



UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
Faculdade de Direito e Relações Internacionais
Curso de Direito - FADIR

Jose Luiz Ramirez Adures

Função Social do Imposto Territorial Rural

Dourados - MS
Agosto, 2017.

Jose Luiz Ramirez Adures

Função Social do Imposto Territorial Rural

Trabalho de Conclusão de Curso, na modalidade de Monografia, apresentado à Banca Examinadora, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito da Faculdade de Direito e Relações Internacionais da Universidade Federal da Grande Dourados, sob a orientação do Prof. Me. Arthur Ramos do Nascimento.

Dourados - MS

Agosto, 2017.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

A244f Adures, José Luiz Ramirez
Função social do imposto territorial rural / José Luiz Ramirez Adures
– Dourados: UFGD, 2017.
77f. : il. ; 30 cm.

Orientador: Arthur Ramos do Nascimento

TCC (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito e Relações
Internacionais, Universidade Federal da Grande Dourados.
Inclui bibliografia

1. Imposto Territorial Rural. 2. Direito Agrário. 3. Função Social da
Propriedade. 4. Direito Tributário. 5. Justiça Social. I. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte.



ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Aos quatorze dias do mês de Agosto de 2017, compareceu para defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso, requisito obrigatório para a obtenção do título de Bacharel em Direito o (a) aluno (a) **Jose Luiz Ramires Adures** tendo como título "*Função Social do Imposto Territorial Rural*".


Constituíram a Banca Examinadora os professores Me. Arthur Ramos do Nascimento (orientador), Dra. Taciana Mara Correia Maia (examinadora) e o Me. Alexandre Orion Reginato (examinador).

Após a apresentação e as observações dos membros da banca avaliadora, o trabalho foi considerado (a) aprovado.


Por nada mais terem a declarar, assinam a presente Ata.

Observações: _____

Assinaturas:


Me. Arthur Ramos do Nascimento
Orientador


Dra. Taciana Mara Correia Maia
Examinadora


Me. Alexandre Orion Reginato
Examinador

**À minha filha Carolina, pela doce
felicidade de sua companhia
e à minha querida mãe Teresa, pelo
apoio para que este trabalho
fosse realizado.**

AGRADECIMENTO(S)

Ao professor e orientador deste trabalho, Prof. Me. Arthur Ramos do Nascimento, pela confiança em aceitar a orientar-me e pelas sugestões que muito contribuíram para este trabalho.

Ao curso de Direito da Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD), pelos desafios apresentados.

Aos meus colegas da Receita Federal do Brasil em Dourados, por viabilizar dados e informações imprescindíveis para este trabalho, e pelos debates que contribuíram para o mesmo.

À minha família, pelo carinho e apoio.

RESUMO

No Brasil, o imóvel rural, que tem uma relevante contribuição para a economia nacional considerando a relevante parcela da atividade agrária na mesma, tem como parte de sua estrutura legal uma função social, definida constitucionalmente. Esta função social é um dos instrumentos por meio do qual se busca dar à terra uma função de igualdade e progresso social, igualdade que é um dos pressupostos e objetivos do desenvolvimento nacional. Mas, no bojo desta definição, surge uma questão fundamental: esta função social do imóvel rural é hoje cumprida satisfatoriamente, conforme definida pelo legislador constitucional? Para responder a esta questão (ou pelo menos instigar o devido debate) é necessário ter presente o fato de que vários são os instrumentos instituídos pela lei para se assegurar o cumprimento desta função social, entre os quais desponta o Imposto Territorial Rural, do qual trata este escrito. O objetivo deste trabalho foi o de apontar de uma forma concreta quais as características atuais da implementação do Imposto Territorial Rural, e, por consequência, de sua efetividade, com o recorrente impacto no cumprimento da função social da propriedade. Para tal, procedeu-se à realização de pesquisa bibliográfica, assim como leitura de estudos anteriores relacionados ao tema, sobre os principais aspectos do imposto, as características de sua finalidade extrafiscal, e os principais dados divulgadas hoje nas páginas governamentais na internet pertinentes ao cumprimento dessa função extrafiscal. Inicia-se assim pela definição do imóvel rural, suas principais características e a definição de sua função social, conforme definido pela Constituição Federal e a legislação pertinente correlata. Conforme se pode extrair do trabalho, é de se concluir que hoje o citado imposto impõe a discussão sobre o real cumprimento desta função extrafiscal por parte do Estado Brasileiro por meio do tributo, diante da baixa fiscalização/arrecadação por parte da Administração Tributária, e apontando-se a possibilidade definida constitucionalmente de transferir as competências destas funções para os Municípios como um possível mecanismo de aumento desta função extrafiscal, um dos principais mecanismos indutores do cumprimento da função social da propriedade Rural, vital para o nosso país.

Palavras-chave: Imposto Territorial Rural, Direito Agrário, Função Social da Propriedade, Direito Tributário, Justiça Social.

RESUMÉN

En Brasil, el inmueble rural, que posee una importante contribución para la economía nacional considerando la relevante parcela de la actividad agraria en la misma, tiene como parte de su estructura legal una función social, definida constitucionalmente. Esta función social es uno de los instrumentos por medio del cual se busca dar a la tierra una función de igualdad y progreso social, igualdad que es uno de los presupuestos y objetivos del desarrollo nacional. Pero, en el seno de esta definición, surge una cuestión fundamental: esta función social del inmueble rural... ¿es cumplida satisfactoriamente, según lo definido por el legislador constitucional? Para responder a esta indagación (o al menos instigar el debido debate) es necesario tener presente el hecho de que varios son los instrumentos instituidos por la ley para asegurar el cumplimiento de esta función social, entre los que se destaca el Impuesto Territorial Rural, del que trata este escrito. El objetivo de este trabajo fue el de apuntar de una forma concreta cuáles son las características actuales de la implementación del Impuesto Territorial Rural y, en consecuencia, de su efectividad, con el correspondiente impacto en el cumplimiento de la función social de la propiedad. Para ello, se procedió a la realización de investigación bibliográfica, así como lectura de estudios anteriores relacionados al tema, sobre los principales aspectos del impuesto, las características de su finalidad extrafiscal, y los principales datos divulgados hoy en las páginas gubernamentales en Internet pertinentes cumplimiento de esta función extrafiscal. Se inicia así por la definición del inmueble rural, sus principales características y la definición de su función social, según lo definido por la Constitución Federal y la correspondiente legislación pertinente. Como se puede extraer del trabajo, es de concluir que hoy el citado impuesto impone la discusión sobre el real cumplimiento de esta función extrafiscal por parte del Estado Brasileño por medio del tributo, ante la baja fiscalización / recaudación por parte de la Administración Tributaria, y señalando la posibilidad definida constitucionalmente de transferir las competencias de estas funciones a los Municipios como un posible mecanismo de aumento de esta función extrafiscal, uno de los principales mecanismos inductores del cumplimiento de la función social de la propiedad rural, vital para nuestro país.

Palabras clave: Impuesto Territorial Rural, Derecho Agrario, Función Social de la Propiedad, Derecho Tributario, Justicia Social

RELAÇÃO DE FIGURAS

Figura 1 – Tabela de Alíquotas	55
Figura 2 – Visão Geral do Imposto.....	56
Figura 3 – ITR x Estado	67

RELAÇÃO DE TABELAS

Tabela 1 - grau de utilização do imóvel.....	62
Tabela 2 – Imóveis tributados segundo o grau de utilização	63
Tabela 3 – Percentagem de arrecadação de ITR em relação as receitas totais arrecadadas.....	66

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	–	Agravo de Instrumento
CF	–	Constituição Federal
CTN	–	Código Tributário Nacional
ICMS	–	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INCRA	–	Instituto de Colonização e Reforma Agrária.
IPI	–	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	–	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	–	Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores
ITCMD	–	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação
ITR	–	Imposto Territorial Rural
RE	–	Recurso extraordinário
RFB	–	Receita Federal do Brasil
STF	–	Supremo Tribunal Federal
STJ	–	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
Capítulo I – IMÓVEL RURAL ASPECTOS CONCEITUAIS E LEGISLATIVOS.....	18
1.1. Imóvel Rural - Conceito.....	18
1.2. Características do imóvel Rural.....	21
1.2.1. Rusticidade.....	21
1.2.2. Continuidade.....	22
1.3. Classificação do imóvel rural.....	23
1.3.1. Classificação do imóvel rural segundo o Estatuto da Terra.....	24
1.3.2. Classificação segundo a Constituição de 1988.....	26
1.4. A função social do Imóvel Rural.....	27
1.4.1. Aspectos históricos da função social da propriedade.....	27
1.4.2. Aspectos históricos da função social da propriedade no Brasil.....	28
1.4.3. Definição de função social da propriedade.....	30
Capítulo II - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA.....	32
2.1. A Tributação como Instrumento do Estado.....	32
2.2. Princípio da Capacidade Contributiva.....	33
2.2.1. A posição do Supremo Tribunal Federal.....	35
2.3. A função social da propriedade.....	37
Capítulo III - MECANISMOS DE INTERVENÇÃO NA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL.....	40
3.1. Desapropriação.....	40
3.1.1. Definição da desapropriação.....	40
3.1.2. Histórico.....	41
3.1.3. Competência para a desapropriação.....	43
3.1.4. Indenização da desapropriação.....	44
3.2. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.....	45
3.2.1. História da tributação.....	45
3.2.2. Definição de tributo.....	47
3.2.3. Imposto Territorial Rural - Definição.....	49
3.2.4. Competência tributária.....	50
3.2.5. Possibilidade de delegação da fiscalização e cobrança.....	51

3.2.6.	Fato Gerador	52
3.2.7.	Base de cálculo	53
3.2.8.	Contribuintes	53
3.2.9.	Progressividade	54
3.2.10.	Imunidade das Pequenas Glebas.....	55
3.2.11.	Lançamento.....	56
Capítulo IV. EFETIVIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.....		58
4.1.	A Finalidade extrafiscal do ITR	59
4.2.	O cumprimento da finalidade extrafiscal pelo ITR	60
4.2.1.	O cadastro rural.....	61
4.2.2.	A fiscalização do ITR	64
4.2.3.	A arrecadação do ITR.....	65
4.3.	Uma possível solução	68
CONCLUSÃO		70
REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS.....		73

INTRODUÇÃO

A preocupação com o desenvolvimento social e a melhor distribuição de riquezas é uma demanda que assume grande importância no cenário jurídico contemporâneo. A função social da propriedade (especialmente a rural, dadas as suas dimensões e proporção no território nacional) é um princípio constitucionalmente previsto e impele o Estado Brasileiro a prover ações para fiscalizar caso não seja observado pelo proprietário.

Considerando que o Brasil é um país de dimensões continentais e desde a época da colonização procedeu-se com um processo de distribuição não igualitária de terras, o espaço agrário é um tema importante para as pautas de análise (e pesquisas) jurídicas. Das capitâneas hereditárias e sesmarias até a Lei de Terras aos atuais processos de Reforma Agrária, é possível verificar que a questão agrária é um problema de difícil solução.

A própria construção e valorização do Direito Agrário é um problema sensível no cenário acadêmico-científico atual, sendo considerada uma matéria de menor importância e que pouco (quando não nenhum) espaço encontra nas grades curriculares. Tal omissão na formação dos juristas não pode passar despercebida especialmente quando se observa que o Centro-Oeste é eminentemente agrarista (cultural e economicamente) ou, ao menos, é o que mais destaca tal característica se comparado com as demais regiões¹. O país possui uma vocação agrária (agricultura e pecuária), mas dedica uma atenção jurídica incipiente, que prejudica que estrategicamente se desenvolvam políticas e propostas de desenvolvimento econômico e social².

Com a divisão desigual de terras, a concentração de grandes porções de terra nas mãos de poucos proprietários (sejam pessoas naturais ou pessoas

¹ É possível identificar na Região Centro-Oeste certo “orgulho sertanejo”, tanto nas produções musicais, quanto na cultura popular.

² O campo acaba sendo deixado para estudos não jurídicos, com o viés mais sociológico, antropológico que, ao contrário do discurso jurídico, tem difícil inserção nos debates econômicos e estratégicos. Aqui, não se nega a importância de estudos antropológicos e sociológicos do campo (especialmente por serem tais saberes que sustentam e completam os estudos jurídicos), mas a omissão do estudo legal e jurídico desse espaço é um caso a se lamentar e provocar mudanças.

jurídicas – empresas rurais), o fato é que em muitos dos casos a função social constitucionalmente prevista não é observada, o que gera uma sensação social de injustiça. Fato é que a propriedade é encarada mais do que simplesmente como um direito e ganha cada vez mais ares de privilégio e, como tal, deve ser justificado (ou ao menos deve fazê-lo dando uma resposta à sociedade que não possui tal “privilégio”).

Ao Estado cabe apresentar mecanismos que garantam o cumprimento da função social da propriedade, estabelecendo tanto critérios de identificação se tal função é atendida ou não, como também ações indiretas que desmotivem a simples especulação imobiliária (ou o *sub aproveitamento* da terra) ou a exploração predatória. Nessas ações se incluem propostas preventivas e punitivas, havendo ainda outras de caráter educativo ou indireto. A preocupação passa a ganhar mais destaque quando o Estado parece encontrar pouca resposta em suas ações e a desigualdade social (e, para o caso em análise, descumprimento da função social da propriedade) demanda uma pressão da sociedade. Essa efetividade deve ser apresentada ou, em não existindo, repensada para alcançar os objetivos.

O Estado, nesse sentido, utiliza-se da tributação como uma estratégia de limitação da propriedade, dentro de perspectivas de arrecadar fundos e arcar com encargos, como também as limitações da própria competência estatal em tributar. Além da função básica de subsidiar ações estatais o tributo, a norma pode servir para estimular certos comportamentos desejáveis e estimular a não realização de comportamentos indesejáveis. Para incentivar reduzem-se impostos, para evitar e desestimular onera-se a prática.

Como ponto de encontro entre os ramos jurídicos de Direito Tributário e Direito Agrário o Imposto Territorial Rural – ITR, nasce com uma função essencialmente extrafiscal de contribuir para alcance da função social da propriedade (fato esse que se destaca especialmente por ser um tributo que representa financeiramente pouca arrecadação). A constituição republicana vigente trouxe em seu texto a progressividade das alíquotas constantes do ITR, com a preocupação de não comprometer o direito de propriedade se a função social for observada.

A grande questão da presente pesquisa pode ser concentrada em questionar: o imposto territorial rural alcança sua efetividade como ação extrafiscal do Estado para impedir a especulação imobiliária rural?

Dessa forma, a preocupação aqui destacada se encontra em um ponto do cenário legal e teórico do Direito, em que os ramos do Direito Agrário e do Direito Tributário dialogam, de forma complementar: o imposto territorial rural, como mecanismo de garantia da função social da propriedade, é efetivo alcançando o resultado esperado?

Considerando que uma análise da efetividade do Imposto Territorial Rural em todo o território nacional se apresentaria como uma proposta ousada e de difícil concretização (considerando-se o tempo e a proposta monográfica do texto), a pesquisa apresenta um recorte geográfico limitando-se apenas à análise de dados gerais. O recorte temporal engloba o período pós 2001, não se propondo a qualquer digressão histórica ou similar para análise do imposto. Há, entretanto, pontuações históricas em algumas partes da monografia como forma de esclarecimentos de determinados termos ou institutos.

Desta forma, objetivou-se com este trabalho demonstrar a qualidade dos diversos aspectos na efetivação real do tributo analisado, especialmente como base para instrumentos de ação da Administração Tributária. Esta análise, desta forma, buscou centrar seus esforços em aspectos como qualidade das informações de que dispõe o fisco sobre a propriedade rural no nosso país (via cadastro rural, por exemplo) com o consequente reflexo na tributação do mesmo via ITR, dado seu caráter extrafiscal. Da mesma forma, outros ângulos inter-relacionados foram analisados, como o grau de fiscalização a que os contribuintes do ITR são submetidos, assim como o nível de arrecadação obtido com o imposto.

A análise da questão utilizou o método de pesquisa, por meio de leitura e acesso à bibliografia existente sobre o assunto e pesquisas anteriores relacionadas, assim como consulta às informações disponíveis sobre os dados atuais relacionados ao tributo, quanto à fiscalização e arrecadação do mesmo publicadas nas páginas na internet do governo federal, e nas páginas da intranet da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido a pesquisa se dividiu em três fases: na primeira fase, buscou-se primeiramente assentar as bases da pesquisa, por meio da definição do conceito do imóvel rural no Brasil, seus diferentes aspectos de acordo com os diversos diplomas legais, e a definição da função social deste imóvel rural, seus contornos e alcance, originando o capítulo primeiro.

Num segundo momento, (capítulos 2 e 3) buscou-se definir as regras constitucionais estabelecidas sobre a tributação desta propriedade territorial rural, seus princípios e estrutura, assim como o Imposto Territorial Rural em si, seus diversos aspectos como fato gerador, base de cálculo e contribuintes em si, de maneira a estabelecer seus contornos e alcance, sendo a pesquisa bibliográfica a principal fonte de pesquisa. Da mesma forma buscou-se a definição dos mecanismos de intervenção na função social da propriedade, por meio de institutos como a desapropriação e o ITR

Finalmente, buscou-se definir o real e efetivo cumprimento desta função extrafiscal do imposto por meio de acessos a trabalhos anteriores da área e aos dados divulgados pelo governo, por meio das informações publicadas na internet e intranet da Receita Federal do Brasil, chegando-se a conclusões originadas a partir destes dados e informações e que originaram o capítulo 4.

Capítulo I – IMÓVEL RURAL ASPECTOS CONCEITUAIS E LEGISLATIVOS

1.1. Imóvel Rural - Conceito

Inicia-se este trabalho definindo o conceito de imóvel rural. Ou, melhor, explicitando a polêmica que envolve a conceituação de imóvel rural, dado que este instituto tem diferentes conceitos, segundo o ramo doutrinário das ciências jurídicas que o conceitue.

Efetivamente, o conceito de imóvel rural tem características distintas segundo esteja sendo definido segundo o direito agrário ou segundo o direito tributário, à luz, nestes ramos, das características que estejam sendo salientadas, e ainda poderia fazer-se uma terceira comparação à luz do direito civil (MARQUES, 2012, p.29).

Primeiramente, pode-se definir o próprio Direito Agrário como um ramo autônomo da ciência jurídica, com autonomia legislativa e didática, normas e institutos próprios, e que tem por objetivo último a regulamentação das relações jurídicas do homem com a terra, sua propriedade, sua posse e seu domínio. Segundo o magistério de Silvia Optiz e Oswaldo Optiz:

Embora essa autonomia seja relativa, não deixa de ser o direito agrário independente, com normas e princípios peculiares, porque o direito é uno, e as diversas divisões que se estabelecem nele somente servem para ordenar e fracionar a matéria e fazê-la mais acessível ao estudo (OPITZ, 2014,p.41).

Segundo a lição dos citados autores, o Direito Agrário é uma ciência social, que se relaciona com diversos outros ramos do direito e ciências sociais, como, por exemplo, o Direito Civil, de quem toma institutos, o Direito Comercial/Empresarial, o Direito Penal, o Direito Administrativo, a Economia Rural, entre outros, dando contornos específicos a institutos destes ramos do direito.

Nesta ciência jurídica, um dos principais instrumentos legislativo é o Estatuto da Terra, a lei 4.504/64, que define em seu artigo 4, inc. I o que seja imóvel Rural, *in verbis*:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; (BRASIL, 1964)

Assim, o imóvel rural objeto do Direito Agrário é aquela terra conceituada como um "bem produtivo", e não meramente como um bem patrimonial. O que o Direito Agrário conceitua é o uso dado ao imóvel; assim, a exploração dada ao imóvel é o que definirá o que seja o imóvel rural, não importando a sua localização (CHACPE, 2011, p1).

Aqui, é bom ressaltar que o Direito Agrário é também um direito social, conforme melhor detalhado mais adiante, e que nasceu de anseios do meio rural durante os governos militares (ROCHA, 2010, p.29). Desta forma, ao direito agrário não interessa a propriedade privada em si, mas a propriedade rural cumpridora de sua função social, conceito que faz parte de sua definição, e que se distancia assim da definição originária de propriedade do Código Civil de 1.916, onde se buscava o equilíbrio entre as partes e predominava a autonomia da vontade das mesmas. Efetivamente, enquanto o código civil revogado propugnava pelo zelo igualitário (igualdade formal), o direito agrário zela, por meio de seus institutos, pela proteção do mais fraco, promovendo uma igualdade material.

Já o Direito Tributário, que tem por missão precípua regulamentar e limitar o poder de tributar do Estado adotou, por meio do Código Tributário Nacional, o critério de localização do imóvel, para definir o que seja o imóvel rural, nos seguintes termos, *in verbis*:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, *localização fora da zona urbana do Município* (grifo nosso). (BRASIL, 1966)

Como pode notar-se este diploma legal estabeleceu assim outra orientação com o conceito agrário, dado que no Código Tributário Nacional retro transcrito se enfatiza a localização do imóvel rural, e não a destinação dada ao mesmo (MARQUES, 2012, p.30).

Posteriormente, entretanto, buscou-se compatibilizar estes diplomas normativos, sendo editada a lei 5868, de 1972, que buscou pacificar o tema, ao dispor em seu artigo 6º:

Art. 6º - 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.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o Art. 32 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966.(BRASIL, 1972)

Entretanto, a Resolução do Senado Federal 313 de 1983, acabou por suspender este artigo por inconstitucionalidade nos termos da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário 93.850-8, impetrada pelo Estado de Minas Gerais. O motivo de tal decisão foi a consideração de que o Código Tributário Nacional, a Lei 5.172/66, é uma lei complementar, e seria, de acordo com o entendimento proferido, hierarquicamente superior à lei 5.868, do art. 6º retro transcrito. Entendeu a Suprema Corte que a fixação de critério para definição de imóvel rural ou urbano é matéria que se insere no campo de normas gerais sobre tributação, pelo que somente a lei complementar poderia revogar a expressa disposição do Código Tributário Nacional - CTN (RE 93.850-8-MG, Trib. Pleno, Rel. Min. Moreira Alves; JSTF, Lex 46, p. 91).

Posteriormente, e alimentando a polêmica, a Lei 8.629 de 1.993 e que trata da reforma agrária regulamentando os artigos 184 a 186 da Constituição Federal, tratou de cuidar da definição de imóvel rural, não havendo, entretanto, ainda uma decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal-STF sobre a constitucionalidade deste diploma legal, que definiu o instituto nos seguintes termos:

Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se:

I- Imóvel Rural - o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial; (BRASIL, 1993)

Finalmente a Lei 9.393 que trata do Imposto Territorial Rural, utiliza novamente o conceito da localização do imóvel rural, ao prescrever em seu artigo 1º:

Art. 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.(BRASIL, 1996)

Desta forma, em que pese alguma polêmica, a conceituação de imóvel rural esta caracterizada pela localização geográfica do imóvel, mais que pela sua localização, conforme conceituado na lei tributária.

1.2. Características do imóvel Rural

Segundo a lição de Ferreira Marques, em sua obra *Direito Agrário Brasileiro*, podemos detalhar as seguintes características que definem o que sejam imóveis rurais a partir da letra da lei: tratar-se de prédio rústico, de área continua, situados em qualquer localização geográfica com *destinação voltadas para as atividades agrárias*. Tendo analisado as últimas duas características (localização x destinação) por ocasião da análise da controvérsia sobre a definição do imóvel rural explicitada no ponto anterior, exploramos a seguir o que se entende por prédio rustico de área continua (MARQUES, 2012, p.32).

1.2.1. Rusticidade

Rústico, do latim *rusticus*, pode ser entendido como aquilo relacionado com o campo, referindo-se originariamente ao terreno não edificado, onde a terra se manifesta em sua essência e virgindade, seja ou não submetida à exploração pelo homem, mas que não necessariamente é rural. Assim, um parque verde no centro da cidade é rústico mas não é rural (CHAPCE, 2011, p.2).

Já se integrando ao conceito de imóvel rural é característico da rusticidade a presença preponderante de elementos naturais, como terra, agua, animais e vegetais, ainda que haja vestígios da ação humana, como, por exemplo, os edifícios destinados para recolhimento de gados, depósitos de frutos, etc. mesmo não sendo

sua característica fundamental considerando a destinação dos mesmos. Podemos dizer assim que o imóvel rural é rustico pela presença destes elementos.

1.2.2. Continuidade

Por sua vez, o sentido da palavra continuidade se refere mais a um sentido preponderantemente econômico do que meramente físico. Assim, trata-se com esta característica da possibilidade de exploração *singular* do imóvel rural como um todo, apesar de certas descontinuidades físicas existentes. Assim, a presença destas interrupções, como por exemplo a presença de estradas ou rios não gera o conceito de descontinuidade, desde que não sejam obstáculo a livre circulação entre as diferentes superfícies da propriedade. Outras formas de ligação entre áreas próximas, como pontes e passagens são também formas de demonstrar a continuidade econômica de uma propriedade. A palavra “contínuo” aqui tem um sentido de utilidade da área, isto é, deve haver continuidade na utilidade do imóvel, embora haja interrupção por acidente, por força maior, por lei da natureza ou por fato do homem. Há unidade econômica na exploração do prédio rústico (OPITZ, 2014, p. 65).

Assim, a continuidade referida na lei refere-se á utilidade do imóvel rural, ainda que haja interrupção por lei da natureza ou fato do homem, mas esta continuidade econômica deve ser seguida pela proximidade física das áreas. Fato é que a lei tributária também adota esta ótica em seus dispositivos legais. Desta forma, a lei 9.393, anteriormente mencionada, que dispõe sobre o imóvel territorial rural dispõe em seu artigo 1º, § 2, *in verbis*:

Art. 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.

(...)

§ 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se imóvel rural a área *contínua*, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município (*grifo nosso*)(BRASIL, 1996)

Em 31 de julho de 1998, o órgão fiscalizador da legislação tributária federal, a Receita Federal do Brasil (RFB), emitiu o ato declaratório executivo nº 9 para o fim de definir o entendimento da expressão “área contínua” do artigo retro transcrito:

O COORDENADORA-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - SUBSTITUTA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no § 2o do art. 1o da Lei No 9.393, de 19 de dezembro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - a expressão "área contínua" de que trata o § 2o do art. 1o da Lei No 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem o sentido de continuidade econômica, de utilidade econômica e de aproveitamento da propriedade rural;

II - considera-se imóvel rural de área contínua a área do prédio rústico seja ela um todo único, indivisível, seja ela dividida fisicamente por estrada, rodovia, ferrovia ou por rio.

Os efeitos deste ato valem a partir de sua publicação. (BRASIL, 1998)

Por sua vez, a jurisprudência do Supremo, no Mandado de Segurança no. 24.488 (BRASIL, 2005) se posicionou no sentido de que “O conceito de imóvel rural do art. 4 e, I, do Estatuto da Terra, contempla a *unidade* da exploração econômica do prédio rústico, distanciando-se da noção de propriedade rural.” (grifo nosso).

Desta forma, o conceito de continuidade econômica é vital para a classificação do imóvel rural, que tem uma de suas classificações em pequena, média ou grande propriedade, conforme será detalhado a seguir, independentemente do número de imóveis rurais contíguos que se deseje classificar (CHAPCE, 2011, p.3).

1.3. Classificação do imóvel rural

Para classificar o imóvel rural, utilizamos principalmente a classificação adotada por Gustavo Elias Kallas Rezek, em sua obra “Imóvel Agrário - Agrariedade, Ruralidade e Rusticidade” (2011, p 47)³. De acordo com o citado autor,

³ A adoção dos conceitos traçados por Gustavo Elias Kallas Rezek se justifica por apresentar uma conceituação e ponderação mais ligada à lei, o que garante maior fidelidade ao espírito do legislador e também confere maior segurança nas análises. Não se olvida, entretanto, que outros doutrinadores possam adotar conceituações diferentes, mais ou menos legalistas.

pode-se classificar o imóvel rural principalmente sob dois instrumentos legislativos, conforme explanado a seguir.

1.3.1. Classificação do imóvel rural segundo o Estatuto da Terra

Neste tópico utiliza-se os ensinamentos de Gustavo Elias Kallas Rezek (2011) e a letra da lei 4.504/64. Primeiramente, o Estatuto da Terra (a Lei 4.504) classifica em seu artigo 4º. o imóvel rural em propriedade familiar, minifúndio, latifúndio e empresa rural. Assim temos:

1.3.1.1. Latifúndio:

É o imóvel rural que, com área igual ou superior ao módulo rural, é inexplorado ou explorado inadequadamente ou insuficientemente. A citada legislação ainda impõe uma subclassificação, o latifúndio por extensão e o latifúndio por exploração.

1.3.1.1.1. Latifúndio por extensão:

O latifúndio por extensão, definido no art. 4, inc. V, alínea a da lei, define o imóvel que exceda a dimensão máxima fixada no art. 46, par. 1 alínea b da mesma lei. Posteriormente, o decreto 84.685 de 1980 veio a definir qual seria a medida do artigo 46 retro citado para definir o que seja o latifúndio por extensão. Segundo o magistério de Rezek (2011, p.63), o conceito estatutário de latifúndio por dimensão considera as peculiaridades regionais da realidade brasileira, adaptando-se o conceito de imóvel rural as condições físicas, localizações e outros fatores das diferentes regiões do país. Desta forma, um valor de dimensão pode ser considerado latifúndio por extensão em certa região do país, enquanto que não o será em outra região.

1.3.1.1.2. Latifúndio por exploração:

Já o latifúndio por exploração, e sempre de acordo com o estatuto da terra, é o imóvel de área igual ou superior ao modulo fiscal que, não excedendo a área mínima para definição do estatuto do latifúndio por extensão, e tendo área

agricultável igual ou superior à definida para o módulo da respectiva zona, está inexplorado ou deficientemente explorado pelo mau uso da terra. Da mesma forma que o conceito anterior, o decreto 84.685 também veio definir o que seja o estatuto por exploração. Segundo a lição de Rezek (2011, p.69) o Estatuto da Terra construiu um conceito flexível do latifúndio, ao prever graus mínimos de produtividade para a empresa rural, pois permite-se que esses graus de produtividade e de exploração sejam reajustados periodicamente, conforme o estágio de desenvolvimento da nação.

1.3.1.2. Minifúndio

O minifúndio por sua vez, previsto no inciso IV do art. 4 é o “imóvel de áreas e possibilidades inferiores á da propriedade familiar”. Pode-se dizer que o minifúndio é uma porção de terra tão pequena que impossibilita o progresso social econômico do agricultor e sua família. É o imóvel com área inferior à de um módulo fiscal. Novamente segundo o magistério de Rezek, sua principal característica é a inaptidão, decorrente de suas características físicas, para permitir um aproveitamento racional e adequado do solo que possa garantir a subsistência e o progresso social e econômico de uma família Será sempre uma propriedade deficitária (REZEK, 2011, p.62).

1.3.1.3. Propriedade Familiar

A propriedade familiar, por sua vez, é conceituada pela lei agraria (art. 4, II) como o imóvel que, diretamente explorado pelo agricultor e sua família, lhe garanta a subsistência e o progresso social e econômico, com trabalho eventual de terceiros. Da definição legal se extrai que o imóvel deve ser direta e pessoalmente explorado pelo agricultor, contando somente com o apoio eventual de terceiros, como, por exemplo, em épocas de colheitas e similares, mas o conceito não abriga o uso permanente de empregados. Segundo Rezek, propriedade familiar e modulo rural são noções inter-relacionadas, ainda que diferentes. Enquanto módulo é a área mínima economicamente aproveitável, a propriedade familiar se caracteriza a partir dessa dimensão, pode superá-la, desde q não se conceitue como empresa rural (REZEK, 2011, p.65).

1.3.1.4. Empresa Rural

A empresa rural, por sua vez é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada que explore atividade econômica em imóvel rural segundo padrões fixados pelo poder executivo. Equiparam-se para esse fim as áreas cultivadas, pastagens, matas naturais e artificiais e ocupadas com benfeitorias.

A empresa rural pode ser explorada ou não pelo dono do estabelecimento do imóvel. Além disso, a finalidade é de lucro. Deve observar as determinações legais ambientais pertinentes e observar a legislação trabalhista.

A empresa rural é um empreendimento de maior vulto, organização e rentabilidade que a propriedade familiar, alcançando níveis de produção previamente definidos pelos órgãos governamentais, mas sem, pelo seu tamanho, enquadrar-se no conceito de latifúndio por dimensão (REZEK, 2011, p. 67).

1.3.2. Classificação segundo a Constituição de 1988

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o legislador adotou uma nova terminologia para os imóveis rurais. Assim, de acordo com seus dispositivos legais, podemos definir os conceitos de pequena e média propriedade, conforme os art. 5, XXVI e 185, I e propriedade produtiva (art. 185, II). A Constituição Federal, assim, os cita, mas não os define; entretanto, os conceitos foram definidos na legislação infraconstitucional (REZEK, 2011, p.71).

Desta forma, de acordo a lei 8.629/93, que trata da reforma agrária, a pequena propriedade rural está definida em seu artigo 4, inc. II, que a define como sendo o imóvel rural de 1 a 4 módulos fiscais, enquanto que a média propriedade rural é o imóvel “superior a quatro e até quinze módulos fiscais”.

Posteriormente, a Lei 11.326/06, que estabelece a política nacional da agricultura familiar também definiu o que seja propriedade familiar, como sendo aquela de dimensão até 04 módulos fiscais:

Art. 3. Para os efeitos desta Lei, considera-se agricultor familiar e empreendedor familiar rural aquele que pratica atividades no meio rural, atendendo, simultaneamente, aos seguintes requisitos:

I - não detenha, a qualquer título, área maior do que 4 (quatro) módulos fiscais; (BRASIL, 2006)

Evidentemente, todas as propriedades rurais definidas na legislação devem cumprir sua função social, visto que é conceito central à definição de imóvel rural a função social da propriedade, conforme será detalhado no seguinte ponto.

Já quanto à propriedade produtiva é aquela que, independentemente de seu tamanho atinge os níveis de produção e produtividade exigidos por lei, conforme o art. 185, inc. II. O parágrafo único deste dispositivo constitucional determina que a lei infraconstitucional garanta tratamento especial à propriedade produtiva e fixe normas para o cumprimento de sua função social.

Da mesma forma quanto a pequena e média propriedade rural nos remetemos à lei 8.629 para definir o conceito de propriedade produtiva, a qual seu artigo 6º estipula que é considerada 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.” Por exclusão, a propriedade que não alcança os índices de produção e produtividade estabelecidos em lei, independente do tamanho (pequena, média ou grande propriedade) é classificada como improdutiva.

1.4. A função social do Imóvel Rural.

Aspecto fundamental do conceito do imóvel rural e que constitui o cerne do presente trabalho é a conceituação da função social do citado imóvel rural. Efetivamente, o cerne do imóvel rural é sua função social, de modo que vários são os mecanismos que buscam induzir ao cumprimento desta função social, dentre os quais se pode destacar a tributação por meio do Imposto Territorial Rural - ITR conforme adiante destacado.

1.4.1. Aspectos históricos da função social da propriedade.

Para uma melhor compreensão do conceito da função social da propriedade, é importante realizar um breve resumo da evolução do conceito através da história humana. Efetivamente, o conceito de propriedade se sustentava originariamente na

sustentação filosófica e política de que ela se inseria no direito natural do homem e nela se exauria. É a chamada função individual ou privada da propriedade imóvel (BARROS, 2012, pag. 55). Esta propriedade privada, de caráter absoluto, permitia a figura da legítima defesa da propriedade, que justificavam a agressão e inclusive a morte do agressor na defesa do direito privado.

Entretanto, houve posições discordantes que se manifestaram de forma diversa. Há registros de que teria sido Aristóteles o primeiro a se manifestar no sentido de que os bens deveria ter uma destinação social, por meio da apropriação pessoal.

Não obstante esta posição, o caráter absoluto da propriedade continuou durante o Império Romano e, posteriormente, durante o feudalismo, em que o senhor feudal era proprietário absoluto das terras (MARQUES, 2012, p.35).

Durante o século XII, Santo Tomas de Aquino, em sua *Summa contra Gentes* contribuiu para a evolução do conceito, com a definição de que cada coisa alcança sua colocação ótima quando é ordenada para o seu próprio fim, surgindo o embrião da doutrina da função social da propriedade. Entretanto, a estrutura da igreja, grande proprietária de terras naquele tempo, não prosperou a ideia.

Com o código napoleônico, o conceito de propriedade ganhou caráter de direito absoluto, influenciando muitos códigos civis, inclusive o do Brasil, ocorrendo desta forma a inserção do art. 179 da Constituição do Império, que resguardou de forma absoluta o direito de propriedade (MARQUES, 2012, p.35).

Mas, posteriormente, Marx questionou esta ideia, tornando-se uma alavanca para o repensar da terra como direito absoluto do proprietário, por meio de sua obra *O Capital*. Mas foi com Duguit, apoiado no pensamento positivista de Comte, que o direito de propriedade se despiu do seu caráter preponderantemente subjetivista, para ceder espaço à ideia de que a propriedade continha, em si, uma função social (MARQUES,2012, p. 35)

Porém, esta doutrina só se constituiu em princípio constitucional com a Constituição Mexicana de 1917, seguindo-se imediatamente da Constituição Alemã de Weimar, de 1919 e outras como a Iugoslava, de 1921 e Chilena de 1925. Hoje pode-se dizer que a função social da propriedade é característica quase universal (BARROS, 2012, pg 58).

1.4.2. Aspectos históricos da função social da propriedade no Brasil.

O aspecto da função social da propriedade surge em nosso país no começo do século XX. Anteriormente, apesar de ideias tímidas nesse aspecto, a construção predominante, baseada no Iluminismo, era do caráter absoluto da propriedade particular, onde o proprietário era dono absoluto da mesma podendo dela dispor sem limites. Entretanto, nas primeiras décadas do século passado o homem brasileiro passa a mudar esta concepção, partindo de um conceito individualista para ser enquadrado em um contexto maior, como parte atuante de uma sociedade, de maneira que seu agir, neste novo contexto, deve passar a considerar o convívio social, e não apenas a satisfação do interesse pessoal, como era até então. A função social da propriedade vem então a ser uma das manifestações desta nova concepção, visando a impedir que o direito à propriedade fosse exercido de forma ilimitada e absoluta. (BARROS, 2012, pg 60).

Assim, antes da Constituição da República de 1934, o direito à propriedade era visto de forma, repita-se, absoluta, podendo ser excepcionado apenas à época pelo instituto da desapropriação, com indenização prévia em dinheiro como único requisito; entretanto esta desapropriação prévia não estava vinculada à função social da propriedade, pois a mesma poderia incidir inclusive sobre imóveis que cumpriram esta função social, desde que houvesse indenização prévia, justa e em dinheiro (LEÃO, 2015, p.50).

Com a Revolução de 1930, a necessidade de uma reestruturação agrária foi posta na ordem do dia pela facção tenentista integrante do arco de sustentação do governo provisório. Foi graças aos membros deste grupo que surgiu, pela primeira vez, uma proposta de alteração constitucional, condicionando o direito de propriedade ao conceito de função social. Esta proposta foi, entretanto, derrotada na Assembleia Constituinte, sendo suprimida a expressão “função social” da propriedade (SILVA, 2015, p.4).

Mesmo assim, houve avanços à época, pois a Constituição Federal de 1934 foi a primeira Carta de nosso país a trazer inovações nesse sentido, ao estipular, em seu artigo 113, inc. XVII que o direito de propriedade não poderia ser exercido de forma contrária ao interesse social. Entretanto, foi de curta duração, porque já a Constituição Federal de 1937 omitiu-se no que diz respeito à proibição do exercício do direito de propriedade quando contrário aos interesses sociais, em decorrência da influência da elite dominante à época. Assegurava apenas, em seu artigo 122, “O

direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública mediante indenização prévia.”

Na mesma linha, a Constituição Federal de 1946 fez uma remissão tímida ao princípio da função social da propriedade ao estipular em seu artigo 147 que “O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social”, ainda aqui sob influências das forças de elite contrárias à limitação ao caráter absoluto da propriedade, de modo que não houve, tampouco então, muito avanço na definição deste instituto.

Finalmente, o princípio da função social da propriedade foi, pela primeira vez formalmente mencionado no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição de 1967, (com a redação dada pela Emenda Constitucional de 1969,) que estabelecia em seu artigo 160, III, a função social da propriedade como princípio basilar da ordem econômica e social, segundo muitos doutrinadores, atendendo às pressões nacionais da época, como já havia ocorrido com a edição do Estatuto da Terra.(BARROS, 2012, p.55).

Contemporaneamente, é inviável, em nosso país, a existência do direito de propriedade dissociado de sua função social. Desta forma, o direito de propriedade previsto no artigo 1228 do código civil de 2002. “ O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.” há de ser interpretado em consonância com o disposto no artigo 170, inciso III da Constituição Federal de 1988 em que se determina a função social da propriedade. Assim, por imposição constitucional a propriedade presta-se hoje, não apenas à satisfação íntima de seu proprietário, mas, sobretudo, ao atendimento do interesse social ou coletivo.

1.4.3. Definição de função social da propriedade

Diferentes diplomas legais conceituam diversos aspectos da função social da propriedade. Assim, o Estatuto da Terra conceitua em seu artigo 2 quando a propriedade cumpre a sua função social nos seguintes termos:

Art. 2º É assegurada a todos a oportunidade de acesso à propriedade da terra, condicionada pela sua função social, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º A propriedade da terra desempenha integralmente a sua função social quando, simultaneamente:

a) favorece o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores que nela labutam, assim como de suas famílias;

- b) mantém níveis satisfatórios de produtividade;
- c) assegura a conservação dos recursos naturais;
- d) observa as disposições legais que regulam as justas relações de trabalho entre os que a possuem e a cultivem (BRASIL, 1964)

Já a Constituição Federal de 1988 mantém substancialmente esta definição, acrescentando a preocupação com a preservação com o meio ambiente. Efetivamente, conforme se depreende do art. 170, III e VI, da Carta Federal (BRASIL, 1988), a função social da propriedade e a defesa do meio ambiente são princípios da ordem econômica de observância obrigatória para a exploração da propriedade e para a livre iniciativa. Ademais, não se pode perder de vista, que toda e qualquer atividade econômica em solo brasileiro há de ter por meta “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (BRASIL, 1988, art. 170, caput). Fica mais que evidenciado que a proteção ao meio ambiente é, também, princípio da ordem econômica e requisito para o atendimento da função social da propriedade.

Finalmente, a lei 8.629 manteve a essência do cumprimento da função social da propriedade, ao estipular em seu artigo 9 o que seja o cumprimento da função social da propriedade, *in verbis*:

Art. 9º A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo graus e critérios estabelecidos nesta lei, os 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. (BRASIL, 1992)

Vários são os meios pelos quais pode o Estado intervir na propriedade rural quando esta não cumpre sua função social. Um destes meios é por meio da tributação, por meio de tributos extrafiscais. Para compreender melhor este instituto, é necessário definir os princípios constitucionais que regem a tributação, em especial os incidentes sobre a propriedade imobiliária, conforme será detalhado no próximo capítulo.

Capítulo II - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA

2.1. A Tributação como Instrumento do Estado.

O ser humano, para viver em sociedade, desde o princípio necessitou de um modo de organização que estipulasse regras de conduta obrigatórias de modo a permitir a convivência social. Para tal objetivo, foi necessário estipular uma entidade superior que tivesse o poder de fixar tais regras. Esta entidade foi o Estado, o qual, durante a história humana, assumiu diversas feições, com distintas formas e sistemas de organização (monarquias, repúblicas, estados centralizados, estados unitários, etc.).

Entretanto, o Estado, para cumprir suas distintas funções, e não obstante seus diferentes modos de organização, sempre necessitou de recursos para seu funcionamento. Estes recursos são, em uma economia capitalista, obtidos majoritariamente pela tributação. Nas palavras do mestre Hugo de Brito Machado:

“A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia (2012,p.42)

No Brasil, efetivamente vigora a livre iniciativa na economia. Logo, o Estado, para atingir seus objetivos, utiliza-se majoritariamente da tributação para auferir os recursos necessários à consecução de seus fins. Apenas excepcionalmente o Estado explora atividade econômica, excepcionalidade imposta por expressa previsão constitucional:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando

necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. (BRASIL, 1988)

Entretanto, este poder de tributar do Estado não é ilimitado. Efetivamente, organizado juridicamente, com a elaboração de sua Constituição, o poder tributário fica delimitado, com regras e princípios que configuram garantias para os integrantes do Estado frente ao poder Estatal.

Tais princípios constituem importantes limites para a atuação do poder estatal. Nas palavras de Ricardo Alexandre, citando a Celso Antonio Bandeira de Mello:

... princípio é, por definição, mandato nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a 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 (2007, p.95)

Desta forma, é com a adequada compreensão da extensão e da natureza dos princípios que se consegue entender as diversas normas integrantes de um determinado ramo do direito e, por conseguinte, o todo formado pelo ordenamento jurídico.

À continuação serão abordados dois princípios constitucionais fundamentais para se entender a política de tributação da propriedade rural. O primeiro destes princípios é o princípio da capacidade contributiva, enquanto que o segundo introduzido no capítulo anterior, é o princípio da função social da propriedade. Efetivamente, tais princípios se traduzem em verdadeiros norteadores de uma política tributária conducente aos objetivos constitucionais, quais sejam a construção de uma sociedade justa e solidária, com diminuição da desigualdade social (Constituição Federal, art. 3, inciso I e III). São princípios que consagraram a noção de solidariedade da propriedade privada, e, por meio desta, efetivar a solidariedade e justiça fiscal.

2.2. Princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da capacidade contributiva esta impregnado de relevante polêmica sobre seu alcance.

Efetivamente, segundo a doutrina (ROCHA, 2006, p.78), o principio da capacidade contributiva está insculpido no artigo 145, paragrafo 1 da Constituição Federal, que determina

Art. 145 (...)

§ 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. (BRASIL, 1988)

Para compreender melhor o alcance do principio da capacidade contributiva, se faz, neste ponto, necessária uma compreensão sobre a classificação da espécie tributaria imposto; assim, e de acordo com o magistério de Ricardo Alexandre (2007, p.48), o legislador constitucional adotou, por meio do dispositivo constitucional retro transcrito uma classificação para os impostos, classificando-os como reais ou pessoais.

Seriam reais os impostos que, em sua incidência, não considerariam aspectos pessoais ou subjetivos, incidindo objetivamente sobre determinada base econômica, ou seja, sobre objetos, grandezas econômicas objetivas, sendo pessoais os impostos que consideram os aspectos subjetivos, características pessoais do contribuinte. Exemplos dos impostos reais seriam o Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e os impostos sobre o patrimônio como o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Já exemplos de impostos pessoais podem ser indicados no Imposto de Renda e Imposto sobre Serviços.

Desta forma, de acordo com o autor citado, a redação constitucional do princípio da capacidade contributiva seria aplicado aos impostos de caráter pessoal (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”). Entretanto, esta redação na

verdade fez instaurar uma divergência na doutrina e na jurisprudência sobre a melhor interpretação da norma constitucional.

De um lado, parte da doutrina afirma que a conjunção “e” situada entre os atributos “pessoal” e “capacidade contributiva” indicaria que esta qualidade somente se aplica aos impostos de caráter pessoal, conforme classificação anteriormente esposada.(ALEXANDRE, 2007, p.48) Contrariamente, entretanto, há o entendimento que os atributos da personalidade e da capacidade contributiva seriam independentes, motivo pelo qual este último atributo se aplicado a todos os impostos (ROCHA, 2006, p.79).

Efetivamente, a jurisprudência do STF entende que nada impede sua aplicação a outras espécies tributárias, pois o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente, conforme detalhado no ponto seguinte (ALEXANDRE, 2007, p.49).

Desta forma, todo imposto incide sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, consumir). Manifestada riqueza, aparece a solidariedade social imposta: o Estado obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, a ser redistribuída à sociedade por meio dos serviços estatais. Assim, é expressão de justiça que cada pessoa seja solidaria na medida de suas possibilidades.

2.2.1. A posição do Supremo Tribunal Federal

Até um passado recente, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal era de que o princípio da capacidade contributiva era aplicável ao imposto segundo se tratasse de imposto pessoal ou real. Segundo a Corte Suprema, a redação do artigo constitucional estabelecia que apenas os impostos de caráter pessoal teriam a propriedade de poder ser escalonados segundo a capacidade econômica do contribuinte, pois esta seria a opção estabelecida pelo legislador constitucional.

Por este posicionamento, os impostos reais somente seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte quando houvesse expressa autorização constitucional para tanto, como no caso da progressividade prevista no §4º do art. 153 e §4º do art. 182 para o IPTU e o ITR, sendo uma progressividade

em razão da função social da propriedade e não da capacidade contributiva do proprietário.

Neste sentido, podem mencionar-se como exemplos desta posição O Agravo de Instrumento (AI) n.463.679-9, o Recurso Extraordinário (RE) n. 153.771-0/MG e o RE n. 204.827-5/SP.

Efetivamente, no julgamento do RE 153.771-0/MG, o ministro Moreira Alves se manifestou no sentido de que a gradação de um imposto pela capacidade contributiva somente poderia ter finalidade fiscal, de maior arrecadação, e aplicação em impostos pessoais, visto que estes permitiriam identificação da capacidade pessoal de pagar do contribuinte. Neste mesmo julgamento, o Ministro Carlos Velloso, que defendeu a progressividade dos impostos pela capacidade contributiva, proferiu voto expressando que a regra constitucional debatida (art. 145, par. 1) determinava que todos os impostos deveriam ter gradação segundo a capacidade contributiva, buscando conferir efetividade ao objetivo constitucional da isonomia, neste caso a isonomia tributária. Segundo o voto do ministro, há a necessidade de se realizar a igualdade e a justiça social por meio da progressividade das alíquotas adequadas à capacidade contributiva. Destacou que a expressão “sempre que possível” indicaria a existência de alguns impostos que por sua natureza seriam incompatíveis com o princípio, a exemplo de impostos sobre o consumo, como o ICMS e o IPI.

Com base neste posicionamento do STF foi editada a súmula 668 que assevera ser inconstitucionais as leis municipais que instituíram o IPTU – exemplo de imposto sobre a propriedade imobiliária - com alíquotas progressivas fora da hipótese do parágrafo 4 do artigo 182 da Constituição Federal, qual seja, progressividade no tempo conforme a função social da propriedade para adequação ao plano diretor do município, antes da instituição da Emenda Constitucional (EC) 29/2000, que permitiu a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, de sua localização e do uso dado à propriedade.

Entretanto, posteriormente, no julgamento do RE nº 562.045/RS, de Fevereiro de 2013, o STF alterou seu entendimento no julgamento da progressividade em alíquotas do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), admitindo a possibilidade de progressão de alíquota para um caso de imposto real como o debatido, o qual também haveria de ser graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte.

No citado julgamento, o voto do ministro Eros Grau expressou que a expressão “sempre que possível” do parágrafo 1º. do art. 145 da CF/88 deverá ser interpretada duplamente, no sentido que sempre que possível os impostos serão pessoais e sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

No mesmo julgamento, o ministro Ayres Britto esclareceu que mesmo em se tratando de impostos chamados reais, a tributação há de buscar na medida do possível a aproximação com a personalidade do tributo, com uma tributação que reflita as características pessoais do sujeito passivo.

Desta forma, o citado julgamento interpretou que a legislação constitucional determina que, sempre que possível, a capacidade contributiva do sujeito passivo deve ser respeitada por *todos* os tributos, exceto se a característica do mesmo assim não a permitir.

Desta forma, atualmente a política de tributação imobiliária deve considerar a capacidade contributiva do proprietário, que se manifesta nas diferentes características do imóvel, de maneira a cumprir o objetivo constitucional da isonomia e da justiça social.

2.3. A função social da propriedade

A função social da propriedade, conceito introduzido no capítulo anterior, é outro dos princípios fundamentais de tributação, ao lado do princípio da capacidade contributiva, que sustenta a política de tributação sobre o patrimônio imobiliário, em especial o incidente sobre o imóvel rural.

Para compreender adequadamente este conceito, é necessária uma melhor análise do significado atribuído ao direito fundamental da função social da propriedade.

Efetivamente, a doutrina apresentou em um primeiro momento duas correntes sobre a natureza da função social da propriedade: uma a colocava como uma limitação ao exercício de propriedade, enquanto uma segunda a definia como parte da propriedade em si, um instrumento para a obtenção da ordem econômica (DI PIETRO, 2016, p.167).

Por este último conceito, a função social da propriedade é um elemento constitutivo do próprio direito de propriedade desde seu nascedouro. Compõe o próprio conceito de propriedade, não havendo espaço para diplomas legais que o desrespeitem.

Assim, ao estabelecer esta função social da propriedade, a Constituição Federal estabelece um dos alicerces da construção de uma sociedade justa e solidaria, objetivo constitucional. Esta função social da propriedade é uma manifestação da solidariedade social, que dá fundamento para medidas como a tributação progressiva do imóvel rural.

Por este conceito a propriedade é privada, mas sua utilização e sua finalidade fundamental é o bem da comunidade.

De acordo com Leão, os instrumentos estabelecidos na Constituição para o cumprimento da função social da propriedade tem por característica exigirem um comportamento positivo do proprietário, um agir para dar à propriedade um comportamento útil, para a urbana as funções primordiais de moradia, bem estar e cidade sustentáveis, e para a rural a função de produção e preservação do meio ambiente (2015, p.53)

Efetivamente, a destinação social da propriedade se traduz no conceito de que esta não pode ser usada no único interesse de seu possuidor ou proprietário, mas sim no interesse que se coadune com o melhor desenvolvimento social.

Nesta Linha o Superior Tribunal de Justiça se manifestou no sentido de que a função social da propriedade se caracteriza:

[...] pelo fato do proprietário condicionar o uso e a exploração do imóvel não só de acordo com os seus interesses particulares e egoísticos, mas pressupõe o condicionamento do direito de propriedade à satisfação de objetivos para com a sociedade, tais como a obtenção de um grau de produtividade, o respeito ao meio ambiente, o pagamento de impostos etc (BRASIL, 2009).

Desta forma, transparece o conceito de extra-fiscalidade, que busca alcançar por meio da tributação que uma propriedade privada cumpra a função social ínsita em seu conceito.

Efetivamente, a CF/88 estabelece que a propriedade rural cumpre sua função social quando atende, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, os requisitos de aproveitamento racional e adequado, utilização adequada dos

recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente, observância das disposições que regulam as relações de trabalho e exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

A lei 8.629/93 regulamentou este artigo, ao estipular que a propriedade rural que não cumprir a função social é passível de desapropriação, respeitados os dispositivos constitucionais.

A jurisprudência também é cada vez mais clara no sentido de se considerar a função social da propriedade como algo intrínseco à propriedade privada. Assim, a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2213 MC/DF, o min Celso de Mello do STF reconheceu que

O direito de propriedade não se reveste de caráter absoluto, eis que, sobre ele, pesa grave hipoteca social, a significar que, descumprida a função social que lhe é inerente (CF, art. 5º, XXIII), legitimar-se-á a intervenção estatal na esfera dominial privada (BRASIL, 2004)

Da mesma forma, Leão cita decisão do tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, no agravo de instrumento nº 598.360.402 que “os direitos fundamentais à moradia e ao trabalho de 600 famílias acampadas em uma propriedade rural particular devem prevalecer sobre o direito do proprietário, tendo em vista que, em que pese houvesse produção na terra invadida, tratava-se de propriedade que não cumpria sua função social por não pagar os tributos relativos àquele imóvel” (2015, p.55)

Este julgamento traz a interessante mensagem ao estabelecer que uma propriedade inadimplente com o ITR, a despeito de que nela haja produção regular, poderá ser considerada improdutiva ao não cumprir sua função social estabelecida no artigo 186 da Constituição Federal ou outros deveres relativos ao proprietário rural.

Capítulo III - MECANISMOS DE INTERVENÇÃO NA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL

O Estado dispõe de diversos mecanismos para se alcançar o cumprimento do objetivo constitucional da função social da propriedade. *Grosso modo*, podemos classificar estes mecanismos como de intervenção na propriedade quando esta não cumpre sua função social, do qual o maior exemplo é o instituto da desapropriação, e indutores do cumprimento desta função social, cujo maior exemplo é o ITR. A seguir, veremos sucintamente estes mecanismos

3.1. Desapropriação

O instituto da desapropriação em si é um dos institutos mais importantes do Direito Agrário, especialmente a desapropriação para fins de reforma agrária, motivo pelo qual, para os fins a que este trabalho se propõe, merece destaque a compreensão de sua evolução e suas principais características.

3.1.1. Definição da desapropriação

Efetivamente, a desapropriação em si é a mais radical das medidas de intervenção do Estado na propriedade particular, vez que retira a propriedade do domínio do proprietário para inseri-la no patrimônio do Estado. Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho, o instituto tem por fundamentos básicos a supremacia do interesse público sobre o particular e a função social da propriedade, vista anteriormente. Cabe questionar o que é a desapropriação. Nas palavras do autor:

Desapropriação é o procedimento de direito público pelo qual o Poder Público transfere para si a propriedade de terceiro, por razões de utilidade pública ou de interesse social, normalmente mediante o pagamento de indenização (2005, p.626)

Já a desapropriação por interesse social adquire especial relevância para o Direito Agrário, dada sua conexão com a reforma agrária, conforme se verá a seguir.

Efetivamente, é pela desapropriação que o Estado realiza, em sua maior parte, a reforma agrária, pois por meio dela se busca a redistribuição da terra improdutiva, mediante alterações na sua posse e no seu uso, com o objetivo de atender aos princípios da justiça social e ao aumento de produtividade, conforme definido no § 1º. do artigo 1º. do Estatuto da Terra:

§ 1º Considera-se Reforma Agrária o conjunto de medidas que visem a promover melhor distribuição da terra, mediante modificações no regime de sua posse e uso, a fim de atender aos princípios de justiça social e ao aumento de produtividade.(BRASIL, 1964)

Assim, considerando seu importante papel e sendo um dos principais mecanismos de intervenção ao outrora absoluto princípio da propriedade, é importante conhecer um pouco de seu desenvolvimento através da história.

3.1.2. Histórico

O instituto da desapropriação por motivo da função social da propriedade tem sua história entrelaçada com o desenvolvimento do próprio instituto da função social da propriedade.

Efetivamente, conforme a lição de Opitz, a desapropriação em si já era conhecida no antigo direito romano, mas somente por razões de utilidade pública, sendo que não somente a propriedade imóvel, mas também grãos e outros artigos de primeira necessidade eram desapropriados, e sempre mediante prévia indenização, sendo que recuavam mediante a negativa dos possuidores ao procedimento, pois respeitavam de modo especial o direito de propriedade romano (2014, p.181).

Posteriormente, o Direito Medieval construiu a doutrina da desapropriação tendo por base a escassa legislação sobre o tema presente no *Corpus Juris Civilis*.

Em nosso país a desapropriação foi introduzida pelo direito português. O Príncipe regente Dom Pedro, inspirado no direito lusitano, introduziu a regra na

Constituição Imperial de 1824 em seu artigo 179, número 22, mediante os seguintes termos:

É garantido o direito de propriedade em toda sua plenitude. Se o bem público, legalmente verificado, exigir o uso e emprego da propriedade do cidadão, será ele previamente indenizado do valor dela. A lei marcará os casos em que terá lugar esta única exceção e verá as regras para se determinar a indenização.

Verifica-se que, neste primeiro momento, o instituto da desapropriação era implementado somente nos casos de necessidade ou utilidade pública, devido, em parte, a que a própria legislação nacional não previa ainda a função social da propriedade.

Efetivamente, e como visto anteriormente, o conceito de função social da propriedade somente foi introduzido com a Constituição de 1934. Entretanto a desapropriação propriamente motivada pela função social da propriedade só foi introduzida posteriormente.

Assim, na Carta de 1934 o artigo 113 determinava:

(...) é garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social coletivo, na forma que a lei determinar a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, far-se-á nos termos da lei, mediante a prévia e justa indenização em dinheiro.

Já a desapropriação motivada pela função social da propriedade será introduzida em nosso ordenamento jurídico apenas com a Constituição de 1946, sendo que esta desapropriação por função social da propriedade ainda demorou a ser regulamentada.

Somente em 1962, mediante a Lei 4.132, de 10 de setembro de 1962, foram definidos os casos em que a desapropriação por interesse social se aplicaria. Porém, esta legislação se mostraria deficitária para os anseios da reforma agrária à época, pois os casos ali previstos não contemplavam a hipótese de desapropriação para fins do citado procedimento.

Finalmente, a Constituição de 1964, vigente durante o regime militar, veio a sofrer uma emenda constitucional onde foi introduzido o instituto da desapropriação por interesse social para fins de reforma agrária. Desta forma o artigo 147 parágrafo I expressou:

Art. 147 (...)

I - Para os fins previstos neste artigo a União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de prévia e justa indenização em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, segundo índices fixados pelo Conselho Nacional de Economia, resgatáveis no prazo máximo de vinte (20) anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento de até 50% de Imposto Territorial Rural.

Desta forma, por meio deste instrumento legislativo se introduziu a desapropriação da propriedade rural para fins de reforma agrária, neste momento mediante pagamento de indenização por meio de títulos da dívida pública.

Finalmente, a Constituição Federal de 1988 preceitua em seu art. 184 sobre a desapropriação para fins de reforma agrária nos seguintes termos:

Art. 184. Compete à união desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatável no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua missão, e cuja utilização será definida em lei

§ 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.

§ 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação.

(BRASIL, 1988)

Desta forma, o instituto da desapropriação evoluiu aos moldes atuais, sendo importante instrumento para o cumprimento da função social da propriedade.

3.1.3. Competência para a desapropriação

Atualmente, a competência para desapropriar com o objetivo de reforma agrária é exclusiva da União, conforme o § 2 do artigo 184 retro transcrito . Esta competência tem razão de ser, fundamentalmente, porque o bem objeto da desapropriação deverá ser necessariamente um imóvel rural que não esteja cumprindo a sua função social. Da mesma forma este imóvel há de estar situado em

zona prioritária para fins de reforma agrária cuja definição é também exclusiva do poder Executivo federal, conforme definido pelo art. 20 do Estatuto da Terra.

Entretanto, a união para promover a desapropriação para fins de reforma agrária deve obedecer aos ditames do art. 185 da Constituição Federal que assim indica:

Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

I - a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra;

II - a propriedade produtiva. (BRASIL, 1988)

A Reforma Agrária é regulamentada atualmente pela Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que em seu art. segundo propõe que a propriedade rural que não cumprir a sua função social é passível de desapropriação, nos termos da lei, respeitado os dispositivos constitucionais. Da mesma forma o parágrafo primeiro do mesmo artigo conceitua que compete a união desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social. Entretanto, esta regra deve respeitar os limites impostos pela Constituição, conforme o art. 185 retro transcrito, ou seja, não poderá haver a desapropriação da pequena e média propriedade rural definida em lei, assim como da propriedade produtiva.

3.1.4. Indenização da desapropriação

Uma característica fundamental e indissociável do instituto da desapropriação é o mecanismo da prévia indenização, que é um conceito que busca respeitar a ideia de garantia da propriedade. Por este mecanismo, busca-se garantir o direito de propriedade estabelecendo-se que, em caso de subtração da propriedade pelo Estado, assegura-se ao proprietário do bem desapropriado correspondente indenização. Do contrário não seria desapropriação mas mero confisco por parte do poder público. Nas palavras do mestre Benedito Ferreira Marques:

na verdade, a prevalência do interesse público sobre o particular, que justificou a criação do Instituto em análise, não deve ensejar a redução patrimonial do indivíduo, dele se retirando, pura e simplesmente, um bem, sem o correspondente reparo ao desfalque sofrido. É isso que explica a indenização (MARQUES, 2012,144)

A própria Constituição Federal ressalta o dever do Poder Público Expropriante de conferir a indenização à pessoa expropriada, em seus artigos 5º inc. XXIV e art 184 retro transcrito:

Art 5(..)

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; (BRASIL, 1988)

Desta forma, ainda que a desapropriação deva ser implementada por meio da prévia e justa indenização em dinheiro conforme a regra geral estipulada pelo artigo 5º. retro transcrito da carta constitucional, a mesma prevê em seu artigo 184 uma exceção a esta prévia e justa indenização em dinheiro ao estipular que a desapropriação para fins de reforma agrária da propriedade que não esteja cumprindo sua função social será indenizada por títulos da dívida agrária assegurando-se a prévia indenização em dinheiro somente às benfeitorias úteis e as necessárias.

A continuação, e cumprindo o escopo deste trabalho, discorrer-se-á sobre a tributação, e em especial o Imposto Territorial Rural, como mecanismo de estímulo ao cumprimento da função social da propriedade

3.2. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

O imposto territorial rural é o mecanismo por excelência por meio dos qual o Estado induz ao cumprimento função social da propriedade. Por meio de sua função extra-fiscal, detalhada mais adiante, o Estado utiliza o imposto como forma de tributação, gravando o imóvel rural conforme o grau de utilização da terra.

3.2.1. História da tributação

A história da tributação se confunde com a própria história da humanidade, de modo que, com a evolução desta, o objetivo e o meio pelo qual se cobrava o

tributo foi sendo transformando. Muitas lutas históricas e revoluções tiveram na tributação uma de suas causas determinantes (FERREIRA, 2015, p.3).

Efetivamente, nos tempos antigos a relação tributária foi uma relação que se estabelecia entre os povos dominantes e dominados, uma relação de força em que a tributação muitas vezes envolvia relações de escravidão e confisco sobre os povos derrotados. Neste contexto, a tributação era uma medida de força que se impunha dos conquistadores aos conquistados.

Posteriormente, na antiga Grécia, com a substituição da força pela razão nas relações sociais e a introdução de conceitos como a cidade-estado, iniciou-se a imposição da tributação pelos gregos aos seus cidadãos, mas não exclusivamente a estes, mas também introduzindo a obrigação do recolhimento dos tributos por parte dos comerciantes estrangeiros, que faziam circular produtos no território grego. Estes comerciantes estrangeiros eram tributados em maior medida que os nacionais do estado grego.

Por influência grega, posteriormente, Roma também tributava os estrangeiros — e somente destes. Os povos dominados por Roma eram sujeitos passivos numa relação compulsória e arcavam com o ônus de sustentá-la, de maneira que a tributação era um poder direcionado.

Com a queda de Roma deu-se início à Idade Média e com ela o feudalismo. Por esse sistema o senhor feudal dava um pedaço de terra para o servo, o qual, em troca de proteção e de recursos para subsistência da sua família pagava diversos tipos de tributos para o senhor feudal. Dentre esses tributos podemos citar a Capitação, que era um tributo pago de acordo com o número de membros da família do servo, e o Atalho que era parte da produção do servo destinada ao senhor feudal, e que era uma parte substancial da produção daquele. O fortalecimento dos diferentes feudos propiciou o comércio entre estes, o que resultou no desenvolvimento das cidades e o conseqüente nascimento da burguesia, com a correspondente tributação sobre ela. Os tributos auferidos nesta realidade foram decisivos para o surgimento dos estados nacionais e seu fortalecimento.

Após a formação dos estados nacionais, a alta carga tributária sobre a burguesia (aliada a outros fatores como a falta de sua participação política nas decisões nacionais) foi decisiva para que os integrantes do povo derrubassem a monarquia e a nobreza, eventos que levaram, à Revolução Francesa.

Em nosso país, nesse mesmo período, a tributação foi causa de uma série de conflitos. Efetivamente, como exemplo destes conflitos, e anteriormente à Independência, aquele que produzia ouro era obrigado a pagar um quinto de sua produção a Portugal, sem retorno nenhum desta tributação para sociedade colonial, situação que foi motivo para diversas revoltas. Da mesma forma, vários dos conflitos coloniais posteriores tiveram a tributação como uma de suas causas fundamentais (FERREIRA, 2015,p.4).

Com o tempo o modo em que a tributação foi exercida mudou. Atualmente, a tributação imposta pelo Estado tem suas regras e princípios delimitados na lei e na Constituição.

Efetivamente, o Direito Tributário é hoje um ramo do direito público. Assim, no Código Tributário Nacional (CTN) estão estabelecidas as regras básicas do modo pelo qual o Estado exerce o seu poder de tributar. E da mesma forma a Constituição de 1988 delinea os princípios básicos que são as vigas mestras do sistema tributário nacional

3.2.2. Definição de tributo

Como definido anteriormente o Estado existe para a consecução do bem comum. E para atingir esse objetivo, o Estado necessita de recursos. Estes recursos ele obtém basicamente de duas formas, conforme classificação dada pelo direito financeiro: as receitas originárias e as receitas derivadas.

Receitas originárias são aquelas receitas onde o Estado explora seu próprio patrimônio, basicamente sob o regime de direito privado. Exemplos destas receitas originárias são as receitas de aluguéis e receitas de empresas públicas e sociedades de economia mista. Já as receitas derivadas originam-se do patrimônio do particular e tem por característica fundamental o poder de império que o Estado usa para obrigar o particular a contribuir, e esta relação se dá sobre regime de direito público. Na lição de João Marcelo Rocha:

nesse tipo de relação, temos, de um lado, o Estado, que angaria a receita, e, de outro, alguém que me fornece a receita. No entanto, este último não manifesta individualmente sua vontade junto ao credor. (Estado), no sentido de contrair a dívida. Esta surge ou tem fonte, não na vontade das partes

envolvidas, mas apenas na manifestação soberana do Estado, que faz valer sua vontade sobre a de outrem (ROCHA, 2006, p.7)

Exemplo fundamental é de receita derivada é o tributo. E o que é o tributo? A definição de tributo vem estipulada pela lei. Assim, de acordo com o CTN, em seu artigo terceiro:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Dessa definição legal podemos extrair, em apertada síntese as principais características do que seja o tributo.

- *Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir:* A primeira característica é que o tributo é uma prestação pecuniária e compulsória, ou seja, é uma prestação em que deve ser satisfeita por meio de pecúnia, em dinheiro ou equivalente, excetuando aqueles casos previstos na própria legislação, como por exemplo, o art. 156 no CTN, inciso IX, incluído pela Lei Complementar 104 de 2001, que previu a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, ou o artigo 162 da mesma lei que prevê o pagamento em estampilha, papel selado o processo mecânico. Evidentemente, há outras formas de extinguir o crédito tributário previstas na lei, como a compensação, a transação, a consignação em pagamento etc. mas todas elas se referem em última instância a pagamentos em dinheiro.
- *Que não constitua sanção de ato ilícito:* esta característica diferencia o tributo da multa. Efetivamente, o tributo é a imposição estatal decorrente do seu poder de tributar ao contribuinte determinando, por lei, a colaboração deste para com o Estado com recursos necessários para a consecução dos objetivos estatais, jamais se confundindo com imposição decorrente do poder punitivo do Estado. Este poder punitivo do Estado gera as multas e outras imposições ao administrado, não se enquadrando no conceito de tributo.
- *Instituída em lei:* uma importante garantia para o contribuinte, na determinação de que o tributo é instituído mediante lei a partir da competência tributária instituída pela Constituição Federal, sem estar sujeita aos caprichos ou ingerência do

governante de turno, sendo pelo contrário instituído por meio do exercício regular do poder legislativo, composto de representantes do povo.

- *Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*: neste ponto vemos que a administração do tributo, a sua cobrança, a sua fiscalização, a exigência tributária, são todos aspectos do setor profissional do Estado, onde não há liberdade de escolha quanto à decisão de se cobrar o tributo, seus valores, sua implementação, senão que o agir estatal está vinculado as diretrizes legislativas. Nas palavras de Ricardo Alexandre:

a autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de nenhuma margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta devem cobrar o tributo (ALEXANDRE, 2007, p.38).

Importante é a definição de tributo, pois delimita assim os contornos e limites do mesmo, do qual o imposto é uma de suas espécies. O imposto territorial rural, visto a seguir, se conforma a esta definição de tributo

3.2.3. Imposto Territorial Rural - Definição

Várias são as espécies de tributos. Desta forma temos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, segundo a melhor doutrina. Entretanto, para os objetivos deste trabalho se torna necessário definir os impostos (do qual o imposto territorial rural é um exemplo), os quais se encontram conceituados no art. 16 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, 1966)

Da definição legal do imposto, se extraem as suas principais características. Efetivamente, os impostos são tributos não vinculados a qualquer atividade estatal específica (não são contra-prestacionais por parte do Estado) e que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Desta forma, se sustentam sobre a ideia da solidariedade social. Em apertada síntese, as pessoas que

manifestam riqueza se obrigam a colaborar com o Estado, fornecendo-lhes os recursos de que este necessita para cumprir com os seus objetivos.

A instituição dos impostos, entretanto, não é livre para o Estado, que somente pode instituir aqueles impostos expressamente previstos no texto constitucional, onde é determinado a cada esfera de governo quais impostos poderá instituir – a chamada competência tributária.

O Imposto Territorial Rural – ITR – é um imposto que incide sobre o imóvel rural. Este imposto, de competência da União, incide sobre a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana dos municípios Este imposto, entretanto, tem uma finalidade nitidamente extrafiscal, como se verá adiante.

3.2.4. Competência tributária

O artigo 153, inciso VI da Constituição Federal determina ser de competência da União a instituição do ITR. Anteriormente, este imposto foi de competência dos Estados, pela Constituição Federal de 1946 (art. 19, inc. I), e dos Municípios, pela Emenda Constitucional n. 5, de 1961, passando para a competência da União com a Emenda Constitucional 10, de 1.964.

Hoje este imposto está disciplinado pela lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e regulamentado pelo Decreto n. 4382/66. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, a atribuição do imposto sobre a propriedade territorial rural à União deve-se ao intuito de utilizá-lo como instrumento de fins extrafiscais. Uma indicação disso é a sua arrecadação destinada, em parte ou em sua totalidade e por determinação constitucional, aos Municípios em cujos territórios estão os imóveis situados, denotando a ausência de fins arrecadatórios em sua instituição.(Machado, 2007,p.325). Outra razão para esta transferência da competência para a União é apontada por Optiz, conceituando a anterior competência municipal do ITR como obstáculo para a reforma agrária:

Não é possível uma reforma agrária de âmbito nacional com poderes de política agrária em mãos de outros órgãos estatais, que não os da União. A porta aberta ao arbítrio municipal da fixação do percentual do ITR traria à reforma agrária, como trouxe, um entrave enorme, pois cada Município se arvorava com o direito de taxar a propriedade rural de ônus que iam de

encontro aos princípios do ET. A reforma agrária exige unidade de leis e de planos em todos os setores. (OPITZ, 2015, p.233)

Esta competência tributária, contudo, não impede a transferência das competências de fiscalização e cobrança para outras entidades, para a observância do cumprimento de suas finalidades.

3.2.5. Possibilidade de delegação da fiscalização e cobrança

Não obstante a competência da União a para instituição e cobrança do ITR, a Emenda Constitucional n. 42/2003 determinou que a administração do imposto caberá aos municípios que assim optarem, na forma da lei. Entretanto, nestes casos, permanece com a União o poder de legislar sobre o imposto.

Efetivamente, de acordo com o texto constitucional, esta transferência da capacidade tributaria ativa não pode implicar redução do imposto ou qualquer outra renúncia fiscal por parte da administração municipal, conforme determinado no art. 153, § 4, inc. III da Constituição

Caso faça a opção, o Município será o titular de toda a arrecadação do ITR incidente sobre os imóveis situados em seu território; caso contrário a União repassará à municipalidade metade do valor que arrecadar com a cobrança do tributo sobre os imóveis rurais, conforme determinado no artigo 158, II da carta constitucional:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (BRASIL, 1988)

Para regulamentar este convenio foi editada a lei n. 11.250, de 27 de dezembro de 2005, que estabelece a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB como sendo o órgão responsável por estabelecer os requisitos e as condições necessárias à celebração desses convênios. Com o fim de estabelecer estas condições, o citado órgão emitiu a instrução normativa 1.640, de 11 de maio de 2016, onde estão definidas as citadas condições.

3.2.6. Fato Gerador

O artigo 29 do código tributário nacional define o fato gerador do ITR nos seguintes termos:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. (BRASIL, 1966)

Mas o que seria a posse de imóvel por natureza? O atual Código Civil não traz este conceito; entretanto, quando da edição do CTN estava vigente o anterior Código Civil de 1.916, o qual definia, em seu artigo 43, o conceito de bens imóveis por natureza como sendo o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as arvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. Já seriam imóveis por acessão física, de acordo com a mesma lei, tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

Assim, o ITR incide apenas a posse dos bens imóveis por natureza, excluindo de sua incidência aquilo que o homem incorpora permanentemente ao solo – culturas, pastagens, benfeitorias. Como bem pontua Ricardo Alexandre (2007, p.524), a regra está em consonância com o caráter extrafiscal do tributo, impedindo que a exploração da propriedade viesse a aumentar o montante do imposto devido, em verdadeiro contraestímulo ao cumprimento da função social da mesma.

Já o artigo 32, que trata sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, estabelece as condições para que uma área seja considerada zona urbana, nos seguintes termos:

Art. 32. 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.

§ 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.
- § 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.
(BRASIL, 1966)

Desta forma, ao se definir com clareza a distinção entre os conceitos de imóvel rural e imóvel urbano, assim como as definições de imóveis por natureza e por acessão física, se obtém a verdadeira delimitação do campo de incidência do ITR, e a definição precisa de seu fato gerador.

3.2.7. Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor fundiário do imóvel, conforme determinado pelo artigo 30, do CTN. Este valor fundiário é o valor da terra nua tributável, que é o valor venal do imóvel excluídos os valores relativos a construções instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas. Este conceito do valor da terra nua tributável é estabelecido pela lei de regência do ITR, a lei 9.393, em seu art. 10, §1, inc. I.

3.2.8. Contribuintes

Contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, conforme estabelecido pelo artigo 31 do CTN.

Proprietário vem a ser quem possui título de domínio devidamente registrado no Cartório de Imóveis. Já titular do domínio útil é quem recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direto. Havendo enfiteuse, isto é, pertencendo o domínio direto a um e o domínio útil a outro, o contribuinte será o titular do domínio útil. Já o possuidor é todo aquele que

tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, conforme define o art. 1.196 do código civil.

Hugo de Brito Machado (2007, p.325) aponta que parte da doutrina sustenta que o art. 29 do CTN seria inconstitucional ao determinar a tributação da posse, dado que a Constituição só teria autorizado a tributação, neste caso, sobre “a propriedade territorial rural”. Entretanto, o autor refuta tal argumento, ao apontar que “falando a Constituição em propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade”. De acordo com o autor, o CTN facultou à lei ordinária tributar a propriedade, ou um de seus elementos, vale dizer o domínio útil e a posse.

Da mesma forma, pode haver situações em que exista um possuidor e um proprietário. Nesse caso, em face de a propriedade ter sido eleita como fato gerador, o proprietário, e não o possuidor, é que será o contribuinte do ITR. É o que ocorre, e até com frequência, nos casos de arrendamento do terreno rural. O arrendatário tem a posse, mas o proprietário é quem deverá solver o ITR.

3.2.9. Progressividade

O imposto territorial rural é um importante instrumento para o combate ao latifúndio improdutivo. Nesta função, a Lei 9.393/96 estabeleceu alíquotas progressivas em função da área do imóvel e do grau de sua utilização. Posteriormente, e dando suporte à legislação ordinária, a Emenda Constitucional n. 42/2003, inseriu um § 4º ao artigo 153 à Constituição estabelecendo:

Art. 153 (...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (BRASIL, 1988).

Na prática, o aumento da alíquota toma como critério a área do imóvel. Assim, a legislação do tributo criou uma tabela de incidência cuja diretriz é aumentar o tributo proporcionalmente à área do imóvel tributado e de maneira inversamente proporcional ao grau de utilização, de maneira a cumprir a finalidade extrafiscal do ITR.

Desta forma, a maior alíquota prevista (20%) é aplicável aos latifúndios improdutivos (área acima de cinco mil hectares e grau de utilização de até 30%) e a menor alíquota (0,03 %) é aplicável às pequenas propriedades altamente produtivas (área menor que cinquenta hectares e grau de utilização maior que 80%), conforme tabela a seguir:

Figura nº. 01. Tabela de Alíquotas

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (GU) em percentual				
	Até 30	Maior que 30 até 50	Maior que 50 até 65	Maior que 65 até 80	Maior que 80
Até 50	1,00	0,70	0,40	0,20	0,03
Maior que 50 até 200	2,00	1,40	0,80	0,40	0,07
Maior que 200 até 500	3,30	2,30	1,30	0,60	0,10
Maior que 500 até 1.000	4,70	3,30	1,90	0,85	0,15
Maior que 1.000 até 5.000	8,60	6,00	3,40	1,60	0,30
Acima de 5.000	20,00	12,00	6,40	3,00	0,45

Fonte: BRASIL, 1996 – anexo da Lei 9.393/96.

Assim, a progressividade do ITR, ao relacionar as alíquotas do imposto com o grau de utilização da propriedade rural, é a essência do caráter extrafiscal do tributo, o qual tem por objetivo fundamental a indução ao cumprimento da função social da propriedade, conforme detalhado no próximo capítulo.

3.2.10. Imunidade das Pequenas Glebas

A Constituição Federal, ao estabelecer a função social da propriedade, optou por imunizar as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, conforme o art. 154 inciso II da Carta Magna.

Este preceito imunizante foi instituído na busca do cumprimento da função social da propriedade. Dando cumprimento ao mandamento constitucional a lei 9393 de 1.996 definiu o que é a pequena gleba no art. 2º:

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;
- 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. (BRASIL, 1996)

Desta forma, buscou-se assim isentar da função indutora ao cumprimento da função social da propriedade por meio do ITR a pequena propriedade rural. Ricardo Alexandre (2007, p.523), entretanto, aponta que a regra constitucional exclui injustamente do benefício os proprietários que possuam mais de um imóvel rural, cuja soma das áreas seja inferior à pequena gleba rural. Posteriormente esta situação foi sanada pela lei 9393, que conferiu isenção para tais proprietários, por meio de seu artigo 3º. Inciso II.

3.2.11. Lançamento

O ITR é um tributo lançado por homologação. Nos termos da lei, a apuração e o pagamento do imposto devem ser feitos pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da Administração Tributária, conforme determinado pelo art. 10 da lei n. 9.393/96. Desta forma, ao preencher a declaração do ITR, o sujeito passivo presta informações à autoridade fiscal, calcula o montante do tributo incidente, devendo antecipar o respectivo pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura existentes. Como forma de ilustrar essa questão

Figura 2 – visão geral do imposto

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR	
Função predominante	Extrafiscal (visa a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas)
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito
Princípio da noventena	Está sujeito
Fato gerador	A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do Município
Base de cálculo	O valor fundiário do imóvel (ou seja, 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).
Contribuintes	É o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título
Lançamento	Por homologação
Características principais	Progressividade

Fonte: ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. São Paulo: Método. 2007, p.527

Definidas as linhas gerais do ITR, que denotam seu objetivo de induzir ao proprietário rural ao cumprimento da função social da propriedade, surge a questão de se este objetivo é realizado satisfatoriamente. Surgem as questões: A propriedade rural em nosso país é usada adequadamente, em consonância com a legislação de regência? Em caso negativo, o imposto territorial rural grava adequadamente estas propriedades rurais que não atendem ao devido grau de utilização? A fiscalização tributária assegura, por meio da fiscalização adequada, o cumprimento da função extrafiscal do ITR? É o ITR, assim, um imposto efetivo? Tais respostas são melhor apresentadas no próximo capítulo.

Capítulo IV. EFETIVIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Importante questão e ponto central do presente trabalho é o efetivo cumprimento do objetivo legalmente estabelecido para o ITR. Ao se questionar a efetividade do ITR, surge primeiramente a questão da definição do próprio conceito de efetividade, uma vez que esta definição é muitas vezes confundida com os conceitos similares de eficiência e eficácia.

Para dirimir tais conceitos, e relacionados à Administração Pública, José dos Santos Carvalho Filho (2004, p 18) conceitua os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, demonstrando que a efetividade não se confunde com os conceitos semelhantes de eficiência e eficácia.

De acordo com o autor, a eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os meios e instrumentos empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração; tendo aqui um sentido tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os resultados obtidos com as ações administrativas; sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos. Nas palavras de Carvalho Filho:

“O desejável é que tais qualificações caminhem simultaneamente, mas é possível admitir que haja condutas administrativas produzidas com eficiência, embora não tenham eficácia ou efetividade. De outro prisma, pode a conduta não ser muito eficiente, mas, em face da eficácia dos meios, acabar por ser dotada de efetividade. Até mesmo é possível admitir que condutas eficientes e eficazes acabem por não alcançar os resultados desejados; em consequência, serão despidas de efetividade (2004 p 19).”

Desta forma, pode ocorrer que o ITR seja um tributo dotado de eficiência e eficácia, mas não seja efetivo. Esta efetividade consistirá, assim, em que realize os objetivos legais e constitucionais para os quais foi destinado. O mecanismo por meio do qual logrará estes objetivos será a adequada realização da finalidade extrafiscal estabelecida para o tributo (condição de eficácia), assegurada por meio da correspondente fiscalização do mesmo por parte dos agentes públicos incumbidos para tal (condição de eficiência), conforme detalhado a seguir.

4.1. A Finalidade extrafiscal do ITR

De acordo com a obra de Machado (2007, p.75), podemos classificar os tributos quanto a seu objeto em três espécies:

a) Fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

b) Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

c) Parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções, próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Assim, o conceito de extrafiscalidade, central para este trabalho, está relacionado às características que superam a função meramente arrecadatória dos tributos. Por esta qualidade, o tributo tem outras funções no ordenamento social, sendo exceção ao objetivo meramente fiscal, de abastecimento dos cofres públicos. Estas qualidades podem ser representadas por isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outras formas, criando diferenças entre os indivíduos que são agentes políticos, econômicos e sociais (GOUVEA, 2006, p.2).

Assim, no mundo contemporâneo o tributo de finalidade extrafiscal é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões. Esta função pode ser desde a regulação de mercados, intervenção no domínio econômico, proteção do meio ambiente ou, como no caso aqui analisado, o cumprimento da função social da propriedade.

Segundo a lição do mestre Brito Machado, “no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único” (2007, p.98).

Já em relação ao ITR, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um importante caráter extrafiscal para o mesmo, por meio de seu artigo 153, par. 4º:

Art. 153: Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

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; (BRASIL, 1988).

Desta forma, o imposto foi desenhado de maneira a desestimular a ociosidade da terra, o não cumprimento de sua função social, designada anteriormente. A progressividade do mesmo é o principal mecanismo para esta função. A questão que se delinea é se esta função extrafiscal se cumpre atualmente, conforme detalhado a seguir.

4.2. O cumprimento da finalidade extrafiscal pelo ITR

Para verificar o cumprimento da finalidade extrafiscal do ITR, condição de sua efetividade, pode-se analisar diversos aspectos do tributo, como sintomas do real adimplemento do imposto de acordo com os ditames legais e constitucionais. A análise destes aspectos indica se o tributo cumpre os objetivos para os quais foi criado.

Entre estes aspectos podem ser destacados a qualidade das informações que a Administração Pública tem sobre as propriedades rurais, que se manifesta por meio dos cadastros rurais, o grau de fiscalização incidente sobre o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes rurais, aspecto que adquire ainda maior importância no caso de um imposto por homologação, como é o caso do ITR e o grau de arrecadação do tributo.

Efetivamente, é necessário que a administração tributária detenha dados que correspondam à realidade quanto às propriedades rurais brasileiras, quanto a seu grau de utilização, fracionamento e outros aspectos, de maneira a tributar a mesma adequadamente, de modo a cumprir sua função extrafiscal de modo correto. Por meio destes dados, que compõem o Cadastro Rural, é que o Estado tem informações sobre a adequada utilização da propriedade rural, base para outros institutos, como, por exemplo, a desapropriação.

Correlacionado diretamente à qualidade das informações de que a Administração Tributária dispõe sobre o tributo, o grau de fiscalização que aquela impõe sobre os contribuintes é outro indicador da real efetividade do mesmo. Este aspecto adquire maior relevância no caso de um imposto submetido ao lançamento por homologação, como é o caso do ITR, onde os contribuintes apuram o quantum a pagar baseados em auto declarações prestadas pelos mesmos. Neste caso, um baixo nível de fiscalização sobre estas informações prestadas tende a que o cadastro formado a partir das mesmas contenham desvios quanto à real utilização dos imóveis rurais no nosso país, novamente indicando ser o ITR um imposto ineficiente e obstaculizando o cumprimento de sua função extrafiscal de promover o adequado aproveitamento da terra.

Um terceiro aspecto a ser considerado ao se verificar a efetividade do ITR é o nível de arrecadação do imposto. Ainda que este seja um imposto cujas alíquotas sejam reduzidas no caso de um alto grau de utilização da propriedade rural, sintoma de seu caráter extrafiscal, a extremamente reduzida arrecadação em relação às receitas totais do Estado, é outro indicativo de provável sonegação fiscal, o que é por sua vez outro sintoma da baixa efetividade do imposto.

4.2.1. O cadastro rural

A primeira questão que se apresenta se refere à qualidade do cadastro com que o Estado classifica os imóveis rurais. O dicionário Houaiss define cadastro como sendo o Registro Público em que se descreve a extensão, qualidade e valor dos bens de raiz de certo território, ou mesmo a série de operações que têm por fim organizar esse registro. 4

⁴ <https://www.dicio.com.br/cadastro/>, acesso em 10/05/2017

Considerando esta definição, consta-se que a qualidade de um tributo (e o cumprimento de seus objetivos) passa necessariamente pela qualidade das informações cadastrais que a administração tributária tem sobre os seus contribuintes e fatos geradores ocorridos.

Entretanto, dados históricos disponíveis demonstram a baixa qualidade recente dos cadastros dos imóveis rurais em nosso país. Segundo a lição de Anderson (2010, p.140), um exemplo desta baixa qualidade é a divergência histórica dos cadastros de duas estruturas administrativas que tem, entre suas funções, a administração destes cadastros rurais, quais sejam o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA),⁵ autarquia federal cuja missão prioritária é executar a reforma agrária e realizar o ordenamento fundiário nacional, e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, que tem como responsabilidade a administração dos tributos federais e o controle aduaneiro.

Efetivamente, segundo Anderson (2010,p.141) as estatísticas cadastrais confeccionadas pelo INCRA para análise dos imóveis rurais no Brasil indicam uma realidade distinta aos cadastros da RFB quanto ao grau de aproveitamento da terra rural, o que pode ser considerado um sintoma da baixa efetividade do ITR.

Assim, segundo o citado autor, os dados do INCRA para os imóveis rurais indicam um grau de utilização da terra para o mesmo de, em média, 59,1 %, para o ano de 1992. Já as informações cadastrais da RFB, por sua vez, indicam, poucos anos depois, para o ITR (Tributo sujeito ao lançamento por homologação – em que o sujeito passivo realiza a autodeclaração do grau de utilização da terra, sujeito a posterior fiscalização) um grau de aproveitamento da terra da ordem de 86,9% da terra, demonstrando a divergência entre os dois órgãos.

Efetivamente, segundo o autor (2010, pag. 140) citando a Cleuler Barbosa das Neves, o cadastro do INCRA informa para o ano de 1992 que o grau de utilização da terra médio dos imóveis rurais no Brasil (59,1%) não atinge o valor mínimo de 80%, legalmente exigido para que fossem considerados produtivos, conforme tabela a seguir:

⁵ http://www.incra.gov.br/institucional_abertura.

Tabela 1: Grau de utilização do imóvel

Tamanho do Imóvel (HA)	Grau de Utilização (%)
Até 50	69,8
>50 até 200	61,8
>200 até 500	64,5
>500 até 1000	64,9
>1000 até 5000	56,9
>5000	47,5
Total	59,1

Fonte: (GUANZIROLI, 2001 *apud* ANDERSON, 2010, p. 141).

Já o cadastro da RFB de poucos anos (1997) depois demonstra outra realidade:

Tabelas 02 - 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%
Total	86,9%	5,4%	2,5%	1,5%	3,7%

Fonte: (GUANZIROLI, 2001 *apud* ANDERSON, 2010, p. 142).

Ainda que não se possa exigir perfeita confluência perfeita e simétrica entre os dados, provenientes de duas estruturas administrativas diferentes, tal divergência entre dados é um indicativo da provável baixa qualidade nas informações cadastrais

das informações prestadas à administração tributária e apontam para uma baixa fiscalização sobre estas informações.

Assim, e considerando que o ITR é um tributo por homologação, onde o contribuinte declara os dados dos imóveis rurais e por consequência os cadastros da RFB se alimentam destes dados, resulta que segundo estes cadastros os imóveis rurais brasileiros apresentavam um grau de utilização de 86,9% para a administração tributária, em flagrante contradição com os cadastros do INCRA. Na sistemática do lançamento por homologação, é dado ao contribuinte informar este grau de utilização. Caberia à administração tributária efetuar a respectiva fiscalização, para confirmar a veracidade de tais dados.

Este grau de discrepância sobre a utilização de imóvel rural é, assim, um importante indicador do baixo nível da qualidade das informações de que dispõe a administração pública sobre os contribuintes do ITR, e, por consequência, da efetividade do imposto territorial rural, dado que a maioria destes contribuintes informa um alto grau de utilização da terra, em contradição com os dados informados pelo INCRA, citados anteriormente.

Evidentemente, informações mais realistas sobre o grau de utilização da terra em nosso país, resultariam em um imposto que, com alíquotas maiores para casos de baixa utilização da terra, induziriam a que este cumprisse a função extrafiscal para o qual foi criado. Esta baixa qualidade da informação seria sanada com uma eficaz fiscalização por parte da administração tributária, ponto a seguir delineado.

4.2.2. A fiscalização do ITR

Outro importante indício sobre a efetividade do ITR como instrumento de política agrícola se dá pela fiscalização ocorrida sobre o tributo. Efetivamente, esta fiscalização adquire maior relevância levando-se em consideração as diferenças cadastrais esboçadas no ponto anterior, dado que uma de suas funções é a verificação dos dados cadastrais declarados pelos contribuintes. No caso do ITR, a fiscalização se concentraria sobremaneira em fatores como o grau de utilização da terra, ponto crucial para apuração do tributo, de caráter extrafiscal e, por consequência, fator chave para eventuais desapropriações para posteriores projetos de reforma agrária.

De acordo com os dados divulgados da fiscalização do governo federal, entretanto, denota-se o baixo grau de procedimentos fiscais do ITR efetuados nos últimos cinco anos, conforme tabela a seguir, que relaciona a quantidade de procedimentos fiscais efetuados em relação ao ITR em relação ao total de procedimentos fiscais executados no ano. Com base nos dados disponibilizados no portal da Receita Federal que apresenta relatórios sobre o Procedimento de Fiscalização encerrado pela Participação do Crédito por Tributo (nos anos de 2012 a 2016) se construiu a tabela abaixo para indicar os registros:

Tabela nº 3: Registros de Procedimentos Fiscais de ITR em relação à quantidade de RPFs efetuados

Registros			
Ano	Quantidade	Quantidade total	Percentagem
2016	8	19.049	0,042%
2015	17	20.571	0,083%
2014	14	34.194	0,041%
2013	12	42.188	0,028%
2012	31	40.116	0,077%
Total/média	82	156.118	0,053%

Fonte: (Brasil 2017a, 2017b,2017c,2017d,2017e),

Como pode notar-se da tabela, as fiscalizações efetuadas a nível federal relativas ao ITR correspondem, nos últimos cinco anos, a apenas 0,053% em média do total de fiscalizações efetuadas. Este baixo número de fiscalizações é outro indicativo da baixa efetividade no tributo, dado que, entre outros, os dados declarados e relativos à efetiva utilização da propriedade rural não são adequadamente verificados pelo fisco, de maneira que o Estado não tem uma real garantia da veracidade dos dados de que dispõe quanto ao adequado aproveitamento da terra. Sem uma adequada fiscalização, a arrecadação do itr se manteria baixa mesmo sem um aproveitamento racional da propriedade rural.

4.2.3. A arrecadação do ITR

Outro dado relevante sobre a efetividade do Imposto Territorial Rural refere-se à sua arrecadação. Novamente acessando os dados abertos divulgados pelo Governo Federal, constatamos o baixíssimo percentual arrecadatório do tributo em relação as receitas totais federais. Observa-se que os dados abaixo foram retirados dos relatórios apresentados pela Receita Federal (em seu portal) e compilados na tabela que segue:

Tabela3: Percentagem de arrecadação de ITR em relação às receitas totais arrecadadas

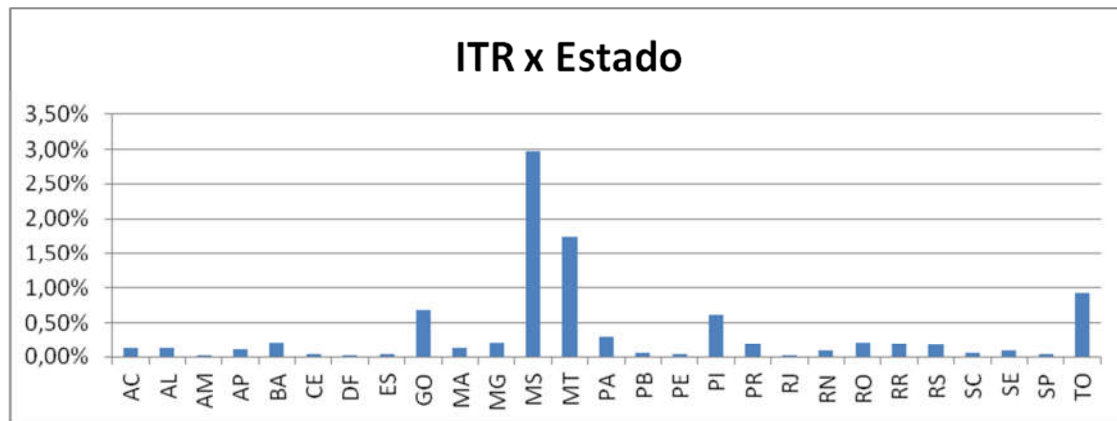
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL						
	2016	2015	2014	2013	2012	Média
AC	0,08%	0,08%	0,07%	0,19%	0,21%	0,13%
AL	0,08%	0,07%	0,12%	0,16%	0,16%	0,12%
AM	0,04%	0,02%	0,01%	0,02%	0,02%	0,02%
AP	0,10%	0,09%	0,08%	0,12%	0,16%	0,11%
BA	0,18%	0,20%	0,16%	0,24%	0,27%	0,21%
CE	0,02%	0,02%	0,02%	0,04%	0,05%	0,03%
DF	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	0,00%
ES	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%
GO	0,77%	0,71%	0,57%	0,77%	0,60%	0,68%
MA	0,12%	0,12%	0,12%	0,17%	0,13%	0,13%
MG	0,17%	0,18%	0,16%	0,26%	0,24%	0,20%
MS	2,77%	2,81%	2,25%	3,77%	3,23%	2,97%
MT	1,76%	1,79%	1,37%	2,10%	1,64%	1,73%
PA	0,25%	0,34%	0,21%	0,39%	0,30%	0,30%
PB	0,04%	0,04%	0,04%	0,09%	0,09%	0,06%
PE	0,03%	0,03%	0,03%	0,06%	0,05%	0,04%
PI	0,37%	0,60%	0,56%	1,02%	0,54%	0,62%
PR	0,20%	0,18%	0,16%	0,23%	0,17%	0,19%
RJ	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%

RN	0,05%	0,05%	0,05%	0,11%	0,14%	0,08%
RO	0,19%	0,15%	0,14%	0,34%	0,24%	0,21%
RR	0,18%	0,12%	0,12%	0,25%	0,26%	0,19%
RS	0,18%	0,18%	0,14%	0,20%	0,19%	0,18%
SC	0,05%	0,05%	0,04%	0,07%	0,05%	0,05%
SE	0,06%	0,07%	0,06%	0,10%	0,15%	0,09%
SP	0,05%	0,05%	0,04%	0,05%	0,05%	0,04%
TO	0,80%	0,81%	0,65%	1,18%	1,19%	0,93%

Fonte: (BRASIL, 2017f, BRASIL, 2017g, 2017h, 2017i, 2017j)

Como pode extrair-se a partir da tabela, o Mato Grosso do Sul é o Estado onde o ITR tem a maior relevância em relação às receitas totais, o que denota o caráter eminentemente agrário de nosso Estado, como pode verificar-se no gráfico abaixo, extraído a partir dos dados da tabela.

Figura 3 : ITR x Estado



Contudo, mesmo aqui tal proporção é baixíssima em relação às receitas totais, o que denota a pouca relevância da arrecadação do tributo, e, por consequência, a sua efetividade. Obviamente, e como atrás citado, o caráter extrafiscal do imposto tem por resultado outros objetivos além do mero caráter arrecadatório, entretanto mesmo considerando esta característica do imposto, os montantes demonstrados na tabela são sintomas da baixa fiscalização e, consequentemente, eficácia de sua função extrafiscal.

4.3. Uma possível solução

Vários autores apontam como uma possível solução para varias questões relacionadas ao ITR, sua melhor aplicação, fiscalização e efetividade a completa municipalização do mesmo. Efetivamente, segundo a lição de Oliveira Anderson, “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”⁶

Segundo o citado artigo, se tornou conveniente a citada transferência da capacidade tributária ativa, considerando que os municípios se encontram mais próximos do sujeito passivo, tendo, teoricamente, condições de elaborar cadastros imobiliários com maior grau de confiabilidade.

Em 2003, a emenda constitucional no. 43 ampliou a participação dos municípios no produto da arrecadação do ITR caso houvesse a celebração de convenio com a União, com a transferência da capacidade tributária ativa.

Por sua proximidade com os contribuintes, as administrações tributárias municipais teriam maiores condições de identificar possíveis distorções na arrecadação e nas informações prestadas por estes, visto que a administração tributária municipal teria um conhecimento mais atualizado do valor das terras.

Assim, a EC 42/2003 cumpre 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. A lei 11.250, de 27 de dezembro de 2005, veio detalhar este dispositivo constitucional posteriormente. Finalmente, a RFB, indicada pela citada lei para regulamentar o mecanismo, emitiu a Instrução Normativa 1.640, de 11 de maio de 2016, explicitando os requisitos e condições para serem celebrados estes convenio.

Entretanto, é necessária a implementação efetiva desta transferência constitucional, de forma a tornar realidade o caráter extrafiscal do imposto territorial rural e estimular a real fiscalização no uso da propriedade rural

CONCLUSÃO

Atualmente, o ITR é um tributo que recebe pouca atenção por parte da doutrina em nosso país, não obstante a importante função que pode desempenhar para o real cumprimento da função social da propriedade rural. Situando-se no limiar dos ramos acadêmicos do Direito Agrário e do Direito Tributário, ele é explicitado didaticamente apenas nos seus aspectos conceituais definidos pela legislação e de um ponto de vista muitas vezes apenas teórico, sem um maior aprofundamento quanto ao real cumprimento de sua função extrafiscal e da adequação dos pressupostos sobre os quais o imposto se alicerça.

Intenta-se com este trabalho contribuir com a discussão doutrinaria sobre esses pressupostos, iniciando-se detalhando a polemica definição do imóvel rural e sua conceituação a traves dos diferentes diplomas legais, assim como o verdadeiro conceito da função social desta propriedade rural, objetivo a ser cumprido com a correta utilização do imposto e que constitui um dos alicerces da tributação rural, uma vez que o ITR é um dos mecanismos que objetiva o cumprimento desta função social, forma de intervenção do Estado na propriedade.

Entretanto, ressalva-se que esta intervenção não ocorre de forma arbitrária nem aleatória. A tributação exercida pelo estado deve obedecer a regra e princípios constitucionais, verdadeiras garantias dos administrados. Estas regras e princípios também se constituem no arcabouço legal e constitucional que alicerça o caráter extrafiscal do ITR, de maneira a que este atinja seu objetivo constitucional.

Efetivamente, o objetivo do cumprimento da função social da propriedade utiliza o tributo como um de seus meios, de modo a assegurar o adequado grau de utilização da terra, sendo o imposto um dos meios pelos quais se grava, de modo crescentemente progressivo, o ineficaz uso da mesma. Desta forma, há a indução ao aproveitamento do imóvel rural de forma adequada. Evidentemente, existem outras maneiras, mais diretas, de se estabelecer este adequado grau de

aproveitamento da propriedade rural, dentre as quais merece desta o instituto da desapropriação.

Entretanto, a funcionalidade e/ou utilidade desse tributo está margeado por diversos questionamentos: este tributo cumpre atualmente a função extrafiscal definida constitucionalmente? Funciona como meio adequado de desestímulo de propriedades improdutivas, conforme definido pela Constituição? Quais são os meios por meio dos quais podem ser verificados este cumprimento deste objetivo?

O trabalho analisou essas questões, procurando buscar aspectos do tributo que demonstrassem a adequada implementação do imposto territorial rural em nosso país. Dados que demonstrem a adequada tributação da propriedade rural no Brasil de acordo com os objetivos constitucionalmente estabelecidos. Entre estes aspectos, a tentativa foi de demonstrar a qualidade das informações com que conta a Administração Tributária sobre a realidade da situação dos imóveis rurais em nosso país.

Da mesma forma, outros aspectos sintomáticos da qualidade do ITR também podem ser identificados a partir do nível de fiscalização que a Administração Tributária dedica ao mesmo, em relação a suas atividades totais, assim como o seu grau de arrecadação.

Infelizmente, constata-se que hoje o ITR, talvez devido a seu caráter extrafiscal além de meramente arrecadatório, aponta falhas nos aspectos mencionados, quanto á qualidade dos cadastros, o grau de fiscalização efetuado pela administração tributária e o nível de arrecadação do tributo.

Deve-se ser salientado que a escassez de material e dados atualizados prejudicou em grande medida a produção de maiores informações sobre a qualidade e efetividade atual do ITR, assim como a qualidade da solução apontada.

Esta solução se refere à transferência estabelecida constitucionalmente das funções de fiscalização e cobrança do imposto para os municípios, ficando estes com o produto de sua arrecadação. Este trabalho busca, assim, contribuir para o debate acerca da conveniência da implementação deste mecanismo, de modo a solucionar a questão da efetividade do ITR, de maneira a que este se torne um real indutor ao objetivo constitucional de propriedades produtivas rurais em nosso país.

Pesquisas posteriores para investigar a eficácia desta transferência constitucional de competência podem ser realizadas junto aos municípios que efetuaram tal opção, de maneira a se asseverar a efetividade do imposto.

Não há presunção neste trabalho de exaurir esta questão, de grande importância para a questão do estímulo ao desenvolvimento e manutenção de propriedades produtivas de maneira a ser cumprida a função social da propriedade em nosso país, buscando ser apenas uma proposta de reflexão sobre este debate mais do que uma proposta de solução.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: método.2007.

ANDERSON, Rogerio Oliveira. **O cumprimento da função extrafiscal do imposto territorial rural na região centro-oeste**. Dissertação prestada ao programa de pós graduação em direito, da universidade federal de Goiás. Goiânia: 2010. Disponível em :
https://mestrado.direito.ufg.br/up/14/o/disserta%C3%A7%C3%A3o_vers%C3%A3o_final.pdf?1333288546. Acesso em: 25/11/2017.

BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito agrário**. Volume I. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília, DF: Assembléia Nacional Constituinte, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 14 jun. 2017.

_____. Lei nº 4.132, de 10 de setembro de 1962. **Define Os Casos De Desapropriação Por Interesse Social E Dispõe Sobre Sua Aplicação**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 nov. 1962. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4132.htm. Acesso em: 14/6/2017.

_____. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm. Acesso em: 14/6/2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 outubro 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 14.jun.2017

_____. Lei nº 5.868, de 12 de setembro de 1972. **Cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 outubro 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5868.htm. Acesso em 14.jun.2017

_____. Decreto nº 84.685, de 6 de maio de 1.980. **Regulamenta a Lei nº 6.746, de 10 de dezembro de 1979, que trata do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 maio 1980. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D84685.htm. Acesso em 14.jun.2017

_____ Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. **Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal.** Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 de fevereiro 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8629.htm. Acesso em 14.jun.2017

_____ Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1.996. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 de dezembro de 1.996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm. Acesso em 14 de junho de 2017.

_____ Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006. **Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais.** Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 de julho de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2006/lei/l11326.htm. Acesso em 14 junho 2017

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Ato Declaratório Normativo Cosit Nº 9, De 31 De Julho De 1998.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?vissao=anotado&idAto=5843>. Acesso em 14 de jun de 2017.

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo. Jan a Dez.2012,** Apurado em: 19.05.2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/procedimento de fiscalizacao por tributo-2012.pdf> Acesso em 14 de jun 2017.

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo. Jan a Dez.2013,** Apurado em: 19.05.2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/procedimento de fiscalizacao por tributo-2013.pdf> Acesso em 14 de jun 2017.

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo. Jan a Dez.2014,** Apurado em: 19.05.2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e->

[imagens/procedimento de fiscalizacao por tributo-2014.pdf](#) Acesso em 14 de jun 2017.

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo. Jan a Dez.2015**, Apurado em: 19.05.2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/procedimento de fiscalizacao por tributo-2015.pdf> Acesso em 14 de jun 2017.

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo. Jan a Dez.2016**, Apurado em: 19.05.2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/procedimento de fiscalizacao por tributo-2016.pdf> Acesso em 14 de jun 2017.

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Arrecadação UF jan a dez 2016** Apurado em 27.01.2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado/arrecadacao-uf-2016/arrecadacao-por-uf-internet-jan-dez16.ods/view>. Acesso em 14 de jun de 2017

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Arrecadação UF jan a dez 2015** Apurado em 27.01.2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado/arrecadacao-uf-2015/arrecadacao-por-uf-internet-jan-dez15.ods/view>. Acesso em 14 de jun de 2017

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Arrecadação UF jan a dez 2014** Apurado em 28.01.2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado/arrecadacao-uf-2014/arrecadacao-por-uf-internet-jan-dez14.ods/view>. Acesso em 14 de jun de 2017

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Arrecadação UF jan a dez 2013** Apurado em 25.11.2014. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado/arrecadacao-uf-2013/arrecadacao-uf-jan-dez-2013.ods/view>. Acesso em 14 junho de 2017.

_____ Ministério da Fazenda – Receita Federal (site). **Mais de 2000 municípios já aderiram ao Convênio com a Receita Federal para cobrar o ITR**. Apurado em 17/08/2015. Disponível em: <http://www.cadastrorural.gov.br/noticias/rfb/mais-de-2000-municipios-ja-aderiram-ao-convenio-com-a-receita-federal-para-cobrar-o-ittr>. Acesso em 14/06/2017

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.144.982/PR.** Recorrente:

Fazenda Nacional. Recorrido: Gelza Regina de Abreu Moresco. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Brasília, 15 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1823899>>. Acesso em: 10 maio 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 24.488.** Requerente: Hércules Gouveia Dalafini E Outro (A/S). Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Eros Grau, Tribunal Pleno. Brasília, 19 de Maio de 2005. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14738549/mandado-de-seguranca-ms-24488-df>. Acesso em: 14 junho 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771 MG.** Requerente: Jose Tarcizio de Almeida Mello e outro. Requerido: Município de Belo Horizonte. Relator: Moreira Alves, Tribunal Pleno. Brasília, 5 de setembro de 1997. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742036/recurso-extraordinario-re-153771-mg>. Acesso em 14 junho 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562045 MS.** Requerente: Procurador-Geral Do Estado Do Rio Grande Do Sul. Requerido: Espólio De Emília Lopes De Leon e outro. Relator: Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno. Brasília, 6 de fevereiro de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24807579/recurso-extraordinario-re-562045-rs-stf> Acesso em 14 junho 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.213 MC/DF.** Requerente: Partido dos Trabalhadores e outro. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno. Brasília, 23 de julho de 2004b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1823899>>. Acesso em: 10 maio 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 12ª. Ed. Rio de Janeiro:Lumen Juris.2004

MAIS de 2000 municípios já aderiram ao Convênio com a Receita Federal para cobrar o ITR. Cadastro Rural. Receita Federal do Brasil (site). Publicado em 17/08/2015. Disponível em: <http://www.cadastrorural.gov.br/noticias/rfb/mais-de-2000-municipios-ja-aderiram-ao-convenio-com-a-receita-federal-para-cobrar-o-itr> Acesso em 17 de mai 2017.

CHACPE, Juliana Fernandes. Do conceito de imóvel rural como unidade de exploração econômica: consequências quanto à forma de elaboração de laudo agrônômico defiscalização e a classificação fundiária do imóvel para fins de desapropriação para reforma agrária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 94,

nov 2011. Disponível em:
http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10880&revista_caderno=27). Acesso em : 10/02/2017.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na Empresa**: pessoas, organizações e sistemas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67-76.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 29ª.Ed. Rio de Janeiro: Forense.2016

FERREIRA, Rodrigo. Tributos: Origem e Evolução. **JusBrasil** (site) Artigo. São Paulo: 2017. Disponível em:
<https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>. Acesso em 15/05/2017

GOUVÊA, M. F. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LEÃO, Celina Gontijo. **ITR e IPTU: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada**. Dissertação de mestrado. Alfenas: Universidade Federal de Alfenas, 2015, 145 f. Disponível em: <https://bdtd.unifal-mg.edu.br:8443/handle/tede/837>. Acesso em: 10/03/2017

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo, SP : Malheiros, 2007.

MARQUES, Benedito Ferreira. **Direito Agrário Brasileiro**. 10 ed. São Paulo: Atlas. 2012.

OPITZ, Silva C.B; OPITZ, Oswaldo. **Curso completo de Direito Agrário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva. 2014

REZEK, Gustavo Elias Kallás. **Imóvel Agrário: Agrariedade, Ruralidade e Rusticidade**. Curitiba: Juruá, 2011.

ROCHA, Ibraim, *et. al.* **Manual de Direito Agrário Constitucional**: lições de direito agroambiental. Belo Horizonte: Fórum, 2010

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed Ferreira. 2006

SILVA, Ligia Osorio. **As Leis Agrarias e o Latifundio Improdutivo**. São Paulo, Fundação Seade, 2015.