

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL E O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

THE PROGRESSIVE INCREASE IN THE RATES OF THE RURAL PROPERTY TAX AND THE PRINCIPLE OF SEALING THE FORFEITURE

**Arlene Esteves Bento
Sabrina Durães Veloso Neto**

Resumo

O presente trabalho tem como tema o imposto territorial rural e o princípio da vedação ao confisco. Tem como objetivo analisar se o caráter extrafiscal e as alíquotas progressivas do imposto territorial rural conferem efeito confiscatório à propriedade, visto que as alíquotas podem chegar ao patamar de 20%, que em cinco anos confiscaria o imóvel rural do contribuinte. Adotou-se, para o desenvolvimento deste trabalho, a pesquisa bibliográfica e de legislações pertinentes ao tema, utilizando-se, para isso, o método de abordagem dedutivo e o procedimento monográfico. Foram elaborados três capítulos, o trabalho apresenta no primeiro, abordagem sobre a propriedade nas visões constitucional, social e civil e sua função social. Já no segundo, buscar-se-á tecer considerações sobre o sistema tributário nacional, abordando a extrafiscalidade e a confiscatoriedade, além de outras funções do tributo. Por fim, propõe-se uma análise efusiva do ITR destacando a progressividade das alíquotas e no que tange aos princípios constitucionais tributários pertinentes ao tema.

Palavras-chave: Imposto territorial rural, Confisco, Progressividade, Propriedade, Extrafiscalidade.

Abstract/Resumen/Résumé

This work has as its theme the Rural Land Tax and the principle of sealing the confiscation. Aims to analyze the extrafiscal character and progressive rates of Rural Land Tax confiscatory give effect to the property, since the rates can reach 20% level, which in five years confiscate the rural land taxpayer. Was adopted for the development of this work, the literature and relevant legislation to the subject, using, for this, the deductive method of approach and the monographic procedure. This paper presents a first step, approach to property in constitutional, civil and social visions and their social function. Have a second time, will be sought-joint consideration of the national tax system, addressing the extrafiscality and confiscation, and other tribute functions. Finally, we propose an effusive analysis of Rural Land Tax highlighting the progressive tax and with respect to the tax constitutional principles relevant to the topic.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Rural land tax, Confiscation, Progressivity, Property, Extrafiscality.

1 – Notas introdutórias:

Sabe-se que a carga tributária do Brasil é uma das maiores do mundo, e que os contribuintes estão sujeitos a este poder de tributar do Estado.

Por isso, o objetivo deste estudo é analisar o caráter extrafiscal juntamente com a progressividade das alíquotas do Imposto Territorial Rural que podem configurar avanço excessivo no patrimônio do contribuinte, representando atividade confiscatória.

A matéria abordada é bastante pertinente, tendo em vista as recentes críticas e discussões acerca da nossa excessiva carga tributária e da atuação do Estado na propriedade privada. Com efeito, o assunto oferecido poderá contribuir para que se possa confrontar a legalidade e constitucionalidade das tributações excessivas, para que não haja invasão sobre o patrimônio do indivíduo particular.

Salienta-se que, para o desenvolvimento desse trabalho, será realizada uma pesquisa bibliográfica. As principais fontes de consulta serão constituídas de literaturas referentes ao tema, de artigos de periódicos, pesquisas e trabalhos acadêmicos sobre o Imposto Territorial Rural, legislações e de jurisprudências dos Egrégios Tribunais. Salienta-se que o método de procedimento será o monográfico e o método de abordagem o dedutivo.

O presente trabalho será organizado de modo que, primeiramente, tratará do estudo da propriedade, sua evolução histórica conceitual, a função social e a visão em outros ramos do direito; secundamente, abordará o ITR no Sistema Tributário Nacional, ressaltando aspectos históricos e conceituais do tributo, suas espécies e funções, principalmente, a função extrafiscal que é característica marcante do ITR, além de fazer uma análise efusiva do ITR destacando seus principais pontos e, num terceiro momento, far-se-á uma análise da extrafiscalidade e da confiscatoriedade, abordando também os princípios constitucionais tributários que são pertinentes ao tema, destacando o princípio da vedação ao confisco e sua relação com o ITR. Por fim, demonstra-se a aplicabilidade da progressividade das alíquotas do ITR em face do efeito de confisco.

1 - Natureza Jurídica da Propriedade e sua Função Social

1.1 Evolução Histórica do Conceito e Natureza da Propriedade

A propriedade é um instituto jurídico amplamente discutido e pesquisado por historiadores, juristas, sociólogos, políticos, religiosos, entre outros membros da sociedade,

que procuram buscar um conceito sólido a partir da análise em sentido amplo da sua natureza e função.

Todos procuram de alguma forma fixar um conceito para a propriedade, seja determinando sua origem, caracterizando os seus elementos, acompanhando sua evolução, justificando ou combatendo seus preceitos. Não se pode falar que a estrutura jurídica da propriedade determina sua realidade fática e social, pois a todo o momento passa por transformações substanciais. Por isso, o referido autor considera o conceito de propriedade flexível e passível de variações pela sua natureza. (PEREIRA, 2006)

Destarte a flexibilidade conceitual do instituto da propriedade, para que se possa chegar ao conceito que mais abrange o tema a ser abordado neste trabalho, é oportuno delinear a sua evolução histórica.

Antônio Moura Borges afirma que:

Segundo estudos da História Universal a noção de propriedade começou cerca de 10.000 (dez mil) anos atrás na denominada Idade dos Metais, ocasião em que algumas tribos descobriram a prática da agricultura e da criação de animais [...] O progresso da humanidade sempre fez surgir problemas e formas de preocupação nas comunidades. [...] Em razão disso, começaram as pessoas daquela época a construir muralhas de pedras em volta das suas moradas, cidades ou habitações [...] Então, nessa fase surgiu a idéia de que cada possuidor deveria ser respeitado no espaço em que ocupava. Nascia a noção de ter ou de ser dono daquilo que necessitava, do tipo *exclusisallis*. (BORGES,2006, p.74/75)

Nota-se que as análises históricas supracitadas demonstram que as primeiras noções de propriedade teriam surgido da evolução da sociedade primitiva que criou formas de limite espacial e pessoal da terra, portanto, sempre foi notório que o caráter social influenciou também na evolução da propriedade.

A origem do instituto jurídico da propriedade, historicamente e cientificamente sistematizado, formou-se a partir da definição analítica do Direito Romano, que o definia como *ius utendi, fruendi et abutendi*, ou seja, o direito de usar, gozar e dispor, dotado de caráter místico ligada a rituais religiosos, a propriedade do solo, como por exemplo, limitados aos cidadãos romanos, e também detinha ligação como o culto religioso aos mortos. (FIÚZA, 2006)

Entretanto, César Fiúza preconiza que:

Com a evolução dos tempos, todavia a propriedade perdeu seu caráter místico, o que veio a favorecer o expansionismo romano. Passou-se a admiti-la fora dos muros da cidade. Mais adiante, foi estendido o direito a todos os habitantes do Império, independente de sua origem. (FIÚZA, 2006, p.717)

Sob esse prisma a análise da evolução histórica revela que a propriedade apresentava-se como direito absoluto, atribuindo a seu proprietário o poder de usar, fruir e dispor sem limites, já que se apresentava como exclusivo e vinculado à coisa.

Em outra fase da evolução histórica, o direito de propriedade é ligado a sua feição funcional, uma maneira do homem demonstrar perante a sociedade sua forma intelectual e livre com base no poder de contratar e dispor. Segundo o autor, nesta época preponderava o individualismo absoluto, fase caracterizada pelas revoluções, como a Francesa de 1789. (FIUZA, 2006)

Neste sentido, Caio Mário da Silva Pereira, afirma:

A Revolução Francesa pretendeu democratizar a propriedade, aboliu privilégios, cancelou direitos perpétuos. Desprezando a coisa móvel (*vilis mobilia possessio*), concentrou sua atenção na propriedade imobiliária, e o código por ela gerado – *Code Napoléon* – que serviria de modelo a todo um movimento codificador do século XIX, tamanho prestígio deu ao instituto, que com razão recebeu o apelido de “Código de propriedade”, fazendo ressaltar acima de tudo o prestígio do imóvel, fonte de riqueza e símbolo de estabilidade. Daí ter-se originado uma substituição à aristocracia de linhagem uma concepção nova de aristocracia econômica, que penetrou no século XX. (PEREIRA, 2006, p. 83)

No que concerne à evolução no Brasil, as primeiras relações sobre a propriedade iniciaram a partir do início da colonização pelos portugueses.

Assim, nas palavras de Antônio Moura Borges:

Com o descobrimento do Brasil pela esquadra comandada por Pedro Álvares Cabral, a propriedade ou domínio das terras que aqui encontraram, efetivamente, de fato e de direito passaram para a propriedade da Coroa Portuguesa, inclusive, *ex vi* pelo Tratado de Tordesilhas e confirmado pela famosa Carta de Pero Vaz de Caminha de 22 de abril de 1.500.(BORGES, 2006, p.101)

Torminn Borges traça uma linha histórico-evolutiva da propriedade no Brasil. Segundo ele a Constituição Imperial ainda detinha o caráter absolutista do Direito Romano e foi seguida pela primeira Constituição Republicana de 1891, onde o direito de propriedade era pleno. Na Emenda Constitucional de 1926, surgiram às primeiras restrições a plena disponibilidade. Uma grande alteração foi notada na Constituição de 1946, que condicionou o uso da propriedade ao bem-estar social e garantiu igual oportunidade para todos no que diz respeito à distribuição de terra. Nota-se que a natureza do direito à propriedade foi seguindo a evolução social e passando do absolutismo individualista até a limitação a sua função social.

Esse exagerado individualismo perde força no século XX com a revolução e o desenvolvimento industrial e com as doutrinas socializantes e passa a ser buscado um sentido social da propriedade. (VENOSA, 2011, p.167)

Assim, observa-se que a propriedade, fundamento da vida social, política econômica e jurídica, sofreu grandes transformações de natureza, onde cada qual tem o direito a seu bem, mas limitado à sua função.

A propriedade antecede ao Estado e à própria sociedade, e não poderá ser abolida, mas o seu uso poderá ser regulado em função do bem comum. (CARVALHO, 2009)

Para corroborar com todo exposto, importa transcrever as ilustrativas palavras de Fiúza:

O conceito de propriedade, como “direito” de usar, fruir, dispor e reivindicar, já não serve mais, Primeiro, por ser excludente. Enfoca-se apenas a pessoa do titular, excluindo-se a coletividade, o outro. Segundo, por trazer em si a idéia de algo absoluto, intocável. Na verdade, o conceito de propriedade não precisa nem deve abandonar a idéia de situação ou relação jurídica, sob pena de desumanizar. Historicamente, o abandono da idéia da pessoa, sujeito de direitos, titular de relações jurídicas, só levou a arbitrariedades e regimes ditatoriais. Propriedade passa a ser, pois, situação jurídica, consistente, em relação entre o titular e a coletividade (não-titulares), da qual nascem para aquele direitos (usar, fruir, dispor e reivindicar) e deveres (baseados na função social da propriedade). Para a coletividade também surgem direitos, que se fundamentam, em sua maioria na função social da propriedade, e deveres relativos aos direitos do titular. Em outras palavras, os não titulares devem respeitar os direitos do titular. (FIÚZA, 2006, p.28)

Portanto, percebe-se, que não significa que a propriedade perdeu seu caráter privado, entretanto se coletivizou, ou seja, ela deve cumprir um dever, uma função, trazer o bem estar social.

1.2 Função Social da Propriedade

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) acompanhou o processo de evolução histórica da sociedade ratificando o cumprimento da função social. Em seu artigo 5º, incisos XXII e XXIII, ao dispor que:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Nota-se que o legislador constituinte inseriu no rol de direitos e garantias fundamentais, seção dos direitos individuais e coletivos, a garantia do direito de propriedade, desde que sua utilização cumpra com a função social.

A função social que versa o art. 5º, inciso XXIII, diz respeito à função social da propriedade em geral, bastava que a fosse intrinsecamente abrangida pelo princípio constitucional. Entretanto, a CRFB/88 ratificou o instituto da função social da propriedade como princípio da ordem econômica no art. 170, II e III, e discriminou em relação às propriedades urbana e rural, com sanções para o caso de não ser observado, (artigos 182, 184 e 186). Por ser um princípio constitucional tem a sua aplicabilidade imediata, tendo plena eficácia. (SILVA, 2007)

A função social da propriedade corresponde a uma idéia de ação e comissão do uso da propriedade, onde o titular do direito seja compelido a fazer, valer-se de seus direitos e faculdades, no sentido do bem comum, enquanto as obrigações de não fazer são impostas pelo poder de fiscalização e decorrem do princípio da função social da propriedade. (CARVALHO, 2009)

Nas exatas palavras de Dirley da Cunha Júnior (2008, p.672):

O Estado Social, para proporcionar o bem estar social, pode intervir na propriedade privada, se esta, evidentemente, estiver sendo utilizada contra o bem comum da coletividade. Assim, o caráter absoluto do direito de propriedade foi relativizado em face da exigência do cumprimento de sua função social. Apesar de conexos, distingue-se o direito de propriedade com sua função social. No entanto, conjugado esses dois princípios, a Constituição garante o direito de propriedade, desde que, este atenda sua função social. E a função social da propriedade não se confunde com os sistemas de limitação da propriedade. Estes dizem respeito ao exercício do direito, ao proprietário; aquela, à estrutura do direito mesmo, à propriedade. Segundo a Constituição, a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (art. 182, par. 2); e a propriedade rural cumpre sua função social quando atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecido em lei. (CUNHA JÚNIOR, 2008, p.672)

Assim, compreende-se que a função social da propriedade não se confunde com as limitações do direito de propriedade, ou seja, esta é consequência daquela, o não cumprimento do caráter social que gera o bem comum, originará limites ao seu direito. A propriedade não pode apenas ter o escopo de produção e ganho de lucros, deve atender as necessidades coletivas, assegurando o direito à justiça social.

A CRFB/88 em seu artigo 186 e incisos estabelece que:

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

I - aproveitamento racional e adequado;

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

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

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

No que concerne à função social da propriedade rural, o artigo supracitado menciona os requisitos e exigências para que a função seja cumprida com êxito.

O Estatuto da Terra, Lei 4.054/64¹, artigo 2º, §1, dispõe sobre a função social do imóvel rural.

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.

Nota-se que o texto da lei é muito semelhante ao artigo 186 e incisos da CRFB/88.

O imóvel rural revela uma destinação centrada na produção de riquezas e criação de empregos, como bem de produção em que sobreleva o ônus social do proprietário. (FARIAS; ROSENVALD, 2006, p.220)

1.3 A Propriedade no Direito Civil Brasileiro

Os juristas brasileiros privatistas e publicistas concebem o regime jurídico da propriedade privada como subordinado ao Direito Civil, considerado direito real fundamental. (SILVA, 2007)

O Código Civil de 2002, também faz referência ao direito de propriedade em seu artigo 1.228 e parágrafo 1º, onde prevê:

Art. 1.228: 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.

§ 1º: O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de

¹ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L4504.htm>. Acesso em 11 de abril de 2014, às 14:45.

conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada poluição do ar e das águas.

O dispositivo em epígrafe, em seu *caput*, elenca quais os direitos da sua propriedade, quais sejam usar, fruir e dispor e o direito de recuperar caso tenha sido tomado perdida a posse injustamente. No parágrafo primeiro, o legislador mais uma vez ratificou a necessidade do bem estar social coletivo ao mencionar a função social da propriedade. Portanto, o direito civil pátrio também acolhe o princípio da função social.

Ressalta-se a crítica realizada por Farias; Rosenvald a respeito do artigo 1.228 do CC/02, ao considerar que o legislador omitiu o conceito de propriedade ao enumerar faculdades essenciais que integram o domínio. Para os civilistas a lei se baseou por critérios científicos e não pelo critério descritivo.

A propriedade no direito civil deve ser conceituada em três aspectos. O primeiro é o sintético, que corresponde à submissão de uma coisa em todas as suas relações. O segundo, o aspecto analítico, onde encontra os direitos do titular, e por fim, o descritivo, que abrange o direito complexo, absoluto, perpétuo e exclusivo, por qual fica submetida a vontade do cidadão limitada ao ditames legais. (GOMES, 2000)

A propriedade pode ser considerado mais amplo dos direitos reais, o chamado direito real por excelência, ou o direito real fundamental. Desde os primórdios leva-se a afirmar ser inerente a natureza do homem a tendência de ter, de adonar-se, de conquistar e de adquirir. (RIZZARDO, 2004)

2 - O Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR no Sistema Tributário Nacional

2.1 Aspectos Históricos e Conceituais do Tributo

O Estado, nação ou território ideal é aquele que seja politicamente organizado, juridicamente constituído e socialmente definido. E para que consiga essa consistência estrutural ele necessita de recursos financeiros e não apenas os naturais.

O Estado necessita de captar recursos materiais financeiros para manter sua estrutura, disponibilizando a população os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. (SABBAG, 2009)

Para angariar essas fontes financeiras os Estados utilizam de receitas públicas a partir de cobrança de tributos, voltados para atingir os objetivos fundamentais de todos os países. Assim, a tributação é como instrumento da sociedade no Estado de Direito Democrático.

Na visão de Leandro Paulsen, temos que:

A tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade. É através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações do governo. [...] a Constituição também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo-o através da outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e da clara enunciação de garantias fundamentais do contribuinte. (PAULSEN, 2010, p. 13),

Em concordância com a opinião de Sasha Calmon Navarro Coelho, acredita-se que o tributo é um instrumento de que se tem valido a economia capitalista para que sobreviva aos seus percalços. Sem este valoroso instrumento o Estado teria dificuldades para realizar seus fins sociais sem precisar monopolizar toda a estrutura econômica. Os defensores de uma política menos intervencionista do Estado vêem o tributo como uma arma para combater essa possível atividade.

Para melhor compreensão do conceito de tributo é necessário fazer um breve histórico da sua origem e saber o que preconizou seu aparecimento no nosso cotidiano.

Várias são as teorias do surgimento do tributo. Segundo Ana Mônica Filgueiras Menescal², os tributos podem ter surgido nos tempos primitivos, como um simples agrado e homenagem ao líder de cada grupo, como também na idade média, como uma forma de recompensar os chefes de guerra pelos serviços prestados aos seus povos nas batalhas. Entretanto, de acordo com a autora, é difícil afirmar um momento certo em que as contribuições tributárias surgiram na história, tendo em vista que elas acompanham o desenvolvimento natural da sociedade.

Ainda assim, José Albano dos Santos acredita que em termos plausíveis, existem duas origens distintas para fiscalidade tributária: a religião e o saque.

De acordo com o autor a origem do tributo pela religião se dá pelos rituais realizados, onde ofertavam dádivas e presentes em troca de virtudes e realizações nas suas ações. Outra modalidade de tributo é o saque, que seria uma forma de premiação por vitórias em guerras. Sob esta ótica, o tributo, era uma submissão de um povo que detinha maiores técnicas e poderio bélico. Entretanto, com o contínuo crescimento e amadurecimento social,

² Disponível em <<http://www.sintafce.org.br/images/files/TRIBUTO.pdf>> Acessado em 10 de agosto de 2014

os cidadãos começaram a questionar os altos custos que atingiram patamares de valores significantes. A população começou a tomar consciência dos abusos dos líderes e clamavam por medidas mais justas. O instituto necessitava ser normatizado e regulamentado de forma que fosse interessante para as duas partes da relação tributária.

Portanto, com o desenvolvimento social, as relações humanas ficam cada vez mais complexas, a cada evolução surgem novas formas de prestações tributárias. Assim, visualiza-se a dificuldade dos autores e doutrinadores de definir um marco exato na origem da exação tributária.

Segundo artigo do Instituto de Pesquisa Aplicada - IPEA³, o Brasil, hoje república, herdou da época de Império, grande parte da sua estrutura tributária. Na era colonial, Portugal cobrava o “quinto”, que era equivalente ao valor de 1/5 do que rendesse os metais encontrados no Brasil, também eram cobradas as “dízimas” e já existiam cobranças de direitos alfandegários dos produtos importados e exportados. A forma mais típica de tributo no Brasil surgiu na época das Capitânicas Hereditárias, quando se iniciou a cobrança do Imposto de Consumo. Foram, entretanto, apenas com a decretação do Ato Adicional, em 12/08/1834, que se traçaram os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional. Desde então, sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando competências tributárias.

Define-se tributo, juridicamente, como obrigação pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública, que pode ser delegado por lei, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os propósitos constitucionais, sendo eles explícitos ou implícitos. (ATALIBA, 2009)

Analisando o art. 9º da Lei n. 4.320, de 1964, que constitui normas de Direito Financeiro, e o significado de receita derivada, Sabbag (2009, p.6) traz um conceito de tributo:

Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Em regra, não é função da lei conceituar, contudo, em face da controvérsia e divergência conceituais, a lei poderá exercer o papel de estabelecer conceitos. Segundo o

³ Disponível em: <www.sefaz.am.gov.br/educacaoFiscal/modulo03.doc> Acessado em 13 de agosto de 2014

autor isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado. (MACHADO, 2009)

Neste diapasão, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1996, define tributo como:

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

Hugo de Brito Machado, assevera sua opinião quando alega que não é necessário ficar buscando conceitos por meio de juristas para definir “tributo”, no plano do direito positivo vigente, já que a lei já estabeleceu seu significado.

Resta aqui então analisar os elementos do art. 3º do Código de Tributário Nacional.

Como se observou, tributo é toda “prestação pecuniária compulsória”. A pecúnia, no caso, refere-se ao ato de pagar a prestação em dinheiro e é compulsória, pois a lei estabelece quem deve pagar, ou seja, nasce independente da vontade.

Quando a lei diz “em moeda ou cujo valor nela possa exprimir” quer demonstrar que a obrigação não é de fazer, e que o direito tributário brasileiro não admite *tributo in natura e in labore*, ou seja, que não fazem referências a moeda.

Outro elemento do referido artigo de lei é a expressão “que não constitua sanção ou ato ilícito”, o legislador teve a intenção de demonstrar que o pagamento do tributo não constitui uma penalidade, pois a incidência do tributo é por algo lícito.

Entretanto, nesse caso é importante distinguir a hipótese de incidência do tributo, que é a descrição normativa da situação fática, do seu fato gerador, e ainda afirma que “não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo, nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito”. (MACHADO, 2009)

Em concordância com o entendimento de Luciano Amaro, ao dizer que o tributo é prestação “instituída em lei”, o legislador não apenas está contemplando o princípio da legalidade do tributo, no entendimento de que cabe a lei instituí-lo, definindo seu fato gerador, determinar quem será a parte passiva e os elementos necessários para poder definir o “quantum” tributário devido mas também cabendo mostrar a origem legal e não apenas contratual do tributo.

O último elemento para ser analisado do conceito de tributo atribuído pelo supra citado artigo é a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Neste caso, quer dizer que a autoridade administrativa deve buscar realizar a

finalidade da legislação tributária, sem gozar de seu juízo pessoal e subjetivo. É o ato vinculado do administrador público.

Portanto, a partir de toda essa análise doutrinária e legislativa, pôde-se definir o vocábulo “tributo” como sendo uma prestação em dinheiro, em moeda nacional, onde a lei estabelecerá quem pagará e a quem pagar, sem caráter sancionatório, cobrada por meio de entidades administrativas vinculadas.

2.2 Funções do Tributo

Os doutrinadores têm classificado o tributo de várias formas levando em consideração seus aspectos e caracteres distintamente.

No que concerne à classificação sob a ótica da função dos tributos, já se sabe que este tem o fim de arrecadar verbas para o Estado, para que ele mantenha suas atividades e consiga se estruturar de acordo com o que necessita. É a regra da função dos tributos e o que a doutrina chama de função fiscal dos tributos, considerada o seu principal objetivo.

Entretanto, Hugo de Brito Machado, assevera que:

No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. [...] autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. [...] No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como um instrumento de arrecadação, pode ser o principal objetivo, mas não o único. (MACHADO, 2009, p.67/68)

Esta característica intervencionista do Estado, por meio da exação tributária permite novas formas de utilização e aplicação do tributo, podendo aparecer de várias maneiras, como exemplo, reduzindo o tributo de certo produto para aumentar seu consumo. É a chamada função extrafiscal do tributo. Função esta que será tratada com mais enfoque devido a sua pertinência com o tema ora proposto nesta pesquisa.

A função extrafiscal é um fenômeno presente há muito tempo no âmbito tributário. Entretanto, não é fácil identificar o momento da origem da extrafiscalidade. Observou-se que os países colonizadores utilizavam de incentivos fiscais para financiar as viagens de descobertas e novas conquistas. Na Europa pós-guerra usou-se o tributo como forma de incentivo para reconstrução dos países. Certo é que a extrafiscalidade sempre vigorou e atuou em alguns períodos espalhando-se por formas e instrumentos. (BERTI, 2009)

Os tributos são utilizados não apenas com a finalidade fiscal, ou seja, aquela que tem por fim obter receita. Mas também com a finalidade extrafiscal, o que ocorre quando uma propriedade não cumpre sua função social, exigida pela nossa CRFB/88, assim deve-se tributar em grandes proporções para que o proprietário se comprometa a cumprir a função social destinada àquele terreno. (PAULSEN,2010)

As palavras de Aliomar Baleeiro, sobre a matéria são claras e elucidativas:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover do Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais. (BALEIRO, 2010, p.576)

Também é pertinente mencionar a terceira função dos tributos chamada de parafiscal.

O art. 149 *caput* da CRFB/88 dispõe que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, sem prejuízo do previsto no art. 19, §6, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As contribuições parafiscais são funções tributárias, afetas a finalidades específicas, sendo frequentemente atribuídas, a gestão e fiscalização de entidades paraestatais. Segundo o doutrinador, a função parafiscal possui três objetivos, quais sejam, para auxiliar as necessidades financeiras dos sistemas oficiais de previdência e assistência social, para fornecer recursos às políticas de intervenção do Estado no econômico e no social e para garantir o financiamento dos órgãos corporativos, tais como sindicatos e órgãos de representação classista como a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). (COELHO, 2010)

Hugo de Brito Machado, assevera que o objetivo da função parafiscal 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.

Encontra-se nesses conceitos a percepção da importância e relevância do uso da exação tributária de mais de uma forma, podendo até utilizá-lo para controlar a economia do Estado, como se viu na função extrafiscal. Pode-se usar como o exemplo, para ilustrar todas estas definições e apontamentos, o Imposto Territorial Rural que a partir da função extrafiscal

atribui alíquotas progressivas para regular o domínio da propriedade em território rural no país e desestimular o uso da propriedade não produtiva que não cumpra sua função social, tema este escopo deste trabalho.

Em regra, não se pode achar que uma exação tributária possa ser pura, no sentido de dizer que só realiza a função fiscal ou unicamente extrafiscal. Estes instrumentos possuem objetivos que devem conviver harmonicamente, no mesmo modelo imposto, sendo apenas necessário e lícito verificar o motivo de um predominar mais do que o outro em cada situação. (CARVALHO, 2009)

2.3 O ITR e Suas Peculiaridades

Antes de adentrarmos na análise pormenorizada do ITR propriamente dito e nas suas peculiaridades, faz-se mister a definição de imposto no Sistema Tributário Nacional.

Segundo o Código Tributário Nacional em seu art. 16 “[...] imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto apresenta características próprias. É instituído mediante previsão legal de fatos típicos, que, uma vez ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária, o chamado fato gerador, não se relaciona com nenhuma atividade estatal divisível e referente ao possível contribuinte e não afeta o aparelhamento estatal ou paraestatal, nem as entidades privadas que possuam fins de interesse público. (AMARO, 2008)

Assim, podemos definir imposto como tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. (CARVALHO, 2009)

No que se refere ao Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, o mesmo foi instituído em 1964 pela Lei 4.504 (Estatuto da Terra) que objetivava de fomentar políticas públicas de distribuição de terras. A legislação do ITR ainda abrange a disciplina da lei instituidora 9.393/96⁴, a regulamentação da tributação, administração, arrecadação e fiscalização pelo decreto-lei 4.382 e os artigos 29 a 31 do Código Tributário Nacional, lei 5.172/66⁵, que estabelecem as normas gerais:

⁴ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm> Acessado em 24 de abril de 2014

⁵ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm> Acessado em 24/04/2014

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.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Esclarece Hugo de Brito Machado, sobre a competência do ITR que:

No regime da Constituição de 1946 esse imposto era de competência dos Estados (art.19, inc.I). Com a Emenda Constitucional n. 5, de 1961, passou à competência dos Municípios, e com a Emenda Constitucional n.10, de 1964, passou finalmente à competência da União Federal. A atribuição do imposto sobre a propriedade territorial rural à União deveu-se exclusivamente ao propósito de utilizá-lo como instrumento de fins extrafiscais, tanto que a sua receita era, na vigência da Constituição anterior, destinada inteiramente aos Municípios em cujos os territórios estivessem os imóveis situados (CF-1969,art.21, par. 1). (MACHADO, 2009, p.341)

A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, deu redação ao art. 153, § 4, III da CRFB/88 invocando a possibilidade de delegação do ITR aos Municípios ao estabelecer que:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Neste sentido Paulsen; Melo:

A repartição da receita tributária do ITR entre a União e os Municípios (50% para a União e 50% para o Município em que situado o imóvel) fica alterada na hipótese de opção do Município pela fiscalização e cobrança de que trata este inciso, cabendo, então, ao Município, a totalidade da receita relativa ao ITR por ele lançado (100%), nos termos do que dispõe o art. 158, II, da CF, com redação que lhe foi atribuída pela EC 42/03. Assim, o ITR segue sendo utilizado pela União, por lei federal, mas a sua fiscalização, lançamento e cobrança pode ser delegada aos Municípios, mediante opção destes, na forma da lei 11.250/05.(PAULSEN; MELO, 2009, p.185/186)

Portanto, nota-se que os Municípios possuem a faculdade, na forma da lei, de trazerem para seus domínios a receita do ITR, mediante a contraprestação da fiscalização, cobrança e administração do imposto.

Uma outra inovação que a Emenda Constitucional n. 42, de 2003 trouxe para este imposto foi a questão das imunidades.

O legislador constituinte utilizou dos fundamentos do princípio da função social da propriedade para imunizar do ITR as pequenas glebas rurais, quando quem as explore não possua outro imóvel. Entretanto, a regra apesar de justa, excluiu injustamente os proprietários de pequenas áreas que juntas não perfazem a área considerada pequena gleba. (ALEXANDRE, 2009)

A definição do que é pequena gleba consta da lei 9.393/96⁶ do seguinte modo:

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.

O legislador no art. 3º da lei supracitada corrigiu a injustiça ao declarar isento da cobrança do ITR o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do art. 2º.

No que concerne aos sujeitos da relação, o sujeito ativo da relação tributária relativa ao ITR é, como regra, a União. Entretanto, como já falado nas linhas acima o imposto sobre território rural pode ser delegado ao município ficando este como sujeito ativo da relação responsável pela cobrança. (PAULSEN; MELO, 2009)

O contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária é considerado o devedor da exação a pessoa a qual tem o dever de pagar ao ente responsável o objeto da obrigação. (AMARO, 2008)

De acordo com Eduardo Sabbag, a sujeição passiva do ITR abrange:

Aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel rural, seja pleno ou limitado. Os titulares desses direitos, como sujeitos passivos do ITR, conforme o art. 5 do Decreto n. 4.382/2002, são o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de co-proprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (*ad usucapionem*, isto é, aquela com possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião). Destaca-se que 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. (SABBAG, 2009, p.976)

⁶ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm> Acessado em 24 de abril de 2014 às 15:07.

O contribuinte do ITR considerado proprietário é aquele que possui título de domínio devidamente registrado ao cartório. Já o titular do domínio útil é quem recebeu do proprietário o direito de usar, fruir e dispor da maneira que entender nos limites da lei e do contrato, conservando o domínio direto. Entende-se por possuidor o conceito dado pelo art. 1196 do Código Civil que é aquele que tem de fato o exercício pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. (ALEXANDRE, 2009)

O fato gerador da obrigação tributária nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação. (AMARO, 2008)

O art. 29 do CTN versa que:

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.

O elemento temporal do fato gerador do ITR ocorre uma vez em 01 de janeiro de cada ano. Segundo o doutrinador o elemento espacial do fato gerador do ITR, que constitui propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel devem estar fora da zona urbana do município, ou seja, a sede do imóvel deve estar presente na zona rural do município. De acordo com o autor, o conceito de zona rural é dependente do conceito de zona urbana, considera-se que zona rural deve ser fixado por exclusão do conceito de zona urbana, ou seja, é o local onde não encontra-se os requisitos de zona urbana trazidos pelo que dispõe o art. 32 do CTN. (SABBAG, 2009)

Sobre a Base de Cálculo do ITR, depreende-se da leitura do art. 30 do CTN que é o valor fundiário do imóvel.

Segundo Paulsen;Melo:

Ao referir-se ao valor fundiário, o CTN se reporta ao valor da extensão de terra, ao valor do “imóvel por natureza” cuja propriedade, do domínio útil ou posse constituem fato gerador do imposto.(PAULSEN; MELO, 2009, p. 157)

O art. 11 da Lei 9.393/96 estabelece a base de cálculo do ITR considerando o Valor da Terra Nua Tributável: “Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.”

Afirma Eduardo Sabbag, que:

A Terra Nua é o preço de mercado, excluído o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes, pastagens, florestas plantadas. Todavia, compreendem-se as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. (SABBAG, 2009, p.979)

O lançamento do ITR é feito por homologação. Neste sentido Ricardo Alexandre, aduz que:

Ao preencher a declaração do ITR, o sujeito passivo, além de prestar informação à autoridade fiscal, também calcula o montante do tributo porventura incidente, devendo antecipar o respectivo pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a este verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, pondendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas. (ALEXANDRE, 2009, p.557)

O Imposto Territorial Rural é de difícil cálculo, exigindo uma técnica especializada, devendo o contribuinte consultar o órgão responsável competente para que não se insurja em penalidades. Segundo o autor, isso se dá pela finalidade que se destina o ITR, que tem a possibilidade de ser usado como instrumento de política agrária e ser um valioso instrumento para o desenvolvimento da atividade agropecuária do País. (MACHADO, 2009)

3 - A Progressividade das Alíquotas do ITR e o Princípio da Vedação ao Confisco

3.1 Extrafiscalidade e Confiscatoriedade

A função extrafiscal do tributo tem grande relevância no atual sistema tributário e no Estado Social. Está à luz de todas as discussões sobre o direito que versa sobre os tributos, em destaque, nas que concernem as crescentes demandas sociais, as crises econômicas e a dinâmica político-social, que apresentam uma complexidade considerável. O uso desse instrumento, como já demonstrado no capítulo anterior, tem sido muito conveniente para o Poder Público, pois este consegue realizar seus objetivos que não são da obtenção de recursos tributários por meio de arrecadação fiscal.

Com a carga tributária excessiva, a extrafiscalidade ganha maior importância como sua finalidade regulatória e corretiva de anomalias na economia e no mercado.

De acordo com Campos *apud* Paulsen:

Normas existem, denominadas tributárias, que não têm em vista a obtenção de receitas, mas sim a processação de objetivos de diversa ordem, sobretudo econômica e social. Concedem benefícios, aumentam taxas de impostos, etc., com fins de política social, cultural, emprego, etc. Tentam promover ou obstaculizar certos comportamentos sociais ou econômicos, diminuindo através dos impostos, o rendimento ou a riqueza do sujeito alvo, ou permitindo-lhes mais rendimentos ou riqueza líquidos de imposto. São normas materialmente não tributárias pertinentes antes ao Direito Econômico, da segurança social, etc. Põe-se, nesta matéria, o

problema de saber se uma norma “tributária” (impropriamente dita) de objetivo social, deve estar, apesar disto, assente no princípio da capacidade contributiva. E também a questão da validade, enquanto norma tributária, de uma norma de objetivo social inválido. Quanto ao primeiro problema, julgamos que o princípio da capacidade contributiva não deve ceder perante os outros interesses visados pelo legislador. Devendo haver sempre respeito pelos direitos fundamentais, pela proibição do confisco, pela suficiente justificação da norma pela proporcionalidade entre os objetivos prosseguidos e a função fiscal. Quanto ao segundo problema, parece-nos afastar a possibilidade de validar uma norma tributária de objetivo social, enquanto norma tributária, se ela não se justificar pelo seu fundamento social. (PAULSEN, 2010, p.15)

As normas extrafiscais estão sujeitas aos mesmos limites e princípios das normas fiscais de arrecadação, embora existam algumas exceções, elas devem sempre respeitar os limítrofes da legislação e da função social.

Entretanto, a extrafiscalidade, mesmo com todos os benefícios demonstrados, se má utilizada, pode incorrer em desrespeito a normas fundamentais. Essa utilização equivocada pode gerar consequências como é o fator da “Confiscatoriedade”.

Confiscar é tomar para o fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. (AMARO, 2008)

Neste sentido, assevera Alexandre que:

O conceito de confisco é indeterminado, sujeito a alto grau de subjetividade e varia muito de acordo com as concepções político-filosóficas do interprete. Isto não impede, contudo, que, em casos de notória ausência de razoabilidade de uma exação, o poder judiciário reconheça a existência de efeito confiscatório da tributação. (ALEXANDRE, 2009, p.140)

Estes valores e normas fundamentais do ordenamento jurídico são as bases para os governantes, passo a passo, chegarem ao objetivo do Estado Democrático de Direito, priorizando as políticas públicas que possibilitem vida digna e justa a todos os cidadãos. Alia-se a estes argumentos, a existência da tutela constitucional à propriedade que com a função social e a livre iniciativa que também são passíveis da proibição a confiscatoriedade.

A vedação do efeito confiscatório determina uma relação direta com o direito de propriedade constitucionalmente garantido. O Estado para alcançar os objetivos desejados necessita dos recursos da sua população, entretanto essa apropriação não pode deixar o patamar lícito para o inconstitucional, como por exemplo, a privação da propriedade configurando a confiscatoriedade.

Para concluir o entendimento sobre o tema, utiliza-se dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado, para afirmar que os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder de Tributar pertencente ao Estado.

Assim, conclui-se que a exação extrafiscal deve-se limitar a participar de uma pequena parcela ou riqueza produzida pelo cidadão contribuinte e não confiscar toda a renda ou patrimônio, pois isso desvirtua a natureza e a finalidade da cultura tributária.

3.2 Os Princípios Constitucionais Tributários

Para todo poder deve haver limitações para que se evitem abusos. Portanto, pertinente é demonstrar os princípios constitucionais tributários norteadores dessa relação, que, de certa forma, limitam o poder de tributar do Estado perante os contribuintes.

Apesar da forte conotação extrafiscal do ITR, o imposto não está imune aos princípios que limitam o poder de tributar, o que demonstra que a extrafiscalidade não quer dizer que o Estado tenha total liberdade para administrar a cobrança do imposto. (ALEXANDRE, 2009)

Nesse diapasão, Eduardo Sabbag, afirma que:

É da essência do texto constitucional que a carga tributária seja aceitável, razão por que o legislador houve por bem reger o poder de tributar com as conhecidas limitações principiológicas a este poder, destacando-se, sobretudo, o postulado constitucional que veda tributo com efeito de confisco. [...] Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao interprete, na intrincada tarefa de delimitar o “efeito do confisco”, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade-, além de estribar-se na guarida do direito de propriedade, igualmente de matriz fundamental. (SABBAG(2009, p.187)

A isonomia possui duas situações, uma horizontal e a outra vertical. Aquela refere-se às pessoas que estão no mesmo nível ou situação e, portanto, devem ser tratadas da mesma maneira. Esta demonstra as pessoas que se encontram em situações distintas e que por este motivo devem ser tratadas de maneira diferenciada. De acordo com o doutrinador, este entendimento sobre isonomia alcança os contribuintes de tributos. (ALEXANDRE (2009)

A CRFB/88 tratou da isonomia nos seus sentidos horizontal e vertical ao dispor que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Observou Ricardo Alexandre, que:

Tratou da isonomia no seu sentido horizontal, pois exigiu que se dispensasse tratamento igual aos que estão situação equivalente, mas deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas (sentido vertical). [...] Por tudo, é lícito afirmar que, havendo desigualdade relevante a constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige. (ALEXANDRE, 2009, p.112)

O princípio da isonomia tributária apresenta como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. (MACHADO, 2009)

O princípio da isonomia tributária remete diretamente ao princípio da capacidade tributária.

Apesar da vinculação do princípio da capacidade contributiva com a isonomia, estes não se confundem. A capacidade de contribuição evidencia uma das dimensões da isonomia, a igualdade na lei que busca tratar de forma diferente situações adversas. De acordo com o doutrinador, a capacidade contributiva deve ser analisada também em face de outros institutos.(SABBAG, 2009)

Neste sentido, assevera o autor sobre a relação entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade:

O viés extrafiscal há de rimar, em harmônica convivência, com as diretrizes principiológicas oriundas do texto constitucional, obtendo-se, assim, sua certificação de legitimidade. Posto isso, a capacidade contributiva dará lugar a extrafiscalidade se os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna, sem prejuízo da necessária razoabilidade. [...] Para nós, há de haver a convivência harmônica entre a capacidade contributiva e a tributação extrafiscal, visto que, buscando a extrafiscalidade, atenuado deverá estar o princípio da capacidade contributiva, o que evidencia que o postulado da capacidade contributiva deverá ceder passo em face do predominante interesse extrafiscal. (SABBAG, 2009, p.113/114)

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos. É considerada capacidade contributiva real ou subjetiva quando leva em conta a pessoa. É objetiva quando leva em consideração manifestações materiais da pessoa. (COÊLHO, 2010)

Assim dispõe o Art. 145, §1, da CRFB/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 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.

Aproximando a relação da capacidade contributiva e a vedação ao confisco a doutrina diverge quanto à correta aplicação, levando-se em conta, de um lado, o tributo, isoladamente considerado, e, de outro, a carga tributária, como um todo. (SABBAG, 2009)

No que tange a proporcionalidade e a razoabilidade, devem estar intimamente ligados aos princípios constitucionais tributários descritos, visto que quando se trata de problematização, divergência ou dúvida, serão totalmente pertinentes para resolução no caso concreto.

O princípio da proporcionalidade possui ligação à evolução e garantia dos direitos individuais da pessoa humana, significa um limite jurídico, de base constitucional, à ação normativa do Estado. De acordo com o autor, o princípio da proporcionalidade em sentido estrito determina que se estabeleça uma correspondência entre o fim a ser alcançado por uma disposição normativa e o meio empregado, que seja juridicamente a melhor possível. (PESSOA⁷, 2004)

O princípio da proporcionalidade se relaciona e equivale ao princípio da razoabilidade. Chamado também de princípio da proibição de excessos, funciona como controle dos atos estatais, com a inclusão e manutenção desses atos dentro do limite da lei e adequado a seus fins. Seu verdadeiro sentido é de que, a proporcionalidade deverá pautar a extensão e intensidade dos atos praticados levando em conta o fim a ser atingido. Não visa o emprego da letra fria da lei, e sim sua proporcionalidade com os fatos concretos, devendo o aplicador da norma usá-la de modo sensato, com vistas à situação específica de cada contribuinte. Não havendo a tal proporcionalidade entre os meios utilizados e o fim almejado, o ato esteja eivado de vício, e será considerado ilegítimo, podendo sofrer a correção pelo Poder Judiciário. (CORRÊA⁸, 2006),

Nota-se que os princípios constitucionais tributários supra mencionados tem importante papel na relação com o princípio da vedação ao confisco, para que possa-se dirimir a problematização desta pesquisa, o qual será analisando a seguir.

3.2.1 O Princípio da Vedação ao Confisco

A CRFB/88 dispõe que:

⁷ PESSOA, Leonardo Ribeiro. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/5989>> Acessado em 02 de maio de 2014

⁸ CORRÊA, Raíssa Toniato Dalle Prane. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/20035>> Acessado em 02 de maio de 2014

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Nota-se que o legislador constitucional não proibiu o confisco, e sim a utilização de tributo com efeito confiscatório.

Assevera Eduardo Sabbag, que:

O preceptivo é demasiado lacônico, abrindo-se para a interpretação e desafiando a doutrina, que tem se limitado a afirmar que será confiscatório o tributo que exceder a capacidade contributiva sem, todavia, ofertar critérios subjetivos para a sua verificação. Nesse passo, nota-se igualmente, a recorrente menção ao aniquilamento total da propriedade particular como a demarcação do limite confiscatório, na tentativa de bem definir o conceito. (SABBAG, 2009, p.187)

O conceito de confisco é indeterminado, sujeito a alto grau de subjetividade e variação. Entretanto, segundo o doutrinador, quando for notória a ausência de razoabilidade de uma exação tributária, o poder judiciário deve reconhecer o efeito confiscatório da tributação. (ALEXANDRE, 2009)

O confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem nenhuma indenização. O art. 150, IV refere-se à forma indireta de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. (PAULSEN;MELO,2010)

Neste sentido Flávio de Azambuja Berti:

O proprietário perderá o direito de propriedade em razão de ato unilateral levado a efeito pelo Poder Público, o qual sequer consultará previamente o titular do direito em questão sobre sua anuência ou não, em relação ao ato. Imperativamente e baseado numa presunção de legitimidade, nota característica dos atos administrativos estará sujeito à perda involuntária da propriedade, a qual somente não se constitui em confisco à vista da indenização a ser paga ao mesmo [...] tal ato encontra legitimação no seio da própria Constituição Federal, a qual autoriza, respeitados os parâmetros maiores pela mesma estabelecidos, e atendidos os requisitos e formalidades legais, o ato expropriatório. Entretanto, não deixa de ser um ato grave que invade a esfera privada em assunto particularmente sensível, qual seja o direito de propriedade. (BERTI, 2009, p. 148)

O princípio que veda a exação tributária com efeito de confisco reforça o direito de propriedade em sua essência, visto que é um dos direitos fundamentais do contribuinte. De acordo com o autor, confronta-se o interesse público de arrecadar o tributo e o interesse privado de proteção da propriedade contra a imposição do poder estatal. (SABBAG, 2009)

Uma conexão importante que o princípio da vedação ao confisco possui é com a capacidade contributiva econômica do sujeito passivo da relação tributária.

Para Baleeiro *apud* Berti:

O princípio que veda instituir tributo com efeitos confiscatórios tem nítida relação com a capacidade econômica do contribuinte [...] obriga o legislador a graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica de cada agente. A capacidade econômico-contributiva do contribuinte é o ponto de partida do qual derivam não só o princípio que veda utilizar o tributo com efeito de confisco como também o princípio da tributação proporcional à força econômica do sujeito passivo [...] Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato, posto na hipótese legal. (BERTI, 2009, p.152)

Toda entidade impositora que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com a intenção predatória. (SABBAG, 2009)

Nota-se, portanto, que o princípio constitucional tributário da vedação ao confisco tem o escopo de limitar o poder de tributar, de modo que, impede a exação tributária com efeito confiscatório, protegendo assim a capacidade contributiva e econômica do agente e a propriedade privada de possíveis abusos do Estado.

3.3 Aplicabilidade da Progressividade das Alíquotas do ITR e o Confisco

O presente trabalho tem por escopo demonstrar se a exação do ITR com base nas alíquotas progressivas do imposto, que podem chegar a um patamar insuportável de 20% (vinte por cento), gera a confiscatoriedade do imóvel rural ou está apenas cumprindo com a função social e econômica da situação.

Observou-se anteriormente que o ITR pode ter como fundamento a finalidade extrafiscal.

O ITR é imposto com finalidade marcadamente extrafiscal, pois, como dispõe o art. 153, § 4, I, da CRFB/88, as alíquotas devem ser fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Segundo o autor, as alíquotas não possuem a finalidade de serem fixadas de forma a melhorar a arrecadação, a intenção do legislador constitucional foi de tributar de forma mais gravosa as propriedades menos produtivas, de forma a desestimular a manutenção da situação. (ALEXANDRE, 2009)

Dispõe o artigo 153, § 4, I, da CRFB/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Pertinente fazer análise da progressividade para melhor elucidar o conceito e demonstrar como funciona a majoração das alíquotas do ITR.

De acordo com Eduardo Sabbag, a progressividade:

Traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de “riqueza presumível do contribuinte.” A segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório. (SABBAG, 2009, p.365)

Se não fosse a expressa autorização outorgada pela EC 42/03, não se admitiria a progressividade de alíquotas para o ITR, pois o Supremo Tribunal Federal não admitia progressividade nos impostos reais. (PAULSEN;MELO, 2009).

As alíquotas do ITR são proporcionais e progressivas, segundo o grau de utilização da área rural. (SABBAG, 2009)

Neste diapasão, Hugo de Brito Machado:

A alíquota do imposto varia de 0,03 até 20% em função da área do imóvel e do grau de sua utilização. Nos termos da Lei 9.393, de 19.12.1996, para o imóvel com área de até 50 hectares, utilizada em mais de oitenta por cento, a alíquota é de apenas 0,03%. Essa alíquota aumenta na medida em que a área é maior, indo até 0,45%, se o imóvel tem área superior a 5.000 hectares, se o imóvel tem mais de oitenta por cento dessa área utilizada. Cresce, também, a alíquota na medida em que diminui a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, de sorte que para um imóvel com área superior a 5.000 hectares, com até trinta por cento utilizada, o imposto tem alíquota de 20%, o que significa dizer que em cinco anos, se persistente, será confiscado. (MACHADO, 2009, p.345)

José Eduardo Soares de Melo, a progressividade das alíquotas do ITR demonstra como a extrafiscalidade é aplicada na exação tributária, de forma mais gravosa aos imóveis rurais inexplorados ou de baixa produtividade, atendendo assim a finalidade social e econômica, aumentando a alíquota à medida que diminui o grau de utilização do imóvel rural. (MELO, 2205)

Neste sentido Aliomar Baleeiro, afirma que:

Na progressividade extrafiscal não se almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio segundo a capacidade econômica de cada um (art. 145 § 1º), mas, antes, se visa a ordenar a propriedade de acordo com sua função social. Para isso, o legislador tributário tem a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalecentes da coletividade, quer por meio de agravações, quer de concessão de benefícios e incentivos fiscais. (Baleeiro, p. 255)

A alíquota progressiva é um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza. (PAULSEN, 2009)

Nota-se, que o objetivo da progressão das alíquotas do ITR é desestimular a baixa produção nas propriedades rurais, ou seja, acabar com os latifúndios improdutivos que não cumprem sua função social.

Esclarece que o contribuinte do ITR poderá utilizar do dispositivo constitucional, que limita a atuação do Estado em tributar com efeito de confisco, sempre que entender que a exação por meio de alíquotas progressivas estiver sendo realizada de modo que aniquile o patrimônio configurando confisco do imóvel. (MACHADO, 2006)

Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, tornar-se inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório. (PAULSEN;MELO, 2010)

Com efeito, Yoshiaki Ichihara, esclarece:

A exação fiscal deve limitar-se a participar de um percentual ou de uma parte da riqueza produzida pelo contribuinte e não confiscar toda a renda ou patrimônio, pois isto desvirtua a natureza do tributo. [...] a progressividade não poderá chegar aos limites do confisco. O mesmo se diga a relação à tributação pelo ITR incidente sobre terras improdutivas, através de uma alíquota elevada, por exemplo, de 20%. Isto importaria na perda da propriedade num prazo exigido de cinco anos. (ICHIHARA, 2004, p.65)

Neste sentido, Hugo de Brito Machado, sustenta que:

Com essa alíquota, assim tão elevada o tributo tem inescusável efeito confiscatório, suscitando, pois, a questão de sua constitucionalidade em face do art. 150, inciso IV, da CF, que veda a União, aos Estados, e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. (MACHADO, 2009, p.310)

O efeito confiscatório no tributo dificulta que o cidadão exerça um dos seus direitos fundamentais, qual seja, a propriedade do patrimônio que adquiriu, muitas vezes tendo que

contra sua vontade se livrar do bem. Assevera o autor que o legislador constituinte por um lado protege a propriedade privada e por outro lado cria mecanismo que podem gerar uma reforma agrária indireta por meio de tributação sem os devidos meios e fins legais para isso. (SABBAG, 2009)

Pelo exposto, verifica-se que o ITR tem como característica alíquotas progressivas, de modo que desestimule latifúndios improdutivos e estimule o cumprimento da função social da propriedade. Entretanto, nota-se que tamanha progressividade pode causar efeito de confisco pela exação do tributo, visto que a alíquota poderá chegar ao patamar insuportável de 20%. Assim, compreende-se, que o sujeito passivo do ITR que deixar de pagar a obrigação tributária a ele imposta, após o lapso de tempo de 5 (cinco) anos, sujeitará uma execução fiscal, com penhora de seu imóvel pelo fisco. Desse modo, o contribuinte estará optando por perder o imóvel para o Estado ou pagar por ele duas vezes.

4 – Conclusão

O objetivo deste trabalho foi demonstrar se as alíquotas progressivas do ITR que incidem sobre propriedades improdutivas possuem efeito confiscatório ou servem de instrumento para fomentar a função social da propriedade e desestimular tais latifúndios improdutivos.

O instituto da função social da propriedade surgiu a partir da evolução histórica da sociedade, que passou por diversas transformações ao longo dos anos. Assim, surgiu a necessidade de controle social, e a função social insurge como uma das maneiras mais justas. A CFRB/88 e o Código Civil Brasileiro acompanharam esta evolução e elencaram em seus dispositivos este instrumento da função social.

No mundo capitalista e globalizado, os cidadãos estão sujeitos a diversas espécies de imposições tributárias, haja vista que tais receitas servirão para arcar com os serviços públicos. Esta cobrança é o meio que o sistema político utiliza para determinar sua justiça econômica a partir da capacidade contributiva.

Na seara tributária, a extrafiscalidade mostra-se como elemento controlador de ações sociais. O uso extrafiscal do tributo tem por objetivo disciplinar, favorecer ou desestimular condutas dos contribuintes a realizar determinadas ações, por considerá-las convenientes ao interesse público.

Cumprido destacar que o uso da extrafiscalidade a partir das alíquotas progressivas no ITR como instrumentos para desestimular a manutenção de latifúndios improdutivos e fazer

com que o contribuinte cumpra com a função social da propriedade é bastante pertinente quando usados de forma correta.

Entretanto, ressalta-se que grande parcela dos proprietários de imóveis rurais enfrentam diversas dificuldades para manter suas produções e nem sempre conseguem atingir o ideal necessário.

Levando-se em consideração a atual carga tributária brasileira, uma das maiores do mundo, e à alíquota progressiva do ITR, que chega ao patamar insuportável de 20%, a exação do imposto insurge contra o proprietário rural, indo além do princípio da função social. Considera-se, assim, que aniquila a capacidade contributiva do contribuinte e gera o efeito de confisco que é vedado pela CRFB/88 em seu artigo 150, inciso IV.

Pelo exposto, depreende-se que os princípios constitucionais do não-confisco e da função social da propriedade não podem se sobrepor um ao outro. Num mundo de incertezas não se pode punir um proprietário rural que, por motivos alheios a sua vontade, não consiga chegar ao fim desejado de sua produção. Ressalta-se que, o Poder Judiciário deve sempre observar o caso concreto, utilizando da proporcionalidade e a razoabilidade em conjunto para decidir se a exação tributária neste caso estará confiscando o bem ou estará cumprindo com a função social.

Referências:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3º ed. Rio de Janeiro: Editora Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Ed. Editora Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 11.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3º ed. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

BORGES, Antonino Moura. **Curso Completo de Direito Agrário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Edijur, 2006.

BORGES, Torminn. **Institutos Básicos de Direito Agrário**. 11ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 2007.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 15ª Ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009.

CASTRO, Celso A. Pinheiro de. **Sociologia do Direito**. 8ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

CORRÊA, Raíssa Toniato Dalle Prane. **O Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade em Matéria Tributária**. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/20035/1>. Acesso 02/05/2014.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª Ed. Salvador: Editora Jus Podvm, 2008.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2006.

FIÚZA, César. **Novo Direito Civil Curso Completo**. 10ª Ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30º ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 1º ed. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras, 2009; Disponível em <<http://www.sintafce.org.br/images/files/TRIBUTO.pdf>> Acessado em 10/08/2014

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 12. ed., Editora Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **IMPOSTOS: Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009.

PEREIRA, Cáo Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na jurisprudência tributária norte-americana e brasileira**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 522, 11 dez. 2004. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/5989>. Acesso em: 02 maio 2014.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das Coisas**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1.ed. 2º Tiragem. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

SANTOS, José Albano dos. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Positivo**. 28ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Direitos Reais**. 11ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

Disponível em: <www.sefaz.am.gov.br/educacaoFiscal/modulo03.doc> acessado em 13/08/2014

Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm> Acessado em 24/04/2014

Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm> Acessado em 24/04/2014

Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L4504.htm>> Acessado em 11/04/2014