



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO - UFPE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE - FDR

**JUSTIÇA FISCAL NO CAMPO: O QUADRO DE SUBTRIBUTAÇÃO DA
PROPRIEDADE RURAL NO BRASIL E A FUNÇÃO SOCIAL COMO
MEDIDA PARA DEMOCRATIZAR O ACESSO À TERRA**

MARIA PAULA GUSMÃO COSTA PEREIRA

Recife

2018

MARIA PAULA GUSMÃO COSTA PEREIRA

**JUSTIÇA FISCAL NO CAMPO: O QUADRO DE SUBTRIBUTAÇÃO DA
PROPRIEDADE RURAL NO BRASIL E A FUNÇÃO SOCIAL COMO
MEDIDA PARA DEMOCRATIZAR O ACESSO À TERRA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora da Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal de Pernambuco, como exigência parcial para a obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientanda: Maria Paula Gusmão Costa Pereira

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Bruna Estima Borba

Recife

2018

Maria Paula Gusmão Costa Pereira

Justiça fiscal no campo: o quadro de subtributação da propriedade rural no Brasil e a função social como medida para democratizar o acesso à terra

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharela em Direito, pelo Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco, por comissão examinadora assim formada:

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Nome:

Instituição:

Nome:

Instituição:

Nome:

Instituição:

AGRADECIMENTOS

“Como sei pouco, e sou pouco, faço o pouco que me cabe me dando por inteiro”. Esse trabalho foi escrito em tempos de ruptura democrática e propalação do ódio, e, por mais “técnico” que pareça, tentei colocar nele a esperança de dias mais justos. Sei que não estarei sozinha, como nunca estive, e por isso tenho eterna gratidão:

A painho e mainha, pelo maior amor do mundo, pelo apoio mais sincero e incondicional, pela absoluta compreensão, por terem me ensinado tudo, por me acompanharem sempre, por não medirem esforços e por nunca terem deixado que nada me faltasse nem sobrasse. Não existem palavras no mundo capazes de descrever o quão infinitamente eu sou grata a vocês.

A Júlia e Pedro, que não seriam meus irmãos se não me testassem a paciência vez ou outra, obrigada por quebrar a monotonia e também pela compreensão.

A Guilherme, por todo o carinho, por me fazer descobrir um amor imenso (maior do que penso), por ser um eterno companheiro, por dividir todos os momentos comigo, por aliviar minhas angústias, pelo sorriso que me acalma, pelo cangote cheiroso e por conseguir deixar tudo melhor, sempre.

A vovó Gisélia, pelo colo e pelos conselhos. A tia Mônica, por me acompanhar e me incentivar desde pequena. A Yara e Vinycius, pela alegria e pela leveza, por serem também minha família.

A Raiana e Camila, pela amizade desde o primeiro dia na FDR, porque rimos alto e não choramos à toa. E também a Pedro, Marcela, Izídia, Júlio e Luana, por todo o afeto e risadas compartilhadas, por serem flores no asfalto.

Aos/às colegas da Defensoria Pública da União e a Dra. Tarcila, por me proporcionarem um sentimento de absoluta realização profissional, pelo trabalho dedicado e apaixonado, pelo ambiente acolhedor e por darem sentido a tudo que aprendi nos livros e nas aulas.

Aos verdadeiros professores/as – aqueles que se permitiram não apenas ensinar, mas também aprender um Direito além dos muros –, e a todos os servidores/as e terceirizados/as, pelo zelo e pelo empenho em possibilitar a existência desse curso. A todos/as que me inspiraram e me ajudaram a percorrer esse caminho, em especial à Prof^a Bruna Borba, pela surpreendente orientação, pelas recomendações sempre oportunas e por ser tão atenciosa.

Ao movimento estudantil e ao Movimento Zoada, por ser a mosca na sopa, pela inquietação constante e pelo tanto que aprendi. Por buscarem um Direito diferente do que vemos nos códigos e doutrinas, nas becas e nas togas.

A Elisa e demais companheiras da Marcha Mundial das Mulheres, por me mostrarem que outro mundo é possível, porque é tempo de avançar de mão dada com quem vai no mesmo rumo. Aos demais movimentos sociais que tive a oportunidade de conhecer e conviver, pela insistência na primeira pessoa do plural: Venceremos.

*“Essa cova em que estás, com palmos medida,
é a conta menor que tiraste em vida.
É de bom tamanho, nem largo nem fundo,
é a parte que te cabe deste latifúndio.
Não é cova grande, é cova medida,
é a terra que querias ver dividida”.*
(João Cabral de Melo Neto)

*“Senhores Barões da terra
Preparai vossa mortalha
Porque desfrutais da terra
E a terra é de quem trabalha
Chegado é o tempo de guerra
Não há santo que vos valha:
Não a foice contra a espada
Não o fogo contra a pedra
Não o fuzil contra a enxada:
- União contra granada!
- Reforma contra metralha!
E a nossa guerra não falha!
Nossa guerra forja e funde
O operário e o camponês;
Foi ele quem fez o forno
Onde assa o pão que comeis
Nosso pão de cada dia
Feito em vossa padaria
Com o trigo que não colheis;
Senhor latifundiário!
Senhor Grileiro de terra
É chegada a vossa vez
Em toda parte, nos campos
Junta-se a nossa outra voz
Escutai, Senhor dos campos
Nós já não somos mais sós.
Queremos bonança e paz
Para cuidar da lavoura
Ceifar o capim que dá
Colher o milho que doura,
Queremos que a terra possa
Ser tão nossa quanto vossa
Porque a terra não tem dono
E a nossa guerra é sagrada
A nossa guerra não falha!”*

(Vinicius de Moraes. Poemas para a Liberdade, 1962)

RESUMO

O patrimônio imobiliário rural, no Brasil, está sujeito à incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), tributo de cunho extrafiscal e direcionado a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. No entanto, o ITR tem apresentado, historicamente, uma arrecadação irrisória, incompatível com riqueza gerada por essa base econômica, e não tem mostrado qualquer impacto sobre a estrutura agrária brasileira, fortemente marcada pela concentração fundiária e pela presença de latifúndios improdutivos, muitas vezes mantidos para fins especulativos, como se fossem apenas mercadorias e não como bens de produção. Nota-se, pois, um preocupante cenário de subtributação dos imóveis rurais e de neutralização das potencialidades do ITR, demonstrando o total abandono, pelo Estado, desse tributo enquanto instrumento vocacionado à concretização da função social da propriedade e a auxiliar a política de reforma agrária. Diante disso, o presente trabalho almeja, primeiramente, compreender o perfil da política tributária brasileira e sua opção pela tributação indireta, o papel desempenhado pelos impostos que oneram o patrimônio – em especial o ITR –, apresentando dados coletados sobre a arrecadação federal nos últimos anos. Em segundo lugar, pretende-se examinar os diferentes regramentos conferidos ao ITR ao longo do tempo, inclusive sua conformação na Constituição Federal de 1988 e sua atual legislação (Lei nº 9.393/96), tecendo algumas críticas às alterações nela introduzidas, que trouxeram, ao mesmo tempo, aperfeiçoamentos e fragilidades. Em seguida, passa a se debruçar sobre a evolução das concepções teóricas sobre a propriedade privada, sua proteção jurídica e sua função social. Por fim, o estudo observará a atual estrutura fundiária do país e as desigualdades sociais no campo, bem como a necessidade de implementação da política de reforma agrária, destrinchando algumas possibilidades de reformulação legislativa e administrativa na fiscalização do ITR, de modo reduzir distorções e evasões e assegurar uma tributação mais justa e efetiva, consentânea com o princípio da capacidade contributiva e com os ditames da justiça fiscal. Ao final, percebe-se que, apesar da terra rural ser uma riqueza abundante no Brasil, altamente concentrada nas mãos de poucos e com grandes extensões subutilizadas, a receita gerada pelo ITR é quase nula, o que denota não apenas um desperdício de base tributável, mas também aponta para a necessidade de fortalecer esse tributo de modo a agravar os custos de manutenção de terras ociosas como reserva de capital, favorecer o aumento da produtividade, forçar o barateamento do preço da terra e sua mobilização comercial, facilitando, por fim, a desconcentração fundiária e a democratização do acesso à terra.

Palavras-chave: Imposto Territorial Rural; Extrafiscalidade; Função social; Propriedade privada; Reforma agrária.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO	10
1.1. O Sistema Tributário Nacional e o papel dos impostos	10
1.2. A função regulatória confiada ao ITR	14
1.3. Bases de incidência de um sistema tributário – a tributação direta e indireta e os fenômenos da progressividade e da regressividade	16
1.4. O perfil da política fiscal no Brasil e a distribuição das cargas tributárias: quem financia o Estado brasileiro?	17
1.4.1. A ênfase na tributação indireta e a baixa arrecadação dos impostos que incidem sobre o patrimônio	18
1.4.2. A alarmante subtributação do patrimônio imobiliário rural	20
2. O ITR E AS CARACTERÍSTICAS DE UM IMPOSTO VOCACIONADO À REFORMA AGRÁRIA	24
2.1. Um breve resgate histórico da tributação da terra no Brasil	24
2.2. O ITR na Constituição de 1988 como instrumento auxiliar da Reforma Agrária	26
2.3. As mudanças sofridas pelo ITR ao longo da década de 1990	28
2.4. A regulamentação e instituição do ITR conforme as normas em vigor	32
3. O DIREITO DE PROPRIEDADE E AS IMPLICAÇÕES DE SUA FUNÇÃO SOCIAL NA TRIBUTAÇÃO DA TERRA	36
3.1. A evolução da teoria política sobre a tutela da propriedade privada: do direito natural à convenção social	36
3.1.1. As concepções liberais	36
3.1.2. As concepções marxistas	40
3.1.3. A natureza convencional da propriedade privada e sua repercussão no sistema tributário	43
3.2. Garantia fundamental da propriedade e sua função social	45
3.3. O interesse público na tributação da terra: a função social se resume à produtividade econômica?	49
3.4. Dados da realidade fundiária no Brasil: as marcas históricas da desigualdade	54
3.5. A atualidade da questão fundiária e a necessidade de Reforma Agrária	58
3.6. Apontamentos para uma tributação do patrimônio rural mais justa e efetiva	61
CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70

INTRODUÇÃO

É inegável, hoje, o papel desempenhado pela tributação na política econômica do país e na redução (ou aumento) das desigualdades sociais que surgem de maneira inerente ao sistema capitalista, na forma de distribuição desigual dos resultados de mercado. Isto é, a justiça fiscal constitui um importante fator de justiça social.

Liam Murphy e Thomas Nagel assim descrevem as duas principais funções exercidas pela política tributária: (1) a repartição entre o público e o privado, na medida em que se determina qual proporção dos recursos produzidos pela sociedade estará sob controle do Estado, para financiar os gastos públicos de acordo com algum tipo de expressão da vontade coletiva, e qual proporção será deixada à disposição do arbítrio particular, na qualidade de propriedade individual; (2) a distribuição, pois os tributos definem de que modo o produto social é dividido entre os indivíduos, na forma de propriedade privada ou como benefícios fornecidos pelo poder público, afetando diretamente, portanto, a qualidade de vida e o bem-estar das pessoas (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 101).

O Brasil tem empreendido, nas últimas décadas, uma política tributária com ênfase nos tributos indiretos (onerando sobremaneira o consumo e o trabalho, com caráter regressivo) e desprezando o potencial redistributivo dos tributos diretos, notadamente sobre o patrimônio. No que tange à propriedade imobiliária rural, sujeita ao Imposto Territorial Rural (ITR), percebe-se um quadro de absoluta subtributação, muito aquém do potencial demonstrado por esta manifestação de riqueza, o que, num país de dimensões continentais, representa “*não apenas um desperdício da base tributável, mas também aumenta o risco de comportamento especulativo*” (DE CESARE, 2018, p. 384).

Por sua função extrafiscal, o ITR é considerado um relevante instrumento de política agrária, revestindo-se na condição de veículo auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural (SABBAG, 2014, p. 1135), com a capacidade de combater a atratividade especulativa do uso da terra como reserva de capital e desestimular a manutenção de latifúndios improdutivos ou subutilizados. Com efeito, o ITR guarda uma intrínseca relação com o princípio da função social da propriedade, segundo o qual a legitimidade do exercício do direito de propriedade está condicionada ao atendimento de critérios de interesse coletivo, em especial aspectos econômicos, sociais e ambientais. A função social da propriedade rural é o que fundamenta a política de reforma agrária e a democratização do acesso à terra.

No entanto, esse tributo tem apresentado, historicamente, uma arrecadação ínfima e irrelevante, extremamente abaixo de sua capacidade diante das grandes extensões de áreas

rurais (inclusive improdutivas) que o Brasil possui, sobretudo considerando a significativa participação da agricultura e do agronegócio no PIB e nas exportações – respectivamente, 23% e 46% (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 409).

Desde sua instituição, o ITR não tem exercido qualquer influência sobre a estrutura fundiária brasileira ou sobre o perfil de ocupação de terras rurais, marcadas pelos altos índices de concentração de patrimônio e de renda e pela presença de enormes latifúndios abandonados ou ociosos, mantidos com fins especulativos ou como sinal de privilégio ou poder. Nas palavras de Vilarinho: *“O processo de concentração fundiária verificado no país ao longo dos anos empresta um bom exemplo de que o imposto não teve papel importante como instrumento distributivista. Também como fonte de receita fiscal, a aplicação deste tributo é, no mínimo, questionável”* (1989, p. 72).

Como se verá adiante, sua eficácia se encontra totalmente comprometida pela insuficiência legislativa, pela fragilidade da fiscalização e pelos interesses das oligarquias latifundiárias, materializados pela captura política exercida pela Bancada Ruralista.

Diante do exposto, o presente estudo pretende se debruçar sobre a política tributária brasileira, examinando seu perfil com base nos resultados obtidos pela arrecadação tributária sobre o patrimônio imobiliário rural; compreender a conformação legislativa do ITR ao longo do tempo, seu atual regramento e suas finalidades constitucionais; observar o arcabouço teórico do direito de propriedade e de sua função social; e, ao final, vislumbrar algumas propostas de reformulação legislativa e administrativa para o ITR, de forma a torná-lo um efetivo instrumento de justiça fiscal e social.

Para isso, foi realizada uma pesquisa eminentemente bibliográfica, através do levantamento e leitura de bibliografia constitucionalista e tributária, obras de filosofia e teoria política e demais materiais aptos a fornecer os subsídios necessários e consolidar um suporte teórico adequado. Além disso, foi igualmente essencial a pesquisa documental, por meio da análise da legislação pertinente e coleta de dados sobre a arrecadação tributária recente e sobre a realidade fundiária no país.

Em suma, observando os dados colhidos, percebe-se que o ITR poderia ser um excelente mecanismo de intervenção estatal na propriedade privada, de estímulo ao uso produtivo, de mobilização comercial da terra e de democratização ao seu acesso, auxiliando a política de reforma agrária. Assim, analisando sua configuração legal e constitucional, buscase entender porque o ITR não tem sido capaz de cumprir sua função extrafiscal e de proporcionar uma tributação justa e eficaz conforme a capacidade contributiva.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO

1.1. O Sistema Tributário Nacional e o papel dos impostos

Na conceituação de Regina Helena Costa, o Sistema Tributário Nacional corresponde a um conjunto orgânico de normas através das quais se rege a atividade tributante do Estado, sendo integrado, basicamente, por três planos normativos: a Constituição Federal, as leis complementares – às quais incumbe veicular normas gerais em matéria tributária, como, por exemplo, o Código Tributário Nacional – e as leis ordinárias – porquanto instituidoras dos tributos em espécie (COSTA, 2014, p. 55).

Nessa senda, as normas que dão corpo ao Sistema Tributário Nacional estão fundamentadas essencialmente nas diretrizes delineadas no texto constitucional de 1988 e possuem, como ponto de partida estruturante e referencial, o conceito de tributo que dali se extrai, podendo concluir que o tributo nada mais é do que uma relação jurídica que surge entre o Estado e o contribuinte, autorizada pela incidência de uma situação fática prevista em lei, cujo objeto consiste numa prestação em dinheiro, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio (COSTA, 2014, p. 125).

Luciano Amaro reafirma o caráter de relação jurídica que se estabelece via tributo, no Estado de Direito, fundada estritamente na lei, pela qual os indivíduos contribuem para o custeio das despesas coletivas, revelando uma ideia de partilha dos ônus comuns na sociedade. Na medida em que a lei expressa a vontade coletiva, nas democracias representativas, a exigência de tributos estaria por isso legitimada (AMARO, 2011, p. 38-39).

A definição de tributo se encontra implícita nas normas constitucionais e delas decorre diretamente. O legislador infraconstitucional, contudo, fixou expressamente um conceito legal de tributo, no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66): *“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”*.

Nesse sentido, o tributo é uma prestação pecuniária compulsória porque deriva do poder de império do Estado e instituída em lei porque, pelo princípio da legalidade, ninguém pode ser obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei (artigo 5º, II, da Constituição Federal). Além disso, não se confunde com as multas, que são prestações pecuniárias compulsórias de natureza sancionatória por atos ilícitos, pois estas pressupõem a restauração de uma ordem jurídica violada. Ressalte-se, ainda, que a atividade administrativa de

arrecadação dos tributos é fortemente marcada pela indisponibilidade, não estando sujeita à discricionariedade administrativa, pois a entidade arrecadadora é, tão somente, administradora da coisa pública, não podendo dela dispor, por obediência ao princípio da indisponibilidade do interesse público (AMARO, 2011, p. 46).

Datado de 1966, o Código Tributário Nacional previu, em seu artigo 5º, três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria – estabelecendo a denominada classificação tripartida. A Constituição Federal, por sua vez, instituiu cinco espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais – adotando, assim, a teoria pentapartida das espécies tributárias – e atribuiu à lei complementar a função de conceituá-las.

No presente estudo, é de especial relevância proceder a uma adequada compreensão, mais especificamente, da categoria dos impostos, e das características envolvidas nesse instituto – pois, com base nisso, será possível avaliar as opções políticas do legislador infraconstitucional no tocante à disciplina do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e, ao final, analisar sua compatibilização com as finalidades constitucionais.

A Constituição Federal atribuiu a todos os entes federativos a competência para instituir impostos, dispondo que estes, sempre que possível, “*terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*” (art. 145, § 1º, CF/88). Nesse ponto, importa atentar para a classificação doutrinária dos impostos conforme a predominância de características objetivas ou subjetivas nos contornos de seu fato gerador, separando-os, portanto, em impostos reais ou pessoais (ALEXANDRE, 2014, p. 24):

Assim, são reais os impostos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos subjetivos. Ou seja, incidem objetivamente sobre determinada base econômica, incidem sobre coisas [...]. Ao contrário, são pessoais os impostos que incidem de forma subjetiva, considerando os aspectos pessoais do contribuinte. Frequentemente combinam-se, na mesma espécie tributária, características pessoais ou subjetivas e características materiais ou objetivas.

Seguindo essa classificação, o Imposto Territorial Rural, por exemplo, situa-se mais localizado no campo dos impostos reais, pois a sua incidência considera precipuamente as condições do imóvel, e não do sujeito passivo, ao passo que o Imposto de Renda é claramente um exemplo de imposto pessoal. É comum, entretanto, que um mesmo tributo combine características ora de cunho pessoal e subjetivas, ora materiais e objetivas, sendo determinante como critério de classificação o predomínio destas ou daquelas.

A preferência constitucional é expressamente pela pessoalidade ou personalização dos impostos, atentando para que isso seja considerado “*sempre que possível*”, ou seja, sempre que seja viável. Luciano Amaro leciona que o princípio da pessoalidade consiste em adequar o gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte, de modo a estruturar um modelo de incidência em que, na sua aplicação concreta, as características dos indivíduos sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido (AMARO, 2011, p. 164). Entende-se, por óbvio, que isso nem sempre será alcançado, pois, consoante já mencionado, alguns impostos incidem muito objetivamente sobre coisas.

Isso não significa, contudo, que tais impostos não estejam sujeitos à influência da capacidade contributiva dos sujeitos passivos – princípio consagrado na segunda parte do dispositivo constitucional em análise. Trata-se de um postulado de justiça fiscal, segundo o qual o imposto deve incidir sobre situações reveladoras da possibilidade de contribuição por parte do indivíduo, funcionando como diretriz para a modulação da carga tributária, de modo que sua graduação deve levar em conta circunstâncias de cunho econômico, referentes ao próprio contribuinte, que evidenciem uma maior ou menor capacidade de contribuir (COSTA, 2014, p. 130-131). Ou, em outras palavras, “*paga mais quem pode pagar mais*” (ALEXANDRE, 2014, p. 25).

O fundamento desse princípio é o fato de que a parcela mais rica da população pode pagar mais impostos do que a parcela pobre sem sofrer uma perda maior de bem-estar, porque “*mesmo que façam um sacrifício real maior, a quantia que lhes vai sobrar será também muito maior*” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 34). Consoante uma abordagem igualitária da capacidade contributiva, os indivíduos devem arcar com cargas tributárias proporcionais ao nível de bem-estar, sendo a tributação um meio legítimo de redistribuição dos retornos do mercado, propiciando um esquema tributário progressivo ou proporcional em função da utilidade marginal da renda e do patrimônio (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 40).

É importante destacar que a capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica: aquela só existe após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família, ou seja, sem comprometer sua subsistência (SALVADOR, 2008, p. 14). Em síntese, a ideia da capacidade contributiva tem base na igualdade material e pode ser resumida pela máxima: “*de cada um segundo suas capacidades, a cada um segundo suas necessidades*” (MARX, 2012, p. 33).

Ainda sobre os impostos, sua definição legal encontra-se plasmada no Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, segundo o qual os impostos são uma espécie tributária

“cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Por isso, diz-se que são tributos não contraprestacionais, ou seja, os impostos não se relacionam a uma atuação por parte do Estado ou à prestação de um determinado serviço, de maneira divisível e referível ao contribuinte (AMARO, 2011, p. 103). Destinam-se, portanto, ao financiamento de serviços universais e indivisíveis e das atividades gerais do Estado.

Além disso, são considerados tributos não-vinculados, pois sua arrecadação não se afeta à realização de uma despesa específica ou a determinando aparelhamento estatal. O preceito decorre do art. 167, IV, da CF/88, que veda a vinculação da receita de impostos ao orçamento de órgãos, fundos ou despesas determinadas.

Ricardo Alexandre destaca o caráter contributivo dos impostos, ao contrário do caráter retributivo que se observa nas taxas e contribuições de melhoria, ao afirmar que aqueles surgem a partir de manifestações de riqueza, atreladas ao contribuinte e verificadas no mundo dos fatos (situação fática geradora do tributo), que infligem ao indivíduo um dever de solidariedade social (ALEXANDRE, 2014, p. 21):

As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (IR), com os Estados (ICMS) e com os Municípios (IPTU). Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade [...].

Por fim, uma importante característica dos impostos é no que tange aos objetivos que preponderantemente se busca atingir com a tributação. Assim, classificam-se como fiscais os impostos cuja principal finalidade é arrecadatória, ou seja, prover de recursos os cofres públicos, gerando receitas para o financiamento da atividade estatal.

Por outro lado, diz-se que são extrafiscais os impostos que cumprem uma função regulatória, cujo fim maior é o de intervir numa situação por motivos de ordem social, política ou econômica, induzindo ou desestimulando comportamentos dos contribuintes (AMARO, 2011, p. 110-111), conforme o interesse público.

Registre-se que, em maior ou menor grau, os fenômenos da fiscalidade e da extrafiscalidade estão presentes e coexistem em todos os impostos, porque sempre geram uma arrecadação de receita e sempre possuem a capacidade e o poder de influenciar o comportamento dos contribuintes (COSTA, 2014, p. 134).

1.2. A função regulatória confiada ao ITR

A Constituição Federal estabeleceu, quanto aos impostos, um rol taxativo – a princípio – de hipóteses de incidência, todas consistentes em fatos de caráter econômico, atribuindo especificamente a cada ente – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a competência para instituí-los. Em paralelo, reservou à União a competência tributária residual, que permite a instituição, mediante lei complementar, de impostos federais não previstos no texto constitucional, e a competência extraordinária, que prevê a possibilidade de instituição de impostos extraordinários em caso de iminência ou de decretação de guerra externa.

O texto constitucional listou sete impostos de competência da União: o Imposto sobre a Importação (II), o Imposto sobre a Exportação (IE), o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e, por fim, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

Na competência dos Estados e do Distrito Federal, estabeleceu o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). No âmbito dos Municípios e, também, do Distrito Federal, atribuiu a competência para instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, objeto do presente trabalho, está previsto no artigo 153, VI, da Constituição Federal e é o tributo que incide sobre as propriedades imobiliárias situadas em zona rural. Nos termos do § 4º do mesmo dispositivo, o ITR “*será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas*”.

Aqui se colocam duas questões cruciais na disciplina do ITR: a primeira é a taxação da propriedade imobiliária, que sem dúvida denota uma manifestação de riqueza, a depender das proporções do imóvel, e notadamente devido à reconhecida existência de tantos trabalhadores despossuídos de terra no Brasil; a segunda, por sua vez, corresponde à progressividade das alíquotas do ITR em função de critérios de utilização e produtividade do imóvel, e sua umbilical relação com o princípio da função social da propriedade, ao definir como finalidade primordial do tributo o desestímulo ao uso da terra como reserva de valor e para fins de especulação imobiliária, na medida em que aumenta os custos do proprietário (OXFAM BRASIL, 2016, p. 19).

No tocante ao primeiro aspecto, há, no Brasil, uma cisão da tributação da propriedade imobiliária entre o ITR – que incide sobre imóveis rurais e cuja instituição compete à União – e o IPTU – que incide sobre imóveis urbanos e é instituído e arrecadado pelos Municípios e pelo Distrito Federal (COSTA, 2014, p. 377). Conforme se verá mais adiante, o próprio conceito de propriedade rural é deduzido por exclusão, a partir da definição da propriedade urbana, pois, nos termos do artigo 29 do Código Tributário Nacional, são tributados pelo ITR os imóveis situados fora da zona urbana do Município.

Em segundo lugar, a Constituição Federal tratou de delinear, para o ITR, uma progressividade marcadamente distributivista e extrafiscal, intimamente direcionada para a efetivação do princípio da função social da propriedade, através da gradação das alíquotas em proporção inversa à produtividade do imóvel. O principal objetivo constitucional do ITR, em tese, é o de estimular os proprietários de terras rurais a garantir que o imóvel seja produtivo, situação pela qual obteriam a incidência do tributo em alíquotas mais baixas. Esse é o entendimento de Regina Helena Costa, no sentido de que a tributação do ITR como está posta no texto constitucional demanda que toda a coletividade seja beneficiada com o exercício do direito de propriedade, ao prestigiar sua função social (COSTA, 2014, p. 376):

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

Na lição de Alexandre Mazza, o ITR constitui verdadeiro instrumento federal de intervenção da propriedade privada (MAZZA, 2016, p. 417), funcionando, segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, de modo a onerar mais pesadamente “*o proprietário que não dê destinação econômica ao seu imóvel rural ou que não o faça na extensão e com a eficiência adequadas, deixando de obter a produtividade que dele se possa esperar*” (PAULSEN; MELO, 2012, p. 226)

Assim, situando o ITR dentro do Sistema Tributário Nacional como um imposto de cunho extrafiscal, que incide objetivamente sobre bens imóveis rurais, mas sem perder de vista o princípio da capacidade contributiva e critérios de justiça social, deve-se perquirir acerca das reais finalidades que esse tributo tem cumprido e analisar se a função reguladora da propriedade, a que se destina precipuamente, tem sido levada em consideração pela política tributária adotada pós-1988.

1.3. Bases de incidência de um sistema tributário – a tributação direta e indireta e os fenômenos da progressividade e da regressividade

Liam Murphy e Thomas Nagel, em sua obra intitulada “O Mito da Propriedade”, afirmam que a escolha de uma determinada base econômica para sofrer incidência da tributação, seja a renda, o consumo, o patrimônio, o talento, a acumulação, ou qualquer outra, depende eminentemente da análise da eficiência e justiça de seus resultados. Dessa forma, aduzem que não há uma “justiça intrínseca” à tributação de uma ou de outra base, de modo que a escolha será influenciada pelo valor instrumental e pela compatibilidade com os objetivos redistributivos de uma justiça fiscal. Ou seja, tanto a renda quanto o consumo, por exemplo, podem ser bons indicadores de bem-estar e de capacidade contributiva, devendo-se levar em conta, na política tributária, os resultados sociais justos ou injustos produzidos pela escolha desta ou daquela base tributária (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 126-131).

O mais comum, obviamente, é encontrarmos esquemas tributários híbridos, que oneram simultaneamente diversas bases econômicas, reveladoras de capacidade contributiva, sendo relevante o estudo dos impactos da predominância de cada base sobre o sistema. Luciano Amaro destaca que os impostos, no Brasil, gravam manifestações de riqueza em diversos momentos da vida do contribuinte, a exemplo do Imposto de Renda, que incide sobre a riqueza quando ela ingressa no seu patrimônio, o ICMS, que incide sobre a riqueza gasta no consumo, e os impostos sobre a propriedade, que oneram a riqueza que permanece integrando o patrimônio na forma de bens (AMARO, 2011, p. 113).

A análise da incidência tributária que recai ora sobre o patrimônio, ora sobre a renda, ora sobre o consumo, nos leva à classificação dos tributos como diretos ou indiretos, conforme a repercussão do ônus econômico-financeiro. Os impostos que oneram a renda e o patrimônio, a princípio, não admitem transferência do seu encargo a terceiros estranhos à relação tributária, ou seja, a pessoa definida legalmente como sujeito passivo é a mesma que suporta o impacto do tributo (ALEXANDRE, 2014, p. 74).

São ditos impostos indiretos, por outro lado, aqueles que incidem sobre a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços, pois admitem que o sujeito passivo transfira para um terceiro o encargo, embutidos nos preços dos produtos adquiridos pelos consumidores (SALVADOR, 2008, p. 4). Tais tributos são devidos por uma pessoa – o contribuinte “de direito” –, que efetua o recolhimento e, depois, repassa o preço para o contribuinte “de fato”, através do fenômeno da repercussão tributária (COSTA, 2014, p. 133):

Outra classificação distingue os impostos em *diretos* e *indiretos*, considerando o modo como se dá a absorção do impacto econômico por eles provocado. Assim, imposto direto é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, como ocorre no Imposto sobre a Renda, por exemplo. Já no imposto indireto observa-se o fenômeno da repercussão tributária, ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final.

Paralelamente, os tributos diretos e indiretos costumam ocasionar efeitos diferentes num determinado esquema tributário, observando-se, a partir deles, os fenômenos da progressividade e da regressividade. Os impostos sobre a renda e o patrimônio, por serem impostos diretos, mantêm uma relação positiva com o nível de renda do contribuinte, de modo que sua onerosidade relativa tende a aumentar no mesmo sentido que o crescimento da renda (AMARO, 2011, p. 112). Assim, o contribuinte que possua mais riquezas (maior renda, maior patrimônio), será tributado com alíquotas mais altas nos impostos diretos.

Os impostos indiretos, por sua vez, não levam em consideração a capacidade econômica do contribuinte – pessoas ricas e pessoas pobres pagam o mesmo montante de tributo ao comprar determinado produto. A regressividade decorre de dois fatores: (i) o contribuinte legal – aquele a quem é atribuído o dever de recolher o tributo – ser alguém distinto do contribuinte que efetivamente sofre o ônus da tributação, dificultando a investigação de sua capacidade contributiva; e (ii) a onerosidade relativa tender a crescer na razão inversa do aumento da renda do contribuinte, ou seja, analisando um imposto sobre o consumo, percebe-se que o ônus será proporcionalmente mais pesado para o consumidor final menos favorecido, pois uma parcela maior da sua renda será absorvida pelo tributo.

Em suma, os impostos diretos possibilitam o pagamento de mais tributos conforme seja maior a renda do contribuinte e, por isso, podem ser exigidos de forma progressiva, enquanto os impostos indiretos oneram mais pesadamente os contribuintes de menor renda, sendo classificados, pois, como impostos regressivos.

1.4. O perfil da política fiscal no Brasil e a distribuição das cargas tributárias: quem financia o Estado brasileiro?

Nas décadas de 1980 e 1990, a expansão da política econômica neoliberal no mundo, bem como as prescrições do Fundo Monetário Internacional (FMI), afetaram decisivamente a política tributária brasileira, influenciando o Governo a conferir maior ênfase à arrecadação

proveniente de tributos indiretos, que privilegiou o capital financeiro e onerou sobremaneira os trabalhadores e consumidores, através da imposição de uma carga tributária de efeitos regressivos.

O período foi fortemente influenciado pelas ideias neoclássicas, segundo as quais o Estado deveria abster-se de buscar resultados distributivos pela via da tributação, a fim de não produzir distorções nos incentivos econômicos, relegando a redistribuição tão somente à seara dos gastos e investimentos públicos (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 2). Tais concepções pressupõem uma economia de mercado capaz de produzir resultados socialmente justos e cujos desequilíbrios são automaticamente corrigidos, cabendo aos tributos um papel supostamente “neutro” e não intervencionista, para não romper o “equilíbrio” da estrutura de distribuição pré-tributária de renda gerada pelo mercado e tida como “ótima” (SALVADOR, 2007, p. 1). No que tange à política fiscal, é o modelo vigente no Brasil até hoje.

Assim, a incorporação das ideologias neoliberais no âmbito da política tributária levou o Brasil a alterar o perfil de sua arrecadação, restringindo a progressividade do sistema e o potencial redistributivo da tributação. Por conseguinte, a base de incidência se tornou predominantemente constituída por tributos sobre a renda do trabalho e sobre a produção, circulação e consumo de bens e serviços – ou seja, onerando sobretudo a classe trabalhadora. As principais alterações legislativas ocorreram justamente no período de 1995 a 2002, aumentando a regressividade da nossa carga tributária e indo na contramão dos princípios consagrados pela Constituição Federal. Nesse sentido (IPEA; SINDIFISCO; DIEESE, 2011, p. 15-16):

A forte incidência da tributação sobre o consumo é uma perversa opção da política econômica brasileira. Ela encarece os bens e serviços, comprimindo a demanda, com consequências negativas sobre a produção, a oferta de empregos e o crescimento econômico do país. Reduz a capacidade de consumo das famílias de rendas média e baixa. (...)

O problema central nesta questão diz respeito ao financiamento do Estado brasileiro via tributação. A população de baixa renda suporta uma elevada tributação indireta, evidenciando que são as classes consumidoras e trabalhadoras que financiam o Estado por meio de tributos regressivos e cumulativos.

1.4.1. A ênfase na tributação indireta e a baixa arrecadação dos impostos que incidem sobre o patrimônio

Segundo dados do Sindifisco Nacional, conforme demonstram os gráficos abaixo, mais da metade da arrecadação tributária brasileira é oriunda de tributos indiretos, sendo pífia, em contrapartida, a arrecadação incidente sobre o patrimônio – o que acarreta uma estrutura

tributária na qual os contribuintes de baixa renda arcam com uma proporção maior de sua renda em pagamento de tributos, pois tendem a canalizar toda sua renda para o consumo de bens e serviços (IPEA; SINDIFISCO; DIEESE, 2011, p. 13):

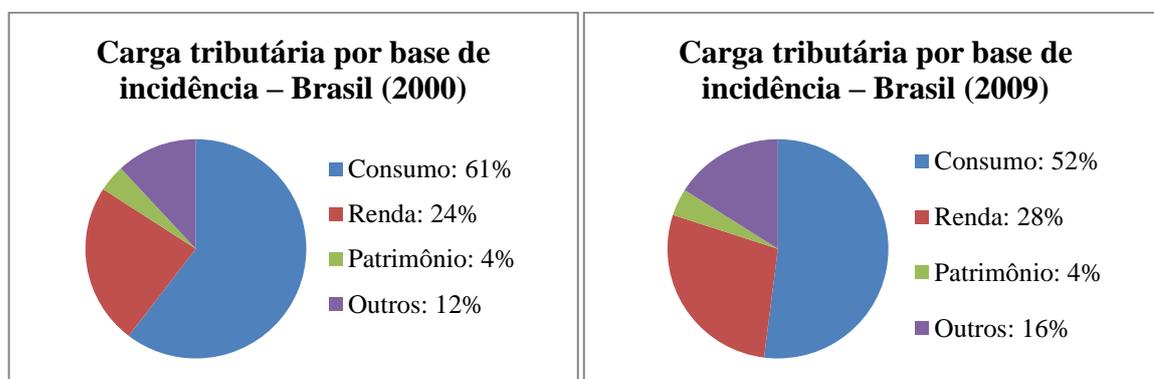


Gráfico 1: Distribuição da carga tributária por base de incidência.

Fonte: Sindifisco Nacional (2010).

Paralelamente, tem-se uma tributação irrisória sobre o patrimônio, o que contribui ainda mais para o aprofundamento das desigualdades no sistema tributário pátrio. Dados do INESC apontam que, no ano de 2011, os tributos sobre a propriedade privada (incluindo os de competência estadual e municipal) corresponderam a apenas 1,40% do Produto Interno Bruto (PIB) e representaram 4,18% da arrecadação tributária total, ao passo que o patrimônio pertencente a apenas 0,5% da população brasileira já alcança 45% do mesmo PIB (INESC, 2016).

A Receita Federal considera como “tributos sobre a propriedade” aqueles que gravam o uso, a propriedade ou a transferência de patrimônio móvel ou imóvel, de pessoas físicas ou jurídicas, e são compostos pelas subcategorias Propriedade Imobiliária Rural ou Urbana – ITR e IPTU –, Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – e Transferências Patrimoniais – ITBI e ITCD (BRASIL, 2017, p. 46-47). Além desses, existe a previsão constitucional para taxação de grandes fortunas, através do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, que representaria igualmente importante tributação sobre o patrimônio – no entanto, mesmo passados trinta anos da promulgação da Constituição, o IGF nunca foi instituído.

Todos esses cinco impostos reunidos integram o conceito de tributação da propriedade privada, e, apesar da trajetória crescente que esta vem apresentando nos últimos anos, a participação do montante proveniente desses tributos na arrecadação tributária total é muito baixa, atingindo seu maior índice (4,67%), no ano de 2016, conforme estudo publicado pela Receita Federal em dezembro de 2017. Em termos de carga tributária, o valor arrecadado pela

taxação do patrimônio correspondeu ao baixíssimo valor de 1,51% do PIB em 2016. O gráfico abaixo traz uma análise da participação de cada base tributária na arrecadação total, durante um período de dez anos (BRASIL, 2017, p. 8):

												% da Arrecadação Total
Cód.	Tipo de Base	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Repres. Gráfica
1000	Renda	19,30%	20,45%	19,63%	18,22%	19,09%	17,93%	18,16%	18,07%	18,30%	19,97%	
2000	Folha de Salários	24,55%	24,54%	26,61%	26,21%	25,85%	26,66%	25,99%	26,20%	26,11%	26,31%	
3000	Propriedade	3,54%	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,87%	3,90%	4,09%	4,44%	4,67%	
4000	Bens e Serviços	47,60%	49,52%	48,21%	49,62%	49,11%	49,61%	50,23%	50,00%	49,37%	47,39%	
5000	Trans. Financeiras	4,82%	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	
9000	Outros Tributos	0,18%	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Gráfico 2: Série Histórica – Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2007 a 2016.

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017).

1.4.2. A alarmante subtributação do patrimônio imobiliário rural

As estatísticas são ainda mais absurdas quando verificamos os montantes arrecadados a título de ITR: se a tributação sobre a propriedade, composta por cinco tributos (um de competência federal, dois estaduais e dois municipais) apresenta um valor considerado baixo, a tributação da terra rural, isoladamente considerada, apresenta um valor nada mais do que irrisório. No ano de 2016, o valor recolhido a título de ITR correspondeu a apenas 0,02% do PIB e 0,06% da arrecadação total (BRASIL, 2017, p. 15).

Inobstante a trajetória crescente apresentada pela receita anual oriunda do ITR – que, nos últimos dez anos, subiu de aproximadamente R\$ 300 milhões para pouco mais de R\$ 1 bilhão –, sua participação no montante de tributos recolhidos sempre foi pífia, não ultrapassando o patamar de 0,05% há décadas (BRASIL, 2017, p. 21-26):

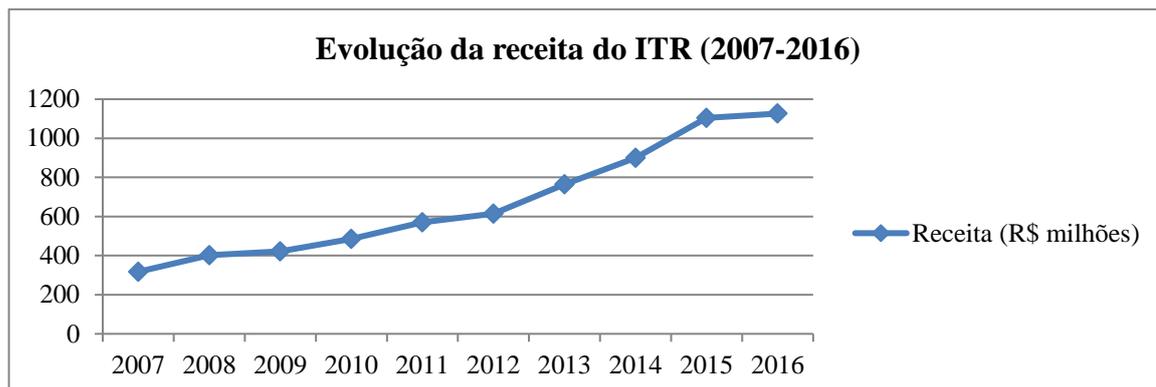


Gráfico 3: Evolução da receita do ITR (2007-2016).

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017).

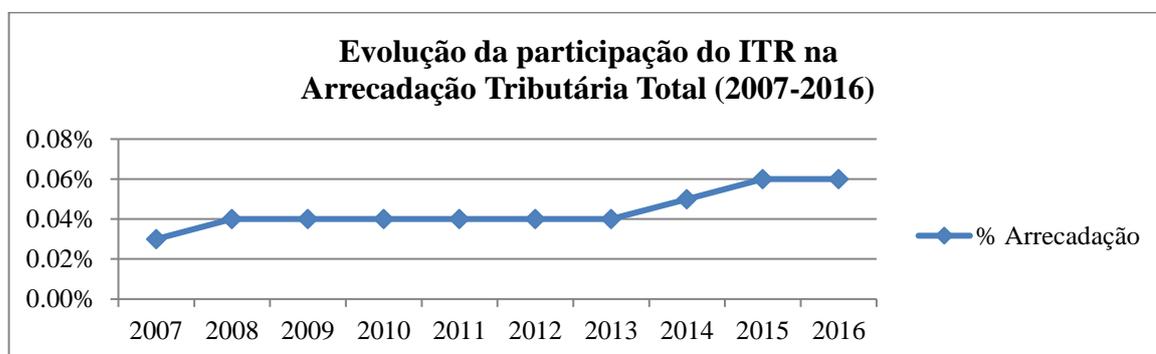


Gráfico 3: Evolução da participação do ITR na Arrecadação Tributária Total (2007-2016).

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017).

Entre todos os treze impostos previstos na Constituição (à exceção do IGF, que nunca foi instituído), o ITR é o que menos arrecada – apesar de o Brasil ser um país marcado por grandes extensões de latifúndios e pela especulação imobiliária sobre a terra. Aliás, chega a ser um dos tributos mais “irrelevantes” da arrecadação brasileira, conforme demonstra a seguinte tabela, extraída de dados publicados pela Receita Federal (BRASIL, 2017, p. 27):

TRIBUTOS		R\$ milhões	% PIB	% Arrecadação
Total da Receita Tributária		2.027.014,48	32,38%	100,00%
1	ICMS	412.856,99	6,60%	20,37%
2	Imposto de Renda	386.789,23	6,18%	19,08%
3	Contribuição para a Previdência Social	335.032,12	5,35%	16,53%
4	Cofins	201.517,28	3,22%	9,94%
5	Contribuição para o FGTS	124.713,45	1,99%	6,15%
6	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	66.759,99	1,07%	3,29%
7	ISS	54.622,10	0,87%	2,69%
8	Contribuição para o PIS/Pasep	52.834,19	0,84%	2,61%
9	Imposto sobre Produtos Industrializados	41.851,41	0,67%	2,06%
10	Impostos sobre o Comércio Exterior	31.447,61	0,50%	1,55%
11	IPVA	39.012,85	0,62%	1,92%

12	Imposto sobre Operações Financeiras	33.644,72	0,54%	1,66%
13	IPTU	37.561,70	0,60%	1,85%
14	Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	30.691,15	0,49%	1,51%
15	Outros Tributos Estaduais	32.460,79	0,52%	1,60%
16	Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	23.248,33	0,37%	1,15%
17	Salário Educação	19.473,11	0,31%	0,96%
18	Contribuições para o Sistema S	18.427,89	0,29%	0,91%
19	Outros Tributos Municipais	16.473,25	0,26%	0,81%
20	ITBI	9.639,25	0,15%	0,48%
21	Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	10.118,36	0,16%	0,50%
22	ITCD	7.262,15	0,12%	0,36%
23	Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	4.254,27	0,07%	0,21%
24	Taxas Federais	8.526,72	0,14%	0,42%
25	Contrib. Partic. Seguro DPVAT	4.242,83	0,07%	0,21%
26	Cide Combustíveis	6.001,24	0,10%	0,30%
27	Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	2.741,29	0,04%	0,14%
28	Cide Remessas	2.939,95	0,05%	0,15%
29	Contrib. Custeio Pensões Militares	2.929,51	0,05%	0,14%
30	Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	2.249,98	0,04%	0,11%
31	Outras Contribuições Federais	1.043,75	0,02%	0,05%
32	Contribuições Rurais	1.636,64	0,03%	0,08%
33	Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	1.363,35	0,02%	0,07%
34	Imposto Territorial Rural	1.126,42	0,02%	0,06%
35	Contrib. S/Rec.Concess.Permiss.Energ.Elet.	826,34	0,01%	0,04%
36	Cota-Parte Contrib. Sindical	693,37	0,01%	0,03%
37	Receita da Dívida Ativa	0,93	0,00%	0,00%

Tabela 1: Receita Tributária por Relevância do Tributo

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017).

Ou seja, de todos os tributos do Sistema Tributário Nacional (impostos, taxas, contribuições, etc.), classificados em 37 categorias segundo a relevância de sua receita, o ITR ocupa a 34ª posição, sendo, portanto a quarta receita tributária menos importante da política fiscal brasileira. A mesma tabela permite observar que o Estado brasileiro recebe mais em contribuições previdenciárias dos trabalhadores rurais (R\$ 1,6 bilhão) do que em imposto pago pelos proprietários de imóveis rurais – isto é, quem trabalha na terra paga mais tributo ao Estado do que quem é dono da terra.

Outra comparação interessante é com a tributação da propriedade imóvel urbana. Os Municípios arrecadam um valor quase quarenta vezes maior em IPTU, na ordem de R\$ 37 bilhões, não obstante o Brasil possuir um perímetro de terras rurais significativamente maior do que as áreas urbanas – de acordo com os dados do Censo Agropecuário realizado pelo IBGE em 2006, a dimensão do território nacional totaliza 851,4 milhões de hectares, dos quais 99,7% correspondem ao espaço rural, ao passo que 0,3% representam zonas urbanas (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 409). Inclusive, só a prefeitura da cidade de São Paulo

arrecada seis vezes mais em IPTU – aproximadamente R\$ 6 bilhões em 2016¹ – do que a União arrecada com as terras rurais (PERES; DIANNI, 2006).

Conclui-se, enfim, que o financiamento do Estado brasileiro está associado principalmente à tributação indireta e subsidiariamente à tributação direta sendo que, dentre esta, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural exerce papel residual (apenas 0,06% da arrecadação nacional em 2017). Trata-se, portanto, de uma distorção em termos de capacidade contributiva, haja vista a já explanada regressividade dos tributos indiretos e da potencial progressividade da tributação direta.

¹ Disponível no *site* da Prefeitura de São Paulo: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PUBLICACAO-ARRECADACAO-ABNT-6-bimestre_1469646453.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2018.

2. O ITR E AS CARACTERÍSTICAS DE UM IMPOSTO VOCACIONADO À REFORMA AGRÁRIA

2.1. Um breve resgate histórico da tributação da terra no Brasil

A tributação da propriedade imobiliária rural no Brasil já contabiliza mais de um século, e, ao longo do tempo, passou por profundas transformações, com destaque para os embates sobre qual ente deveria ser encarregado de sua arrecadação. Inicialmente, o imposto sobre a terra foi instituído com objetivos meramente fiscais, a partir da Constituição de 1891, no intuito de incrementar o financiamento do Estado, que se encontrava desfalcado e endividado em virtude da Guerra do Paraguai – apenas a partir de 1946 o ITR viria a adquirir contornos de extrafiscalidade (VILARINHO, 1989, p. 68). Na época, porém, não se distinguiu a imposição entre as terras urbanas e rurais, atribuindo-se aos Estados a competência para tributar as propriedades imobiliárias em geral.

Apenas com a Constituição de 1934 é que surgiu essa distinção, de forma que ficou a cargo dos Municípios a instituição do imposto sobre imóveis urbanos e a cargo dos Estados o imposto sobre imóveis rurais. Assim permaneceu até 1961, quando a Emenda Constitucional nº 5 transferiu a competência do ITR para os Municípios e, logo após três anos, em 1964, transferiu novamente para a União, que deveria cobrar e fiscalizar o ITR e reverter toda a receita aos Municípios onde se localizavam os imóveis (MENEGHETTI NETO, 1992, p. 186). Apenas em 1988 a receita do ITR passou a ser compartilhada, ficando 50% com a União e repassando 50% para os Municípios, a título de repartição de receitas.

Carlyle Ramos de Oliveira Vilarinho aponta para uma classificação da legislação do ITR em três principais momentos. A primeira fase, que teria sido de 1891 a 1964, quando o imposto rural foi cobrado pelos Estados e, por um breve período, pelos Municípios (VILARINHO, 1989, p. 54). Pontua-se que, nesse momento, não há evidências de que a taxação tenha contribuído nem como uma fonte importante de arrecadação, nem como instrumento de mudança na estrutura fundiária brasileira (ARRUDA, 1995, p. 4).

Com o advento do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), inicia-se a fase que ele chama de “antigo ITR” (1989, p. 74), sob a responsabilidade da União e no âmbito da Política de Desenvolvimento Rural, com tributação progressiva da terra e fortes características extrafiscais, no intuito de:

- I - desestimular os que exercem o direito de propriedade sem observância da função social e econômica da terra;
- II - estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis;
- III - proporcionar recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de Reforma Agrária. (artigo 47, do Estatuto da Terra).

Nessa época, o imposto era arrecadado pelo INCRA – apenas em 1990 teria passado para a Receita Federal – e seu cálculo levava em consideração aspectos econômicos e sociais influenciando progressiva ou regressivamente uma alíquota básica de 0,2%. Sobre essa alíquota, incidiam quatro coeficientes: (a) coeficiente de dimensão, (b) coeficiente de localização, (c) coeficiente de condições sociais e (d) coeficiente de rendimento econômico (produtividade), de modo que o cálculo era representado pela seguinte fórmula: $ITR = (0,002 \cdot a \cdot b \cdot c \cdot d \cdot VTN)$, onde “VTN” correspondia ao Valor da Terra Nua, declarado pelo proprietário e aceito pelo órgão competente. A margem de variação da alíquota final incidente sobre o VTN era de 0,024% a 3,456% (VILARINHO, 1989, p. 79-82).

O Estatuto da Terra trouxe avanços legislativos de caráter distributivista, anunciando, de fachada, uma suposta democratização do acesso à terra e incremento da produtividade através da tributação. Contudo, na prática, acabou revelando uma face produtivista de modernização conservadora, consolidando o avanço do capitalismo no campo e a expansão das fronteiras agrícolas, representados pela figura da grande empresa rural e harmonizados com a concentração fundiária (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 399).

Ressalta-se, novamente, a completa ineficiência do ITR também neste período, seja como fonte de receita pública, seja para alterar as relações socioeconômicas vigentes no campo (ARRUDA, 1995, p. 6), destacando-se o seu fraco desempenho ao longo do tempo, nas três esferas de competência pelas quais passou – estadual, municipal e federal (MENEGHETTI NETO, 1992, p. 186).

Devido à rigidez das alíquotas aplicadas e à complexidade do cálculo do tributo, foram editados a Lei nº 6.746/1979 e o Decreto-lei nº 84.685/1980, que dão início à fase que Vilarinho denomina como “novo ITR”. A nova legislação alterou os artigos 49 e 50 do Estatuto da Terra, em busca de uma simplificação da sistemática de cálculo que tornasse a arrecadação tributária do ITR mais eficiente. Assim, criaram-se os conceitos de Módulo Fiscal do Município (MFM) – que correspondia ao tamanho “ideal” para um imóvel em cada Município – e de Módulo Fiscal do Imóvel – traduzido na relação entre o tamanho da área aproveitável do imóvel e o tamanho “ideal” no Município (MENEGHETTI NETO, 1992, p. 187), e desconsideraram-se os aspectos de localização e das condições sociais do imóvel.

Além disso, foi adotado um critério de alíquotas progressivas no tempo, a fim de impor uma carga tributária mais pesada sobre os imóveis que, reiteradamente ao longo dos anos, se apresentassem subutilizados. A nova fórmula aplicada era representada por: $ITR = VTN \cdot A(MFI) \cdot Y \cdot [1 - (FRU + FRE)]$, onde “A” é a alíquota básica, variável entre 0,2% e 3,5% em função do número de Módulos Fiscais do imóvel, “Y” é o critério de progressividade temporal pela improdutividade do imóvel, “FRU” é o Fator de Redução pela Utilização e “FRE” é o Fator de Redução pela Eficiência (VILARINHO, 1989, p. 87-88).

Assim, a alíquota básica era determinada pelo índice do MFI, multiplicada pelo VTN e, posteriormente poderia ser objeto de progressividade ou regressividade, de acordo com o maior ou menor grau de utilização da terra e de eficiência (ARRUDA, 1995, p. 7-8). Quanto ao fator “Y”, deve-se multiplicar a alíquota básica progressivamente pelo dobro, pelo triplo e pelo quádruplo, consecutivamente no primeiro, segundo e terceiro anos, caso o imóvel apresente graus de utilização da terra abaixo de 10% (imóveis acima de 80 hectares) e abaixo de 30% (imóveis até 25 hectares) – com isso, a alíquota pode chegar, no máximo, a 14%.

Apesar da potencial inovação, Vilarinho afirma que sua efetividade restou frustrada em virtude dos irrisórios graus mínimos adotados e pela não continuidade da progressividade após o terceiro ano, concluindo por fim que o cálculo do “novo” ITR *“é moldado de forma a premiar demasiadamente a utilização e a eficiência na exploração do imóvel, sem, contudo, penalizar suficientemente a ociosidade”* e que os maiores beneficiários disso foram os grandes proprietários (VILARINHO, 1989, p. 97-103). Ademais, as alíquotas incidentes sobre os pequenos e médios imóveis eram proporcionalmente mais pesadas do que as que oneram os grandes imóveis, o que denota a alta regressividade desse sistema (ARRUDA, 1995, p. 9)

2.2. O ITR na Constituição de 1988 como instrumento auxiliar da Reforma Agrária

A nova Carta Política, promulgada em 1988, imprimiu ao ITR objetivos fortemente distributivistas, como mecanismo de mudança no uso e posse da terra, capaz de impulsionar um processo de desconcentração fundiária, aumento da produtividade e combate a seu uso especulativo e rentístico. No entanto, tais concepções nunca foram colocadas em prática, em virtude das profundas alterações sofridas pelo ITR na década de 1990, pela política econômica neoliberal e por esforço da expressiva bancada ruralista no Congresso Nacional, de forma que sua arrecadação permaneceu irrisória e seu potencial extrafiscal nunca foi atingido.

Analisando os trabalhos da Assembleia Constituinte de 1988, percebe-se que o problema da subtributação das terras rurais e da ineficiência do ITR já se fazia presente.

Houve um forte embate entre as propostas de transferir a competência do ITR novamente aos Estados, regionalizando sua arrecadação, ou mantê-la na esfera federal, sendo cobrado de forma centralizada – e havia quem defendesse, ainda, a concentração dos impostos sobre a propriedade imobiliária, tanto urbana quanto rural, na esfera municipal.

Inicialmente, nota-se que a vocação do ITR como instrumento da política de Reforma Agrária foi uma defesa unânime entre os deputados constituintes. Na 25ª reunião extraordinária da Comissão de Sistematização, em 10 de setembro de 1987, o constituinte Hélio Rosas (PMDB/SP) afirma que o ITR “*será fixado de forma a desestimular o latifúndio e impedir a manutenção da propriedade improdutivo*” (BRASIL, 1988, p. 601).

Ainda na Comissão de Sistematização, na 32ª reunião extraordinária, o constituinte Francisco Dornelles (PFL/RJ) aduz ser o ITR “*um instrumento da política de reforma agrária*” (BRASIL, 1988, p. 74) e, em seguida, o constituinte Plínio Arruda Sampaio (PT/SP) destaca que a arrecadação irrisória do ITR se deve ao fato de que o governo nunca quis ou teve interesse em cobrar esse imposto, pois sempre esteve comprometido em manter o *status quo* no campo. Conclui, por isso, que: “*se, um dia, um governo decidir fazer reforma agrária, contará com o instrumento tributário para complementar as medidas de redistribuição da terra*” (BRASIL, 1988, p. 75).

No mesmo sentido foram as discussões da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, na qual o constituinte José Serra (PMDB/SP) chegou a pontuar a importância do ITR “*não como instrumento fiscal da arrecadação, mas para punir a terra ociosa, para ser um imposto progressivo, enfim, para forçar melhor utilização e distribuição da terra*” (BRASIL, 1988, p. 143). Nas audiências públicas realizadas pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, a relação intrínseca entre o ITR e o projeto de reforma agrária que se almejava propiciar ficou evidenciada, também, nas exposições do economista Pedro Jorge Vianna (BRASIL, 1988, p.79) e do professor Ives Gandra da Silva Martins (BRASIL, 1988, p.103). Merece destaque também a posição do constituinte Virgílio Guimarães (PT/MG), no sentido de que o ITR é “*um instrumento de justiça social e de reforma agrária*” cujo principal objetivo é promover a redistribuição da terra, defendendo que sua discussão vai muito além da análise de questões apenas fiscais (BRASIL, 1988, p. 235).

O reconhecimento, à época, da inefetividade apresentada pelo ITR para cumprir essa missão, também era inquestionável. Na Comissão do Sistema Tributário, observou-se que a participação do ITR nos tributos arrecadados pela União era de 0,05%, em 1987 (porcentagem que permaneceu uma constante até os dias de hoje), mostrando-se uma receita praticamente nula oriunda de um tributo que na realidade era muito mal cobrado (BRASIL, 1988, p. 51).

Importante destacar as considerações tecidas pelo constituinte José Carlos Vasconcelos (PMDB/PE), na ocasião, que, ao comparar a baixíssima quantia carreada aos cofres públicos pelo ITR com a boa e efetiva arrecadação apresentada por outros tributos administrados pela Receita Federal, atribui à União a responsabilidade por uma opção política de enfraquecimento dessa relevante ferramenta redistributiva (BRASIL, 1988, p. 142):

Na realidade, Sr. Presidente, Sr. Relator, a União nunca quis cobrar esse imposto. Ela fez sua opção no passado, porque não adotava as teses progressistas e modernas de se implantar uma reforma agrária que não tivesse o ângulo ideológico, mas fosse uma opção para incorporar milhões e milhões de brasileiros sem terras. Se ela não teve eficiência é porque realmente não quis ter, foi proposital.

2.3. As mudanças sofridas pelo ITR ao longo da década de 1990

Após a Constituição de 1988, a taxação das propriedades rurais no Brasil passou por novas experiências de reestruturação, principalmente em 1994, com a promulgação da Lei nº 8.847, e em 1996, com a Lei nº 9.393 – que, revogando a primeira, passou a regulamentar integralmente a cobrança do ITR. No âmbito administrativo, destacam-se a transferência da fiscalização e cobrança do imposto para a Secretaria da Receita Federal e a realização, em 1992, de um recadastramento fiscal.

Uma das principais alterações atribuídas à Lei nº 8.847/94 foi a eliminação do conceito de “Módulo Fiscal” e a introdução do zoneamento fiscal mediante o estabelecimento de tabelas de alíquotas, de acordo com a localização, a área e o grau de utilização do imóvel. Além disso, no tocante à base de cálculo, estabeleceu que o Valor da Terra Nua – VTN declarado pelo contribuinte só poderia ser aceito se superior ao Valor da Terra Nua Mínimo – VTNm fixado pela Receita Federal (REYDON *et al.*, 2006, p. 161).

Por sua vez, a Lei nº 9.393/96 – legislação atualmente vigente para a arrecadação do ITR, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.528/96, editada pelo então Presidente da República Fernando Henrique Cardoso – alterou substancialmente as tabelas de alíquotas fixadas pelo regramento anterior. As três tabelas antes previstas (uma tabela geral, uma tabela para o Polígono das Secas e Amazônia Oriental/Ocidental e uma terceira para o Pantanal Mato-Grossense e Sul-Mato-Grossense), foram substituídas por uma tabela única, com redução dos níveis de progressividade, ao diminuir de 180 para 30 o número de alíquotas incidentes (REYDON *et al.*, 2006, p. 164).

Os critérios para determinação da alíquota aplicável são, apenas, a área total do imóvel (em hectares) e o grau de utilização – GU (obtido pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável), havendo progressividade segundo o tamanho da propriedade e regressividade de acordo com o aumento do grau de utilização do imóvel. As alíquotas variam de 0,03% a 20%, conforme tabela a seguir, extraída do Anexo da Lei nº 9.393/96 (artigo 11):

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Tabela 2: Tabela de Alíquotas do ITR

Fonte: Lei nº 9.393/1996.

A nova regulamentação conferida ao ITR é, até hoje, bastante criticada por ter desonerado sobremaneira o patrimônio rural (SALVADOR, 2008, p. 6) e favorecido a manutenção de latifúndios improdutivos (DIEESE, 2013, p. 15), fruto de uma ideologia econômica neoliberal expressa pela face de um Estado absenteísta e não-intervencionista, que resultou numa crescente neutralização do potencial redistributivo da política fiscal como um todo.

Um dos pontos mais atacados foi a adoção de uma tabela única de alíquotas, na contramão das legislações anteriores, fator que não leva em conta as enormes diferenças (econômicas e fundiárias) entre as regiões do país (DIEESE, 2013, p. 15). A medida foi defendida pelo Congresso Nacional sob o pretexto de simplificação do tributo e de que o preço das terras no mercado já refletiria de forma suficiente as diversas localizações e características dos solos (BRASIL, 1996, p. 23).

Além disso, a redução das 36 faixas de alíquotas conforme a área e a localização do imóvel para apenas 6 faixas contribuiu para uma acentuada descontinuidade na transição entre as categorias impondo tratamento desproporcional a contribuintes em condições em certa medida semelhantes. Reydon *et al.* exemplificam que a alíquota de ITR incidente sobre um imóvel de 50,1 hectares com grau de utilização de 80% chega a ser 13 vezes maior que a de um imóvel de 50 hectares e grau de utilização de 80,1% (REYDON *et al.*, 2006, p. 164).

Destaca-se que a diminuição dos referidos níveis de alíquotas conferiu tratamento linear – igualmente desproporcional – aos imóveis maiores de 5 mil hectares, ao passo que a Lei nº 8.847/94 chegava a diferenciar imóveis de 48 mil hectares. Com efeito, tratam-se da mesma maneira imóveis com área superior a 100 mil hectares – correspondentes a 14,8% das terras rurais – e imóveis com área entre 5 mil e 100 mil hectares – que ocupam apenas 6,8% das terras (REYDON *et al.*, 2006, p. 165).

Evilásio Salvador questiona, também, a supressão da progressividade no tempo, que, de forma semelhante ao que ocorre com o IPTU, obrigava o contribuinte a pagar o ITR com base no dobro da alíquota incidente, caso o imóvel, pelo segundo ano consecutivo, apresentasse uma produtividade inferior a 30%, e a redução da alíquota máxima de 36% (aplicável ao latifúndio que se mostrasse improdutivo por mais de quatro anos) para 20% (SALVADOR, 2007, p. 9).

Merece relevo, ainda, a extinção do Valor da Terra Nua Mínimo – VTNm, índice que atuava como parâmetro para que o VTN declarado pelo contribuinte pudesse ser aceito pela Receita Federal (DIEESE, 2013, p. 15). Segundo Felipe Lenti e Ana Paula Moreira da Silva, o VTN com caráter puramente declaratório fragiliza a apuração do ITR (LENTI; SILVA, 2016, p. 271) e, ainda, conduz inevitavelmente ao atual quadro de subestimação do VTN declarado, estimando-se que esse valor reflita, em média, apenas 51,4% do preço de mercado das terras, com acentuada assimetria entre as regiões do país, registrando-se considerável disparidade na região Norte, conforme demonstra a tabela a seguir (REYDON *et al.*, 2006, p. 167-168):

Região	A = VTN médio declarado (R\$/ha)	B = preço médio de mercado (R\$/ha)	A/B (percentual)
Norte	46,84	198,46	23,6 %
Nordeste	104,10	286,93	36,3 %
Centro-Oeste	190,61	465,23	40,9 %
Sudeste	696,52	1.229,60	56,7 %
Sul	981,15	1.134,99	86,5 %
Brasil	339,88	661,40	51,4 %

Tabela 3: Imóveis tributados - VTN declarado x preço de mercado

Fonte: Reydon *et al.* (2006).

Outra distorção que constantemente se faz presente nas declarações do ITR é quanto ao grau de utilização (GU), que reflete a produtividade do imóvel nas áreas consideradas aproveitáveis. Os dados apontam que 87% dos imóveis tributados são declarados com produtividade superior a 80% (enquadrando-se nas menores alíquotas possíveis, ou seja, 0,03% a 0,45%), enquanto que, segundo levantamento da base de dados do Instituto Nacional

de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, a produtividade média de tais imóveis gira em torno de apenas 59%, conforme as tabelas abaixo (REYDON *et al.*, 2006, p. 168-169):

Área total do imóvel (em hectares)	Grau de Utilização – GU (em %)					GU médio (INCRA)
	> 80	65 a 80	50 a 65	30 a 50	< 30	
Até 50	88 %	4 %	2 %	1 %	4 %	69,8 %
Maior que 50 até 200	84 %	8 %	4 %	2 %	2 %	61,8 %
Maior que 200 até 500	86 %	7 %	3 %	2 %	2 %	64,5 %
Maior que 500 até 1.000	87 %	7 %	3 %	1 %	2 %	64,9 %
Maior que 1.000 até 5.000	86 %	6 %	3 %	2 %	4 %	56,9 %
Acima de 5.000	85 %	5 %	2 %	2 %	6 %	47,5 %
Total	86,9 %	5,4 %	2,5 %	1,5 %	3,7 %	59,1 %

Tabela 4: Imóveis tributados segundo o GU declarado x GU médio segundo a base de dados do INCRA.

Fonte: Reydon *et al.* (2006).

Aponta-se que a discrepância ocorre, em parte, devido à relativa imprecisão do conceito legal de área utilizada e à precariedade da fiscalização, que levam o contribuinte a tentar enquadrar seu imóvel num Grau de Utilização mais elevado, possibilitando a incidência de menores alíquotas – o que, combinado à depreciação do VTN declarado enquanto base de cálculo, constitui relevante fator de evasão fiscal.

Resumindo o quadro de informações deturpadas pelos contribuintes, em virtude do caráter autodeclaratório do ITR e associado à escassa fiscalização, percebe-se que (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 402):

(...) a tendência é que os proprietários, no preenchimento da DITR (Declaração do ITR), reduzam o valor do imposto, com informações inexatas das mais diversas formas, a saber: a) subavaliando o valor de mercado da terra nua; b) superestimando a área não tributável (de interesse ambiental) do imóvel; e c) superestimando o grau de utilização (GU) da área aproveitável.

Por fim, cumpre analisar, resumidamente, os efeitos práticos que as mudanças introduzidas na regulamentação do ITR imprimiram à arrecadação tributária. À época, foi anunciado pelo governo que o montante arrecadado subiria para o patamar de R\$ 1,6 bilhão (SALVADOR, 2007, p. 9) e outros estudos estimaram um montante em torno de R\$ 1,4 bilhão a R\$ 2,8 bilhões (REYDON *et al.*, 2006, p. 170). No entanto, a arrecadação não apenas ficou muito abaixo das expectativas, como assumiu uma trajetória decrescente nos anos imediatamente seguintes, chegando a apresentar uma variação negativa de 33,7%, e só voltando a crescer após 2002.

Não obstante sua arrecadação tenha se mostrado, de certa forma, positiva nos últimos anos, o desempenho do ITR não acompanhou, na mesma medida, o crescimento dos demais tributos administrados pela Receita Federal, nem refletiu de maneira compatível a notável expansão do setor agropecuário no mesmo período (DIEESE, 2013, p. 15). Além disso, até hoje sua arrecadação não chegou sequer perto das cifras então previstas e se encontra, definitivamente, muito aquém de seu potencial, denotando verdadeiro abandono de seus fins redistributivos e de desestímulo à concentração fundiária e ao uso especulativo da terra.

2.4. A regulamentação e instituição do ITR conforme as normas em vigor

O fato gerador do ITR, definido no artigo 29 do Código Tributário Nacional (CTN), é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por usufruto ou a qualquer título, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (que coincide com o primeiro dia do exercício financeiro). Sendo assim, a base econômica gravada pelo ITR é o imóvel (propriedade territorial) rural, sendo este uma grandeza diretamente relacionada à extensão da terra nua, ou seja, da terra em si, desconsideradas eventuais benfeitorias – motivo pelo qual o imposto rural é denominado tão somente como “territorial”, e não “predial e territorial”, como é o caso do IPTU (PAULSEN; MELO, 2012, p. 224).

O conceito de imóvel rural é deduzido por exclusão, ou seja, é o imóvel situado em zona não urbana, nos termos do artigo 32, § 1º, do CTN, com base na lei municipal, à qual caberá definir quais áreas do Município são consideradas urbanas ou rurais. O CTN exige o cumprimento de requisitos mínimos de infraestrutura, construídos ou mantidos pelo Poder Público, para que uma determinada zona seja classificada como urbana.

Em contrapartida, será imóvel rural para fins de incidência do ITR se localizado fora da zona definida como urbana, pois se trata de um conceito residual, que independe da destinação conferida ao imóvel (MAZZA, 2016, p. 417) e guia-se apenas pelo critério da localização. Ressalta-se que, em virtude disso, o ITR e IPTU são impostos excludentes entre si, pois nenhum imóvel pode ser considerado rural e urbano ao mesmo tempo, pela legislação e administração tributárias (PAULSEN; MELO, 2012, p. 232).

A base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua Tributável – VTNt (artigo 11 da Lei nº 9.393/96), noção que exclui da apuração não apenas as benfeitorias (construções, edificações, etc.), mas também as parcelas do imóvel que não sejam aproveitáveis – isto é, áreas que porventura o proprietário não possa explorar de forma produtiva e eficiente, tais

como as protegidas pela legislação ambiental e outras previstas no rol do artigo 10, § 1º, II, da mesma lei. Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo explicam que (2012, p. 239):

O VTNt é o valor da terra nua tributável, assim considerada a terra nua (portanto, sem considerar-se na avaliação o que a ela se agrega, como o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas) excluídas as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico e as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”.

Dessa forma, a legislação estabelece que o VTNt deve ser obtido pela seguinte fórmula: $VTNt = VTN \times (\text{área tributável} / \text{área total})$, sendo que a área tributável corresponde à área total subtraídos os trechos classificados como não tributáveis e o VTN (Valor da Terra Nua) deve refletir o preço de mercado de terras, na data de apuração do tributo, mediante autoavaliação declarada pelo contribuinte. A fórmula que representa o cálculo do ITR hoje é a multiplicação entre a alíquota e a base de cálculo (VTNt).

As alíquotas do ITR, por sua vez, variam de 0,03% a 20% em função do tamanho do imóvel (área em hectares) e do grau de utilização – GU (relação entre a área utilizada e a área aproveitável), conforme já mencionado alhures. Impende destacar que a variação das alíquotas, no caso em tela, não reflete propriamente uma progressividade, pois não se comporta de acordo com a base de cálculo (VTNt). Seria mais adequado tratar como uma “seletividade”, visto que, por força de seus objetivos extrafiscais e considerando questões de interesse social e econômico, as alíquotas do ITR foram fixadas de forma inversamente proporcional ao grau de utilização e diretamente proporcional ao tamanho do imóvel.

Há, pois, uma evidente inobservância do mandamento constitucional insculpido no artigo 153, § 4º, inciso I, segundo o qual deveriam ser instituídas alíquotas progressivas para o ITR, de forma que incidissem maiores alíquotas à medida que aumentasse o Valor da Terra Nua Tributável (base de cálculo).

Acerca do aspecto material do ITR, considera-se “imóvel” a área contínua formada por uma ou mais parcelas de terras, mesmo que fisicamente divididas por ruas, estradas, cursos de água, etc. – na forma do artigo 9º, parágrafo único, do Decreto nº 4.382/02, que regulamenta a cobrança do ITR. O dispositivo preza pela continuidade na utilização do imóvel, ou seja, pela unidade econômica de sua exploração, ainda que interrompida geograficamente. Assim, segundo Paulsen, *“ainda que várias sejam as matrículas, os imóveis contínuos de um mesmo proprietário, titular de domínio útil ou possuidor serão considerados*

como um único imóvel rural para fins de tributação a título de ITR, o que poderá repercutir na alíquota aplicável” (PAULSEN; MELO, 2012, p. 233).

Quanto ao aspecto temporal, importante destacar que, ao contrário dos fatos instantâneos (tais como os atos ou negócios jurídicos), o fato gerador do ITR é continuado, revelando uma situação jurídica que perdura no tempo – qual seja, a condição de proprietário. Em tais casos, a lei deve eleger um momento em que será considerado ocorrido o fato gerador do imposto, que para o ITR é o dia 1º de janeiro de cada ano. Note-se que a periodicidade anual do tributo não exige que a situação de propriedade se protraia ao longo de todo o ano, sendo suficiente, apenas, sua verificação na data de incidência.

O aspecto pessoal está evidenciado na demarcação dos sujeitos da relação tributária. A sujeição ativa cabe, via de regra, à União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, excepcionalmente, aos Municípios conveniados que tenham optado por administrar o ITR relativo aos imóveis pertencentes a suas respectivas zonas rurais. Já o sujeito passivo (contribuinte) será o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (artigo 4º da Lei nº 9.393/96 e artigo 31 do CTN).

Em observância aos princípios da equidade e da capacidade contributiva, a Constituição Federal e a legislação ordinária preveem uma série de imunidades e isenções tocantes à tributação imobiliária rural. A que mais se destaca é a imunidade gozada pelas pequenas glebas rurais, conforme definição legal, desde que atendido o requisito da unitariedade, ou seja, que o proprietário não possua outro imóvel. Estima-se que aproximadamente 1.324.729 imóveis rurais são imunes ou isentos, correspondentes a uma área de 16,7 milhões de hectares – cerca de 4,9% das terras cadastradas – ao passo que 1.983.712 imóveis – ocupando um total de 325,6 milhões de hectares e correspondente a 95,1% das terras – são alcançados pela incidência do ITR. (REYDON *et al.*, 2006, p. 167).

Outro ponto que merece relevo é a possibilidade, introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/03, de que o ITR seja fiscalizado e cobrado pelos Municípios que optarem (ou, ainda, pelo Distrito Federal). A regra não desloca a competência da União para instituição do tributo – até porque a competência tributária é indelegável –, mas outorga, tão somente, a delegação da capacidade ativa, mediante a formalização de convênio (COSTA, 2014, p. 376-377).

Transfere-se ao Município apenas *“a condição de sujeito ativo da obrigação tributária, titular dos poderes de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento, bem como de regulamentá-lo em nível infralegal”* (PAULSEN; MELO, 2012, p. 227). Nesse caso, caberá ao Município receber a totalidade da receita arrecadada a título de ITR no seu território, em

vez da repartição normal de receitas, que lhe garante apenas a fração de 50%. Registra-se que, atualmente, 2.117 Municípios celebraram tal acordo – do universo de 5.570, o que representa uma adesão de 38% (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 400).

Por fim, cumpre esclarecer que o ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação (artigo 10, da Lei nº 9.393/96), impondo-se ao contribuinte as obrigações acessórias de apresentar anualmente a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) e de, ele próprio, calcular e pagar o imposto devido, independentemente de prévio procedimento por parte da administração tributária. O tributo apenas será lançado de ofício se o contribuinte não o apurar ou se apurar de forma incorreta.

3. O DIREITO DE PROPRIEDADE E AS IMPLICAÇÕES DE SUA FUNÇÃO SOCIAL NA TRIBUTAÇÃO DA TERRA

3.1. A evolução da teoria política sobre a tutela da propriedade privada: do direito natural à convenção social

A propriedade privada – um dos mais antigos direitos reconhecidos e protegidos na história ocidental – passou, ao longo do tempo, por diversos contornos e acepções, conforme as exigências do contexto político e econômico. Uma vasta gama de teóricos se dedicou a analisar e, frequentemente, legitimar o surgimento da propriedade, destacando-a ora como direito natural e absoluto, ora como um direito instituído e limitado.

Discorrendo sobre o confronto entre os significados etimológicos e sociológicos que revestem, historicamente, o conceito de “propriedade”, Norberto Bobbio explicita que (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 1998, p. 1021):

O substantivo Propriedade deriva do adjetivo latino *proprius* e significa: “que é de um indivíduo específico ou de um objeto específico (nesse caso, equivale a: típico daquele objeto, a ele pertencente), sendo apenas seu”. A etimologia oferece os traços de uma oposição entre um indivíduo ou um objeto específico e o resto de um universo de indivíduos e de objetos, como categorias que se excluem reciprocamente. O conceito que daí emerge é o de “objeto que pertence a alguém de modo exclusivo”, logo seguido da implicação jurídica: “direito de possuir alguma coisa”, ou seja, “de dispor de alguma coisa de modo pleno, sem limites”.

Vê-se, portanto, que a definição sociológica da propriedade (e suas implicações jurídicas) está muito próxima ao seu sentido etimológico: a “Propriedade” é uma *relação de poder*, estabelecida entre um sujeito e um objeto, quando aquele dispõe livremente deste, e esta faculdade é socialmente reconhecida como uma prerrogativa *exclusiva*. Assim, formalmente, o “direito” de propriedade privada se apresenta como igualitário, porquanto teoricamente acessível a todos, no sentido de que todos podem dele ser titulares, desde que atendidos os mecanismos legais de aquisição de tal direito – que impõem, na prática, limitações ao seu acesso (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 1998, p. 1022).

3.1.1. As concepções liberais

Ao final da Idade Média, com o esgotamento do regime feudal, o modo de produção capitalista dava seus primeiros passos a partir da constituição dos Estados Modernos

absolutistas. Endossando a ideia de um soberano com poder absoluto, temido por seus súditos, Thomas Hobbes escreveu que a criação do Estado põe fim à guerra entre os homens, condição inerente ao estado de natureza, e tem como efeito imediato a instituição do direito de propriedade (RIBEIRO, 2002, p.71-73).

Segundo sua tese, no estado de natureza inexistente o direito à propriedade privada, sendo esta criada pelo Estado-Leviatã – o que lhe confere, igualmente, o poder de suprimi-la de seus súditos (HOBBS, 1999, p.196):

Porque onde não há Estado, conforme já se mostrou, há uma guerra perpétua de cada homem contra seu vizinho, na qual portanto cada coisa é de quem a apanha e conserva pela força, o que não é *propriedade* nem *comunidade*, mas *incerteza*. (...) Visto portanto que a introdução da *propriedade* é um efeito do Estado.

Impõe-se, dessa forma, um forte limite ao exercício da autonomia pelo proprietário, consistente no controle de todas as terras e bens pelo governante soberano. Hobbes foi bastante criticado justamente por negar a propriedade privada como direito natural ou sagrado e afirmá-la como fruto do surgimento do Estado (RIBEIRO, 2002, p.76):

No seu tempo, e ainda hoje, a burguesia vai procurar fundar a propriedade privada num direito anterior e superior ao Estado: por isso ela endossará Locke, dizendo que a finalidade do poder público consiste em proteger a propriedade. Um direito aos bens que dependa do beneplácito do governante vai frontalmente contra a pretensão da burguesia a controlar, enquanto classe, o poder de Estado (...).

O desenvolvimento do capitalismo enquanto sistema econômico abriu caminho para a consolidação da classe burguesa em oposição à tradicional nobreza, então detentora do poder político. Propagaram-se a filosofia iluminista e a instituição do Estado de Direito limitado pelas leis como expressão de racionalidade, a fim de proclamar a proteção dos direitos de propriedade contra as arbitrariedades dos governantes e garantir ao proprietário a fruição de sua autonomia ao máximo.

Os filósofos da época trataram, então, de formular a propriedade como um direito sagrado e intocável, protegida não apenas no âmbito das relações entre particulares, mas também de eventuais usurpações pelo Estado absolutista. John Locke, pensador inglês, ficou conhecido por desenhar as bases do individualismo liberal, doutrina que fundamentou a ascensão social, econômica e política da burguesia.

Se, para as teses hobbesianas, a ideia de um direito natural servia apenas para justificar o poder do soberano, exercido através das leis civis, para Locke e outros filósofos

jusnaturalistas esse conceito exerceu uma função histórica de limitação ao poder do Estado (BOBBIO, 1998, p. 70), rompendo com uma concepção paternalista de governo e propiciando o advento do Estado liberal moderno, que veio a representar a forma jurídica e política da nova ordem econômica capitalista.

Locke afirmava que a propriedade – compreendida enquanto o direito à vida, à liberdade e aos bens (LOCKE, 2005, p. 458) – já existia no estado de natureza e, sendo uma instituição preexistente ao Estado, não pode ser por ele violada ou espoliada, porquanto reconhecida como direito natural do indivíduo (MELLO, 2002, p. 85). Há um claro esforço, seguido pela tradição jusnaturalista, para demonstrar a propriedade como um direito que nasce e se aperfeiçoa antes e independentemente da organização dos homens em sociedade (BOBBIO, 1998, p. 187).

Para ele, todas as instituições civis (inclusive a propriedade) são fundadas nas leis naturais, caracterizadas como um conjunto de instintos ou regras de conduta que derivam da razão humana e obrigam a todos. A razão, pois, torna-se verdadeira legisladora, visto que as leis políticas – advindas do surgimento da sociedade civil – apenas refletem o conteúdo das leis da natureza, que as limitam e delineiam (BOBBIO, 1998, p. 148-151).

No estado de natureza, apesar de relativamente pacífico, a propriedade privada estava sujeita a violações e incertezas. Com o objetivo específico de preservar a propriedade, os homens se unem através do contrato social, um pacto de consentimento livre e unânime, e criam o Estado, com legislação, judicatura e força coercitiva. A passagem para a sociedade civil visa proteger e consolidar direitos naturais inalienáveis dos quais já gozavam (de forma insegura) no estado de natureza (MELLO, 2002, p. 86). Em suas próprias palavras, “*o fim maior e principal para os homens unirem-se em sociedades políticas e submeterem-se a um governo é, portanto, a conservação de sua propriedade*”, ou seja, para “*desfrutarem de suas propriedades em paz e segurança*” (LOCKE, 2005, p. 495-502).

Sobre a origem da propriedade individual, Locke assevera que, no estado de natureza, a partir do momento em que o homem incorpora seu trabalho à matéria bruta (que pertence comumente a todos), estabelece sobre ela um direito próprio que exclui a todos os outros homens (MELLO, 2002, p. 86), conforme o trecho abaixo (LOCKE, 2005, p. 407-409):

Embora a Terra e todas as criaturas inferiores sejam comuns a todos os homens, cada homem tem uma propriedade em sua própria pessoa. A esta ninguém tem direito algum além dele mesmo. O trabalho de seu corpo e a obra de suas mãos, pode-se dizer, são propriamente dele. Qualquer coisa que ele então retire do estado com que a natureza a proveu e deixou, mistura-a

ele com o seu trabalho e junta-lhe algo que é seu, transformando-a em sua propriedade.

Assim, o trabalho enquanto processo de especificação é o fundamento originário instituidor da propriedade, pois “*confere a maior parte do valor à terra, sem o qual ela mal valeria alguma coisa*” (LOCKE, 2005, p. 423).

É importante frisar que suas teses justificavam a apropriação e acumulação de riqueza através da valorização econômica, revestida de um caráter meritório, em negação à nobreza estéril e em consonância com a produtividade burguesa e com a nascente ideologia sustentadora do capitalismo. Com efeito, considerava-se como trabalho investido pelo proprietário, também, a exploração do trabalho de seus empregados – sem que estes adquirissem qualquer direito sobre a terra em que trabalhavam. Firmaram-se, assim, as bases de uma teoria da acumulação capitalista ilimitada, em defesa da classe burguesa, “*que vive e prospera alimentando-se do trabalho alienado*” (BOBBIO, 1998, p. 193-197).

Outros teóricos, ao contrário, buscaram compreender a origem da propriedade privada questionando e contestando as desigualdades sociais dela decorrentes. O suíço Jean-Jacques Rousseau defendeu que a prática de apropriação individual dos bens que antes eram comuns desequilibrou a igualdade que imperava no estado de natureza, ao propiciar a acumulação de uns à custa da miséria de outros, criando, assim, a distinção entre ricos e pobres.

Sua principal tese pode ser resumida na ideia de que a apropriação privada provocou a passagem do estado de natureza para a sociedade civil (ROUSSEAU, 1985, p. 84):

O primeiro que, tendo cercado um terreno, arriscou-se a dizer: “isso é meu”, e encontrou pessoas bastante simples para acreditar nele, foi o verdadeiro fundador da sociedade civil. Quantos crimes, guerras, mortes, misérias e horrores não teria poupado ao gênero humano aquele que, arrancando as estacas ou tapando os buracos, tivesse gritado a seus semelhantes: Fugi às palavras desse impostor; estareis perdidos se esquecerdes que os frutos pertencem a todos, e que a terra não é de ninguém.

O desenvolvimento das mazelas sociais e o aprofundamento da oposição entre ricos e pobres teria tornado insegura a manutenção da propriedade, porquanto apoiada num direito precário e abusivo, fruto de usurpações que, tendo sido adquiridas pela força, poderiam ser tomadas também pela força (ROUSSEAU, 1985, p. 98). Os conflitos daí decorrentes levaram as classes abastadas a propor, através de um pacto, uma estrutura garantidora da desigualdade, no intuito de legitimar sua rapina dos bens comuns e de manter a dominação sobre os pobres e a alienação do trabalho alheio.

Para Rousseau, os ricos, impelidos a preservarem seus patrimônios, concebem as instituições políticas, “*enquanto aparato institucional que servirá de comitê privativo para as classes dominantes*” (PAIXÃO, 2015, p. 63), contanto, para isso, com a adesão dos pobres ao contrato social por eles inventado (ROUSSEAU, 1985, p. 99):

Tendo isso em vista, depois de ter exposto a seus vizinhos o horror de uma situação que os armava a todos uns contra outros, que lhes tornava as posses tão onerosas quanto suas necessidades, e na qual ninguém encontrava segurança nem na pobreza, nem na riqueza, inventou facilmente razões especiosas para conduzi-los ao seu objetivo. “Unamo-nos, disse-lhes, para livrar os fracos da opressão, conter os ambiciosos, e assegurar a cada um a posse daquilo que lhe pertence; instituímos regulamentos de justiça e de paz, aos quais todos sejam obrigados a conformar-se, que não façam acepção de pessoas, e que de alguma maneira reparem os caprichos da fortuna, submetendo igualmente o poderoso e o fraco aos mesmos deveres. Em uma palavra, em vez de voltar nossas forças contra nós mesmos, reunamo-las em um poder supremo que nos governe (...)”.

Assim, Rousseau se contrapôs às ideias hobessianas e lockianas de um contrato social benéfico a todos, argumentando que, com a criação da sociedade civil, a propriedade privada e a acumulação desigual de riquezas deixaram de ser uma usurpação mantida pela força para se transformar em um direito irrevogável. A partir daí, segundo o filósofo suíço, a sociedade tomou rumo por um caminho sem volta: a propriedade privada foi sacramentada como um poder eterno e seus frutos – as instituições políticas – tornaram-se indestrutíveis, inelimináveis, passíveis apenas de aperfeiçoamento e reformas (PAIXÃO, 2015, p. 63).

As idéias de Locke e Rousseau, apesar das divergências, influenciaram sobremaneira as revoluções liberais dos Séculos XVIII e XIX, inflamando tanto as classes burguesas como setores populares a derrubarem as monarquias absolutistas e firmarem uma conformação política e jurídica de governo que mais convinha aos interesses capitalistas: o Estado de Direito.

3.1.2. As concepções marxistas

Contrapondo-se ao caráter reformista das revoluções burguesas e lançando as bases de uma teoria política da revolução proletária, os alemães Karl Marx e Friedrich Engels propuseram a superação das desigualdades através de uma ruptura global capaz de suprimir a propriedade privada e o Estado e criar uma sociedade sem classes.

Fruto do desenvolvimento do capitalismo industrial, no Século XIX, emergiu o proletariado enquanto classe despossuída de propriedades e obrigada a vender sua força de

trabalho para sobreviver. Intensificou-se a exploração do trabalho sob condições degradantes e miseráveis a fim de proporcionar lucros cada vez maiores aos patrões – o que impulsionou a preocupação de alguns teóricos com a chamada “Questão Social”. Assim resumem (MARX; ENGELS, 2008, p. 19):

Com o desenvolvimento da burguesia, isto é, do capital, desenvolve-se também o proletariado, a classe dos trabalhadores modernos, que só sobrevivem se encontram trabalho (...). Esses trabalhadores, que são forçados a se vender diariamente, constituem uma mercadoria como outra qualquer, por isso exposta a todas as vicissitudes da concorrência, a todas as turbulências do mercado.

Marx e Engels, apesar de reconhecerem os avanços das revoluções liberais no sentido da conquista de uma emancipação política, criticaram sua limitação devido à necessidade de uma emancipação social. Para eles, historicamente, o Estado é um instrumento organizado de repressão da classe econômica e politicamente dominante sobre as classes oprimidas. O marxismo, portanto, se opõe à tese do Estado como fruto de um “contrato social”, afirmando que ele surge da necessidade de conter o antagonismo de classes (ENGELS, 1985, p. 191):

É antes um produto da sociedade, quando esta chega a um determinado grau de desenvolvimento; é a confissão de que essa sociedade se enredou numa irremediável contradição com ela própria e está dividida por antagonismos irreconciliáveis que não consegue conjurar. Mas para que esses antagonismos, essas classes com interesses econômicos colidentes não se devorem e não consumam a sociedade numa luta estéril, faz-se necessário um poder colocado aparentemente por cima da sociedade, chamado a amortecer o choque e a mantê-lo dentro dos limites da “ordem”. Este poder, nascido da sociedade, mas posto acima dela e distanciando-se cada vez mais, é o Estado.

Sendo o Estado um organismo político criado para preservar a propriedade privada e proteger “*os que possuem contra os que não possuem*”, sua estrutura jurídica se amolda aos interesses da classe que o detém em suas mãos, materializando-se em “*direitos regulados de acordo com as posses*” dos cidadãos (ENGELS, 1985, p. 194). Com a tomada do poder estatal pela burguesia, nos Séculos XVIII e XIX, asseveram que “*o poder do Estado moderno não passa de um comitê que administra os negócios comuns da burguesa como um todo*” (MARX; ENGELS, 2008, p. 12).

Foram proclamados, a partir de então, diversos direitos “humanos” e liberdades individuais (formalmente assegurados a todos os homens), mas que pressupõem, na verdade, a desigualdade socioeconômica e representam, ao fim e ao cabo, os direitos do membro da

classe burguesa (WEFFORT, 2006, p. 239-240). Marx descreve os direitos à liberdade, à igualdade, à propriedade privada e à segurança como direitos garantidos numa perspectiva egoísta, ou seja, como direitos dos indivíduos recolhidos em seus interesses privados, separados entre si e unidos apenas pela conservação de seus bens (MARX, 2010, p. 60):

O direito humano à propriedade privada, portanto, é o direito de desfrutar a seu bel prazer (*à son gré*), sem levar outros em consideração, independentemente da sociedade, de seu patrimônio e dispor sobre ele, é o direito ao proveito próprio. Aquela liberdade individual junto com esta sua aplicação prática compõem a base da sociedade burguesa. Ela faz com que cada homem veja no outro homem, não a realização, mas, ao contrário, a restrição de sua liberdade.

Os filósofos alemães ponderam, ainda, que a evolução das relações de propriedade, segundo o modo de produção vigente, passou por vários estágios até chegar ao capital moderno, “*que representa a propriedade privada no estado puro, despojada de todo aspecto de coletividade e tendo excluído toda ação do Estado sobre o desenvolvimento da propriedade*” (MARX; ENGELS, 1998, p.73). A seu ver, as relações de propriedade na sociedade burguesa consubstanciam uma verdadeira ilusão jurídica, atestada pelo fato de que, um indivíduo, por meio de um título jurídico, pode ser proprietário de uma coisa independentemente de possuí-la realmente ou não.

Analisando as origens da propriedade privada, Engels relata que ela teria surgido do acúmulo de riqueza em várias espécies: mercadorias, escravos, dinheiro e terras. No caso da propriedade da terra (objeto do presente estudo), afirma que a posse exercida sobre parcelas do solo eram, primordialmente, concedida aos indivíduos pelas famílias ou pela tribo, e, posteriormente, passou a ser transmitida também como herança, fortalecendo-se ao ponto de se tornar uma propriedade “livre e plena” – o que significava não apenas a sua posse integral, sem nenhuma restrição, como também a possibilidade de vendê-la ou penhorá-la como qualquer mercadoria (ENGELS, 1985, p. 187-188).

Destaca, contudo, que tais acumulações de riquezas, em terras ou em outras mercadorias, não advêm apenas do esforço individual, como tenta fazer crer a ideologia burguesa. São possíveis, antes de tudo, pela exploração do trabalho alheio, através da mais valia, de modo que a propriedade como “fruto do trabalho pessoal”, é, tão somente, um subterfúgio jurídico em que se apóia, hoje, a propriedade capitalista (ENGELS, 1985, p. 179).

Nesse ponto reside, para a teoria marxista, a contradição da propriedade no modo de produção capitalista: as condições *materiais* de produção – o capital e a propriedade fundiária – pertencem a uma classe que não trabalha, enquanto a massa possui apenas a condição

peçoal de produção – sua força de trabalho (MARX, 2012, p. 33-34). Em suma, no sistema capitalista, “*os que trabalham não lucram nada, e os que lucram não trabalham*” (MARX, 2008, p. 34-35):

Vocês se horrorizam com o fato de que queremos abolir a propriedade privada. No entanto, a propriedade privada foi abolida para nove décimos dos integrantes de sua sociedade; ela existe para vocês exatamente porque para nove décimos ela não existe. Vocês nos acusam de querer suprimir a propriedade cuja premissa é privar de propriedade a imensa maioria da sociedade.

Marx via a burguesia como incapaz de cumprir sua função básica enquanto classe dominante, qual seja, assegurar condições mínimas de sobrevivência à classe dominada. Em seu tempo, a exploração se intensificava mais e mais, levando os trabalhadores à pauperização absoluta (WEFFORT, 2006, p. 246-246). Por isso, numa época conturbada por inúmeros conflitos emergentes, acreditava-se que o desenvolvimento das contradições inerentes à luta de classes faria explodir uma inevitável e iminente revolução social dos trabalhadores.

É surpreendente que as premissas marxistas sobre a estrutura de classes no sistema capitalista permaneçam válidas em tantos pontos até o presente momento, o que atesta a atualidade da teoria da revolução como uma questão universal. No entanto, ao contrário de outros sistemas de produção, o capitalismo foi capaz de se moldar para se fortalecer, com novas roupagens, de forma que “*a dialética entre as forças produtivas e as flexíveis relações capitalistas de produção se desdobra de uma maneira historicamente nova, a um só tempo dinâmica e estaticamente*” (HADDAD, 1998, p. 98).

Muitas lutas foram vencidas pelos trabalhadores – ainda que sem caráter de ruptura –, forçando, como se verá adiante, uma atualização das concepções sobre a propriedade privada e a incorporação de elementos de contenção, ao inserir uma preocupação com a coletividade e admitir interferências estatais – tais como a desapropriação, a tributação e a reforma agrária. O Estado de bem-estar social é fruto desse redesenho político, onde a classe dominante se compromete a promover mais igualdade e vida digna para os trabalhadores, sem se afastar dos alicerces básicos e das contradições do capitalismo (MARMELSTEIN, 2014, p. 45).

3.1.3. A natureza convencional da propriedade privada e sua repercussão no sistema tributário

O saldo do entendimento firmado pela ideologia burguesa foi, até hoje, a aparência de naturalidade com que enxergamos a posse e a propriedade pessoal de bens materiais,

esquecendo-nos, com frequência, que tais institutos são convenções jurídicas e estão intrinsecamente associados à existência do Estado.

Não por outro motivo, Liam Murphy e Thomas Nagel insistem em lembrar que “*a natureza convencional da propriedade é ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e fácil de ser esquecida*” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11). Isso decorre, em parte, da herança do pensamento liberal, e também porque o direito de propriedade está tão profundamente arraigado e naturalizado no seio da sociedade que tendemos a considerá-lo como um direito preexistente ao Estado e independente dele (RODRIGUES, 2013, p. 24):

(...) quando uma convenção se encontra suficientemente difundida no meio social, coloca-se numa área de estabilidade e passa a ser universalmente percebida como uma espécie de lei da natureza, isto é, um nível básico visto como critério de qualquer avaliação e não como algo a ser avaliado. Os direitos de propriedade sempre tiveram o poder de provocar essa ilusão.

Olvida-se, contudo, que a proteção do direito de propriedade é impossível sem a estrutura fornecida pelo próprio Estado, através, por exemplo, da legislação, da judicatura e do aparato policial. E não apenas isso: é o suporte estatal que permite, nos moldes da economia de mercado, a própria produção e acumulação de riquezas – ou seja, a propriedade é fruto de um sistema criado e mantido pelo Estado, é um produto distribuído, ainda que de forma desigual, entre os membros da sociedade.

Trazendo a discussão para o campo da tributação, cabe destacar que o sistema de proteção dos direitos de propriedade no Estado Moderno, como o conhecemos hoje, é financiado pela arrecadação de impostos. Dessa forma, é ilegítima e tautológica a usual invocação da renda pré-tributária como uma base moral contra a incidência ou o aumento de impostos, como se a atividade tributante violasse um direito natural à propriedade, sendo que, na realidade, tal direito é uma mera consequência jurídica da existência desse sistema (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11-13):

(...) O sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos da propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou injustiça da tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.

Conclui-se, segundo essa concepção, que não se pode tomar como crítica ou como justificativa do regime tributário uma distribuição inicial (pré-tributária) de bens materiais,

possuídos antes da taxação, pois “*os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os tributos, e não antes*” (RODRIGUES, 2013, p. 23).

3.2. Garantia fundamental da propriedade e sua função social

Na nossa Constituição Federal vigente, considerando a consagração do Estado Democrático Social de Direito e do capitalismo como sistema econômico, está proclamado o direito de propriedade como garantia individual fundamental (artigo 5º, XXII) e como princípio da ordem econômica (artigo 170, II).

A propriedade privada é constitucionalmente protegida, porquanto representa uma premissa básica de funcionamento do capitalismo enquanto modo de produção. Contudo, a aceção do direito absoluto e inviolável à propriedade – típica das fases iniciais do liberalismo –, como instrumento de realização da liberdade individual e revestido dos poderes ilimitados de usar, fruir e dispor da coisa, oponíveis a todas as pessoas (PAULO; ALEXANDRINO, 2016, p. 145), perdeu força ao longo do tempo e não veio a ser adotada em nossa ordem constitucional atual.

Gilmar Ferreira Mendes reafirma o caráter institucional do direito de propriedade enquanto instituto jurídico, descartando a qualidade de direito natural que historicamente lhe foi impressa, resumindo, categoricamente, que “*é a ordem jurídica que converte o simples ter em propriedade*”, cujo núcleo essencial é representado pela utilidade privada e pelo poder de disposição da coisa (MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 517).

Nas palavras de Bobbio, sobre a incorporação de uma prioridade axiológica no conceito de propriedade (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 1998, p. 1034):

No campo jurídico e ideológico, a Propriedade privada tende a perder a condição de privilégio excepcional e de especial proteção de que gozava no século XIX. Vai-se impondo o conceito de que a Propriedade de um bem, especialmente quando instrumental, só é legítima se cumprir uma função social.

Na mesma linha, Roger Raupp Rios leciona que a atribuição de um direito subjetivo, no Estado Social, guarda contínua relação com os ideais de desenvolvimento da comunidade, e não apenas visando o desenvolvimento individual. Afirma que “*todo direito conferido corresponde, portanto, um dever social*”, caracterizando uma “*situação jurídica complexa, na qual se conjugam um poder e um dever simultaneamente*” (RIOS, 1997, p. 18).

Assim é que a função social da propriedade acompanha, a todo instante, o direito subjetivo à propriedade privada, tratando não apenas de uma intervenção nos direitos fundamentais, mas também nos princípios que regem a ordem econômica, consoante os dispositivos constitucionais abaixo transcritos:

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;

Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

A propriedade privada passa a ser vista como uma relação jurídica complexa e dinâmica, que compreende “*poderes, deveres, ônus e obrigações*” funcionalizados à observância de interesses e necessidades extrapatrimoniais (TEPEDINO; SCHREIBER, 2001, p. 38), consistindo verdadeiro instrumento de concretização do Estado de bem-estar social.

Gustavo Tepedino e Anderson Schreiber, narrando a evolução do conceito de função social da propriedade, destacam que a ideia foi inaugurada pela Constituição de Weimar, em 1919 na Alemanha, ao estatuir que: “*A propriedade obriga. Seu uso deve, ao mesmo tempo, servir ao bem-estar social*” (TEPEDINO; SCHREIBER, 2001, p. 37).

No Brasil, a Constituição de 1934 previu, apenas, que o direito de propriedade não poderia ser exercido contra o interesse social ou coletivo, delineando uma limitação externa e indireta (MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 1535). O aspecto funcional só veio a ser taxativamente incorporado ao ordenamento jurídico pátrio pela Constituição de 1946, fruto do intervencionismo e do assistencialismo adotados pelo Estado, prevendo, em seu artigo 147, em dicção semelhante à Constituição de Weimar: “*O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos*”.

Em 1964, com o Estatuto da Terra, e em 1967, com a Carta Política imposta pelo regime militar, a ideia foi repetida e aprofundada, mencionando-se explicitamente, pela primeira vez, o conceito de “função social da propriedade” (artigo 157, III, da Constituição) e

elevando-o à condição de princípio da ordem econômica e social, com vistas à concretização do desenvolvimento nacional e da justiça social (RIOS, 1997, p. 22).

Com o texto constitucional democrático de 1988, a função social adquiriu o *status* de direito e garantia fundamental (artigo 5º, XXIII): “*a propriedade atenderá a sua função social*”, dotado de aplicabilidade imediata e acompanhado de um rol de requisitos e de instrumentos coercitivos para o seu cumprimento (TEPEDINO; SCHREIBER, 2001, p. 39):

Cuida-se, ao revés, de dotar o direito subjetivo de uma capacidade expansiva, de modo a que, contemporaneamente à satisfação das necessidades do proprietário, possa atender a interesses não proprietários, estes legitimadores do domínio (...).

A propriedade permanece, desta forma, como direito subjetivo, embora remodelado em seu conteúdo interno, vinculado ou gravado com deveres de atuação negativa e *positiva*, em atendimento aos interesses sociais (...).

O princípio da função social não apenas limita e condiciona o exercício do direito de propriedade, mas sinaliza, verdadeiramente, um elemento essencial capaz de alterar sua estrutura, atuando como critério de valoração a fim de compatibilizar a apropriação individual de bens com os postulados da justiça social. Dessa forma, a propriedade tem uma “função”, porquanto implica para o proprietário o poder-dever de vincular à propriedade um objetivo, e essa função é “social” na medida em que a destinação conferida ao bem deve estar harmonizada com o interesse coletivo.

Destaca-se que a exigência da função social se traduz como um dever intrínseco do proprietário e não como uma circunstância externa, que impõe meras abstenções. Com efeito, seu conteúdo consiste em encargos ínsitos ao próprio direito de propriedade, orientando seu exercício segundo condutas positivas. Nessa senda, Roger Raupp Rios classifica a propriedade como um “*poder-função*”, pois representa um núcleo positivo dirigido ao proprietário, de forma a cobrar dele condutas guiadas não apenas por seus interesses privados, mas também pelos da comunidade (RIOS, 1997, p.20):

Realidade conjugada que é, por ser direito subjetivo, a propriedade só se compreende de forma adequada na presença de sua função social. Configura-se, nesse passo, como poder-dever (no caso, poder-função), sendo seu titular verdadeiro devedor para com a sociedade de comportamentos positivos, sintonizados com os ditames da ordem jurídica como um todo.

No mesmo sentido, Tepedino e Schreiber ressaltam que o título dominial enseja não apenas a faculdade de dispor da coisa como própria, mas também o dever correlato de usá-la conforme o interesse público e promover seu adequado aproveitamento, sendo a função social

preceito que cobra do proprietário uma contraprestação a serviço da coletividade – a seu ver, descumprida a função social, a propriedade perde sua justificativa e se torna ilegítima (TEPEDINO; SCHREIBER, 2001, p. 40).

E, por fim, não por outro motivo George Marmelstein assevera que: “*O direito de propriedade só faz sentido se conjugado com o princípio da função social. (...) O proprietário obriga-se a dar ao seu bem uma função social, sob pena de ver limitado – ou até suprimido – esse direito*” (MARMELSTEIN, 2014, p. 155-157). Tanto é assim que o Estado é legitimado a intervir na propriedade, para adequar seu uso ao bem-estar social e ambiental, sendo permitida, por exemplo, a desapropriação do imóvel rural improdutivo para fins de reforma agrária (art. 184, CF/88), conhecida como “desapropriação-sanção”, que deriva também do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e visa punir o abuso do direito de propriedade.

A intervenção estatal na propriedade não é, contudo, ilimitada e arbitrária, como defendia Hobbes e criticava Locke. É condicionada a leis, regulamentos e procedimentos previamente estabelecidos. É nesse sentido que a proteção da propriedade, no contexto da tributação, ensejou uma importante limitação ao poder tributário do Estado, consistente na vedação do confisco.

O princípio da proibição do tributo com efeito confiscatório foi consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal e emana, diretamente, do direito de propriedade. Trata-se de uma garantia dirigida ao contribuinte, protegendo-o contra arbitrariedades do Poder Público. Na lição de Gilmar Mendes: “*as leis tributárias não podem ser dotadas de efeito confiscatório, atribuindo-se à proteção do direito de propriedade qualidade de parâmetro de controle em relação às exações tributárias*” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 520).

Entende-se que o tributo com efeito de confisco é o aquele que incide exageradamente, absorvendo parcela substancial do patrimônio individual, de forma a dificultar o suprimento de necessidades básicas e tornar desproporcional a carga tributária suportada pelo contribuinte (ALEXANDRE, 2014, p. 123-124). No mesmo sentido (MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 1527):

(...) a propriedade privada, ao mesmo tempo que fornece o substrato por excelência para a imposição fiscal, exhibe a barreira contra o tributo no seu contorno máximo, e que, por isso, para os fins dessa proteção constitucional, são confiscatórios os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.

O objetivo da vedação em comento é evitar que o Estado abuse do poder fiscal, usurpando os bens do particular a título de pagamento de tributos e comprometendo a garantia do mínimo existencial. Por outra perspectiva, homenageia também o princípio da capacidade contributiva, de modo que os tributos “*devem ser compatíveis com a sua finalidade precípua, que é produzir receita pública (...) sem que essa ‘expropriação’, no entanto, implique exigir do contribuinte mais do que, efetivamente, ele pode pagar*” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 1527). Assim, não basta analisar a razoabilidade da alíquota isoladamente, mas sim à luz da capacidade contributiva demonstrada pelo sujeito passivo.

Sobre esse assunto, Carlos Araújo Leonetti traz importante ressalva, excepcionando os casos em que a tributação exacerbada tenha finalidade essencialmente extrafiscal, visando à concretização de valores e princípios constitucionais. A título de exemplos, menciona expressamente o ITR e o IPTU, exações que, atuando como instrumentos coercitivos para o cumprimento do princípio constitucional da função social da propriedade, podem impor alíquotas mais pesadas sem que isso ofenda a vedação do efeito confiscatório (LEONETTI, 2002, p. 73).

Por fim, saliente-se que, não obstante inspirada no princípio de solidariedade que fundamenta o Estado de bem-estar social, a exigência da função social não se distancia nem é incompatível com o sistema capitalista. Muito pelo contrário, em diversos países o desenvolvimento do capitalismo exigiu uma reforma agrária, a modernização da agricultura e o uso produtivo das terras, pois, ao contrário da ociosidade típica da nobreza feudal, a burguesia enxerga na produtividade econômica o aumento dos lucros.

3.3. O interesse público na tributação da terra: a função social se resume à produtividade econômica?

No que tange ao exercício da função social da terra, desde os anos 1960 o Estatuto da Terra já fornecia, numa perspectiva ampla, alguns relevantes elementos de análise:

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 cultivam.

(...)

Art. 12 - À propriedade privada da terra cabe intrinsecamente uma função social e seu uso é condicionado ao bem-estar coletivo previsto na Constituição Federal e caracterizado nesta Lei.

Posteriormente, em 1988, a Constituição Federal distinguiu a função social da propriedade urbana, estabelecida de acordo com o plano diretor de cada cidade e norteadora da política urbana, e a função social da propriedade rural, estruturadora da política agrícola e fundiária e da reforma agrária. Quanto a esta, a Carta Política elencou, de forma mais específica, um rol não taxativo de critérios objetivos – cuja observância deve ser simultânea – como requisitos necessários ao seu cumprimento, vinculados a um conteúdo positivo que exige o atendimento a valores sociais e existenciais:

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.

Assim, é possível notar que a propriedade imobiliária rural envolve, no atendimento de sua função social, aspectos econômicos (referentes à produtividade), sociais (no que tange aos direitos trabalhistas e ao bem-estar dos trabalhadores) e, ainda, ecológicos (MARQUES, 2011, p. 40), indo além das meras limitações externas (negativas) ao domínio, e exigindo, também, atuações positivas por parte do titular.

Mais adiante, a Lei nº 8.629/1993, responsável pela regulamentação infraconstitucional dos dispositivos atinentes à Reforma Agrária, minudenciou os requisitos do artigo 186 constitucional, trazendo definições legais para cada um deles:

Art. 9º - A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo graus e critérios estabelecidos nesta lei, os seguintes requisitos:

(...)

§ 1º - Considera-se **racional e adequado o aproveitamento** que atinja os graus de utilização da terra e de eficiência na exploração especificados nos §§ 1º a 7º do art. 6º desta lei.

§ 2º - Considera-se **adequada a utilização dos recursos naturais** disponíveis quando a exploração se faz respeitando a vocação natural da terra, de modo a manter o potencial produtivo da propriedade.

§ 3º - Considera-se **preservação do meio ambiente** a manutenção das características próprias do meio natural e da qualidade dos recursos

ambientais, na medida adequada à manutenção do equilíbrio ecológico da propriedade e da saúde e qualidade de vida das comunidades vizinhas.

§ 4º - A **observância das disposições que regulam as relações de trabalho** implica tanto o respeito às leis trabalhistas e aos contratos coletivos de trabalho, como às disposições que disciplinam os contratos de arrendamento e parceria rurais.

§ 5º - A **exploração que favorece o bem-estar** dos proprietários e trabalhadores rurais é a que objetiva o atendimento das necessidades básicas dos que trabalham a terra, observa as normas de segurança do trabalho e não provoca conflitos e tensões sociais no imóvel.

[sem grifos no original]

A função social da propriedade rural submeteu o direito individual de propriedade aos princípios da ordem econômica e social, impondo a adequada utilização desse bem em proveito da coletividade. O Código Civil de 2002, ao tratar da propriedade dos bens em geral (e não apenas dos imóveis rurais), projetou a função social para outros institutos do direito privado, tais como a empresa e os contratos, assim dispondo:

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 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 a poluição do ar e das águas.

[sem grifos no original]

Observe-se que, em todos os dispositivos analisados acima, o significado da função social ultrapassa a exigência de destinação e produtividade puramente econômicas, posto que inclui, a todo momento, uma preocupação com o meio ambiente e com os trabalhadores. Tepedino e Schreiber alertam para a necessária separação entre os conceitos de função social e de aproveitamento econômico, noções usualmente confundidas, como se a segunda legitimasse ampla e suficientemente a primeira (TEPEDINO; SCHREIBER, 2001, p. 36).

Contudo, a produtividade, materializada pelo “*aproveitamento racional e adequado*”, consiste em apenas um dos requisitos observados pela função social, e, isoladamente considerada, não serve para resguardar a propriedade funcionalizada aos interesses coletivos. A função social é um princípio múltiplo, revestido não apenas de um aspecto econômico (a regulamentação do uso e do aproveitamento da terra), mas também de aspectos sociais e ambientais, de modo a propiciar políticas públicas de justiça social e de acesso à propriedade (como, por exemplo, a reforma agrária).

A funcionalidade da terra reduzida somente aos índices de produtividade, optando-se quase exclusivamente por critérios quantitativos e desprezando as condições de trabalho e de

vida dos trabalhadores, é um verdadeiro desvirtuamento do instituto, um “*sequestro semântico*” (DORZIAT *et al.*, 2013, p. 669-670).

A produtividade pode ser compreendida no seu sentido quantitativo, de índices de produtividade, e no seu caráter qualitativo, ou seja, a forma como se produz (...). Assim, mesmo atingindo os índices de produtividade, se esta estiver se dando em detrimento do meio ambiente ou das relações trabalhistas, não poderá ser considerada uma propriedade produtiva e estará, conseqüentemente, passível de ser desapropriada.

Com efeito, não basta que a propriedade seja produtiva para que esteja cumprindo sua função social. A Lei nº 8.629/1993, em seu artigo 6º, considera como “*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*”.

A utilização e eficiência na exploração do imóvel – apesar de constituir o principal elemento de extrafiscalidade na tributação da terra – não é suficiente para atestar a funcionalidade social do mesmo, visto que seu uso pode ser bastante rentável e produtivo – em benefício do lucro dos proprietários – e, em contrapartida, causar severos prejuízos à coletividade, seja de ordem ambiental, fiscal, trabalhista, humanitária ou até consumerista. É necessária, portanto, a absorção de aspectos sociais e ecológicos à tributação dos imóveis rurais, a fim de assegurar o equilíbrio entre a exploração racional da terra, a gestão ambiental e o bem-estar social.

Conforme já demonstrado alhures, o ITR passou por alterações legislativas a partir da década de 1960 que lhe imprimiram um viés meramente produtivista, harmonizado com a modernização conservadora (a chamada “Revolução Verde”) que se expandia no setor agropecuário brasileiro. Vilarinho já destacava que a eliminação, no cálculo do ITR, de critérios como o “coeficiente de condições sociais” acarretou o superdimensionamento do grau de utilização e de eficiência e o conseqüente menoscabo quanto à forma de exploração e ao impacto desta na vida dos trabalhadores do campo. Nas suas palavras, o critério de condições sociais (VILARINHO, 1989, p. 103):

(...) Era o único elemento que permitia que as relações trabalhistas afetassem o cálculo do ITR. Retirá-lo significou transformar a noção de que a produtividade embutida no ITR em uma noção exclusivamente técnica, sem nenhum condicionamento das relações sociais de produção. (...) Se o imóvel é bem explorado, o valor do imposto é substancialmente reduzido, independente da forma como se dá a exploração.

O termo “modernização conservadora” se dá justamente em função do aumento da produção e da produtividade (um suposto progresso) permeado por um aprofundamento das desigualdades e das contradições no campo e marcado por um forte êxodo rural. Pela aliança entre o regime ditatorial militar e mediante a repressão política aos movimentos de luta por acesso à terra, a questão agrária, a partir desse período, foi reduzida à modernização técnica via industrialização e capitalização dos latifúndios (OXFAM BRASIL, 2016, p. 4).

João Pedro Stedile destaca, por exemplo, que, apesar do significativo aumento da produtividade agrícola por hectare e por trabalhador, isso se deu pela monocultura em larga escala com uso intensivo de venenos e maquinário, o que ocasionou uma redução dos empregos e a precarização do trabalho no campo, com baixas remunerações e aumento da jornada (STEDILE, 2013, p. 30).

O aproveitamento da terra, critério determinante no cálculo do ITR até hoje, foi criticado por Caio Prado Júnior, tanto por sua imprecisão conceitual – por se tratar de uma formulação burguesa para o problema da reforma agrária –, quanto por sua desvinculação do caráter social da exploração da terra. Ele alertava que, não raro, ocorrem situações em que o aumento da produtividade é acompanhado por uma piora na qualidade de vida dos trabalhadores rurais, agravando-se pelo aumento do desemprego ou por uma exploração precarizada, cada vez mais cruel e perversa (PRADO JÚNIOR, 2011, p. 83):

Não é praticamente possível definir, em termos quantitativos, o aproveitamento da terra. Esse conceito de aproveitamento da terra é por natureza impreciso, o que se evidencia logo que se trata de o traduzir em normas práticas. Digamos, para exemplificar, que será considerada “aproveitada” a terra em cultura ou em pasto artificial. Mais quantos níveis diferentes de aproveitamento não pode haver em terras ocupadas? Inclusive ocupação acumulada com pseudoculturas e pseudopastos artificiais. A par disso, pode haver maior inconveniente social, do ponto de vista dos trabalhadores, em certos tipos de aproveitamento, em vez de outros. É o que, entre outros casos, se tem observado com relação à substituição de culturas por pastos, o que tem ocorrido em larga escala no Brasil (...), com prejuízo manifesto e bem sentido da massa trabalhadora rural, que sofre com aquela substituição uma forte redução do emprego e ocupação, dada a pouca demanda relativa de mão de obra na pecuária. Uma boa parte das agitações sociais verificadas no campo brasileiro destes últimos anos tem origem naquele “aproveitamento” da terra pela pecuária, e aproveitamento muitas vezes de alta produtividade – em benefício dos grandes proprietários, bem entendido.

O autor exemplificava, a seu tempo, a crescente substituição, em São Paulo, de culturas cafeeiras e algodojeiras por canaviais, nas quais o trabalho é sazonal, apenas nos

períodos de corte da cana, ao contrário das culturas que exigem constante trabalho durante todo o ano. Assim, conclui que: “O ‘aproveitamento da terra’ nesse caso, e aproveitamento de grande produtividade e rentabilidade, volta-se contra o trabalhador. O simples conceito de ‘aproveitamento’ (...) não serve pois de norma orientadora da reforma agrária tal como ela se apresenta ao trabalhador rural” (PRADO JÚNIOR, 2011, p. 84).

Para ele, uma tributação territorial forte e efetiva deve incentivar não apenas o uso produtivo da terra, mas também a geração de empregos, a valorização da mão de obra e a melhoria das condições de vida do trabalhador, inibindo a retenção especulativa da terra e propiciando, ainda, seu barateamento e sua mobilidade comercial, a fim de democratizar e tornar acessível aos trabalhadores a aquisição de imóveis rurais para sua subsistência.

3.4. Dados da realidade fundiária no Brasil: as marcas históricas da desigualdade

A concentração de terra e seu uso como reserva de valor é uma realidade antiga no Brasil e, infelizmente, sua superação parece ainda distante. Como já visto nos tópicos anteriores, o Estado brasileiro tem longa tradição patrimonialista, marcado pelo arranjo entre os interesses do latifúndio e as instituições estatais (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 398), tendo garantido a inviolabilidade da propriedade e atendendo exclusivamente, por vários séculos, aos anseios das classes dominantes (significativamente representadas pelas elites rurais) – de forma que, durante todo esse tempo, interesses privados imperaram sobre o interesse público.

Os sustentáculos da formação e desenvolvimento da estrutura fundiária brasileira foram as relações sociais de exploração do trabalho no campo, com base no trabalho escravo até o final do século XIX e sob condições degradantes e subumanas no século seguinte, sem perspectivas de melhoria na qualidade de vida de uma grande parcela da população rural (LENTI; SILVA, 2016, p. 267).

As desigualdades no campo se agravaram profundamente durante a Ditadura Militar, que, sem uma necessária revisão da estrutura agrária, promoveu uma modernização excludente, batizada de “Revolução Verde”, com pesados investimentos na industrialização da produção agrícola, incorporação de insumos tecnológicos no setor agropecuário, subsídios, créditos e renúncias fiscais para os grandes latifúndios de monocultura, políticas de fomento à produção de *commodities* para exportação (em vez de alimentos) e o surgimento do agronegócio como modelo de produção competitiva no campo (BARRETO, 2012, p. 8).

Foi inaugurada, desde então, uma fase de simbiose entre capital industrial, comercial e financeiro no setor agropecuário, construída por uma aliança de interesses e dominada via empresas transnacionais, que impuseram ao campo um modelo produtivo chamado por João Pedro Stedile de “agricultura sem agricultores” (STEDILE, 2013, p. 24-26), baseado na mecanização intensiva e no uso abusivo de agrotóxicos e transgênicos, que tem causado sérios impactos ambientais.

Tudo isso contribuiu para inflar o conjunto de privilégios políticos e econômicos da aristocracia rural brasileira e consolidar o triste quadro de fortes injustiças que permeiam a estrutura de posse e uso da terra no Brasil, piorando a já desigual distribuição de propriedade e de renda no campo, dificultando seu acesso pelos trabalhadores e propiciando a expulsão de grandes contingentes de famílias para os centros urbanos.

Segundo relatório da OXFAM, os índices de desigualdade de acesso à terra no Brasil acompanham uma tendência registrada em toda a América Latina. Em ranking elaborado com base no Coeficiente de Gini (no qual o resultado será mais desigual quanto mais próximo de 1,0 e menos desigual se mais próximo de zero) para medir a distribuição desigual de terras nesses países, o Brasil ocupa o quinto lugar, com coeficiente 0,87, perdendo apenas para o Paraguai (0,93), Chile (0,91), Colômbia (0,88) e Venezuela (0,88), todos com índices acima da média registrada pelo continente (OXFAM, 2016, p. 22)

A estrutura da concentração fundiária no Brasil tem se mantido relativamente estável, permanecendo praticamente inalterada ao longo das últimas décadas. Entre 2003 e 2010, embora tenha crescido o número de estabelecimentos registrados no Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR), mantido pelo INCRA, esse crescimento se deu principalmente na faixa das grandes propriedades, enquanto a proporção de pequenas e médias propriedades diminuiu, conforme demonstra a tabela a seguir (TEIXEIRA, 2011, p. 5):

Classificação dos imóveis	2003			2010			Crescimento por setor
	Número	Área (ha)	% Área total	Número	Área (ha)	% Área total	
1. Minifúndio	2.736.052	38.973.371	9,4%	3.318.077	46.684.657	8,2%	19,8%
2. Pequena propriedade	1.142.924	74.194.228	17,8%	1.338.300	88.789.805	15,6%	19,7%
3. Média propriedade	297.220	88.100.418	21,2%	380.584	113.879.540	20,0%	29,3%
4. Grande propriedade	112.463	214.843.868	51,6%	130.515	318.904.739	56,1%	48,4%
- Improdutiva	58.331	133.774.803	(32,9%)	69.233	228.508.510	(40,2%)	71,0%
- Produtiva	54.132	81.069.065	(19,4%)	61.282	90.396.229	(15,9%)	11,5%
Total - Brasil	4.288.672	416.112.784	100%	5.167.476	568.258.741	100%	36,5%

Tabela 5: Evolução da concentração da propriedade da terra no Brasil medida pelos imóveis – 2003/2010**Fonte: Teixeira (2011).**

Do acréscimo total da área rural cadastrada (152 milhões de hectares), em torno de 68% (104 milhões de hectares) ocorreu na camada das grandes propriedades, de forma que os pouco mais de 100 mil imóveis assim classificados passaram a deter, em 2010, 56,1 % da área rural total no Brasil. Tais números também apontam para uma baixa mobilidade no perfil fundiário brasileiro, tendo em vista que, ao longo dos anos, nota-se pouca mudança nos estratos intermediários.

Os dados acima permitem concluir não apenas uma moderada tendência de aumento da concentração fundiária, como também a assustadora existência de 40% de áreas improdutivas – 228 milhões de hectares são referentes a grandes propriedades improdutivas, numa área total de 568 milhões de hectares cadastrados – e, ainda, que o total de hectares ociosos no Brasil aumentou em 71% no período analisado. Importante destacar que o INCRA considera como “improdutivos” os imóveis rurais que, embora agricultáveis, encontrem-se total ou parcialmente inexplorados por seu proprietário ou ocupante ².

Isto é, durante o período analisado, as grandes propriedades abandonadas ou subutilizadas (geralmente denominadas como “latifúndios”) ganharam aproximadamente 100 milhões de hectares. A cifra é alarmante, tendo em vista que, segundo a Comissão Pastoral da Terra, em nota divulgada em março de 2018³, o Brasil conta atualmente com 4,8 milhões de famílias sem-terra. Se o total de 228 milhões de hectares que se encontram, hoje, descumprindo sua função social fosse distribuído entre elas, cada família poderia receber um lote de 47,5 hectares.

Ativistas afirmam que a expansão da área ocupada pelas grandes propriedades, inflando os níveis de concentração fundiária, não se deu mediante compra e venda de terras, mas, sobretudo, pela invasão e ocupação de terras indígenas e de comunidades tradicionais (em processo de demarcação ou titulação), de terras públicas destinadas à reforma agrária, de zonas ambientalmente protegidas ou por meio da grilagem ou cooptação fraudulenta de terras pertencentes à União – o que, naturalmente, tem contribuído para o acirramento dos conflitos agrários e para o aumento dos índices de violência no meio rural (PELLEGRINI, 2015).

² Disponível no *site* do INCRA: <<http://www.incra.gov.br/o-que-e-propriedade-improdutiva>>. Acesso em: 10 out. 2018.

³ COMISSÃO PASTORAL DA TERRA – Nota Pública: Tristes recordes da anti-reforma agrária. Disponível em: <<https://cptnacional.org.br/publicacoes-2/destaque/4280-nota-publica-tristes-recordes-da-anti-reforma-agraria>>. Acesso em: 13 out. 2018.

Por outro lado, é importante destacar também algumas divergências entre o SNCR, mantido pelo INCRA, e o Cadastro de Imóveis Rurais da Receita Federal – Cafir, o qual, em 2015, contabilizava o montante de 7.442.515 imóveis rurais⁴, sendo que, desse total, 80% tinham menos que 50 hectares, e apenas 1,1% correspondia aos imóveis com mais de 1000 hectares (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 404). Em contrapartida, no mesmo ano, constavam apenas 5.766.542 imóveis no SNCR⁵, o que expõe uma relativa fragilidade entre as bases cadastrais do governo.

A distribuição desigual da terra também pode ser observada nos dados do Censo Agropecuário do IBGE, o qual, em 2006, registrou que apenas 0,91% dos estabelecimentos rurais são classificados como grandes propriedades (mais de 1.000 hectares) – com área correspondente a 44% (quase metade) do total – ao passo que 47% dos estabelecimentos são imóveis de pequeno porte (menos de 10 hectares), mas que ocupam 2,3% da área total (BARRETO, 2012, p. 17). A concentração é tamanha que a soma das áreas dos 27 maiores imóveis rurais brasileiros corresponde a uma superfície igual à que ocupa todo o Estado de São Paulo – ou seja, no nosso país, “*muitos têm pouca terra e poucos têm muita terra*” (OLIVEIRA, 2013, p. 144-145).

Os dados censitários do IBGE ainda revelam que 84,4% estabelecimentos rurais existentes eram da agricultura familiar, mas que estes ocupavam apenas um quarto da área rural total⁶. Em contrapartida, estabelecimentos não familiares representam somente 15,6% dos estabelecimentos e abarcam três quartos da área, o que confirma o predomínio fundiário da economia patronal em contraste com o predomínio demográfico da economia familiar.

A estrutura fundiária se mostra injusta não somente na má distribuição de terras, mas, também, na concentração de acesso a políticas públicas e benefícios governamentais, que tendem a privilegiar uma elite detentora de grandes propriedades. Há uma forte desigualdade na distribuição de investimentos, recursos tecnológicos, maquinário e assistência técnica, que denotam uma relação direta: quanto maior a propriedade, mais apoio ela tende a receber do governo. De acordo com estudos da OXFAM Brasil, as propriedades com área superior a 1.000 hectares concentram 43% do crédito agrícola. E, não obstante, a agricultura familiar oriunda de pequenos produtores consegue ser responsável por cerca de 70% de toda a

⁴ Disponível em: <http://www.cadastrorural.gov.br/estatisticas/cafir-cadastro-de-imoveis-rurais/copy_of_total-de-imoveis-ativos-no-cadastro-de-imoveis-rurais-cafir-da-rfb-sao-7-442.515>. Acesso em: 13 out. 2018.

⁵ Disponível em: <http://www.incra.gov.br/sites/default/files/uploads/estrutura-fundiaria/estat-sticas-de-im-veis-rurais-brasil_cadastro_imoveis_rurais_geral_pub_e_priv.pdf>. Acesso em: 13 out. 2018.

⁶ Reforma Agrária em Dados. Disponível em: <<http://www.reformaagrariaemdados.org.br/realidade/i-estrutura-fundi%C3%A1ria>>. Acesso em: 13 out. 2018.

alimentação básica que chega à mesa dos brasileiros (OXFAM BRASIL, 2016, p. 13) e por empregar 74,4% de toda a mão de obra rural no país (BARRETO, 2012, p. 15).

O agronegócio também canaliza uma maior proporção de desonerações tributárias, como, por exemplo, as isenções de ICMS em produtos primários para exportação – introduzidas pela Lei Kandir (Lei complementar nº 87/1996), fruto de uma tendência neoliberal mundial de expansão dos subsídios nesse setor. Estima-se que essa renúncia fiscal gera uma perda de R\$ 22 bilhões por ano para os Estados, sendo compensada em apenas 12% desse valor (OXFAM BRASIL, 2016, p. 17).

É possível perceber, ainda, que a desigualdade presente no meio rural é não apenas consequência das desigualdades estruturais históricas da formação social brasileira, mas, também, causadora de inúmeras iniquidades, tendo relação direta com a pobreza e a concentração de renda. Ainda segundo a OXFAM Brasil, os municípios rurais com maior concentração de terra e com maior produção agrícola modernizada, colecionam, também, os piores Índices de Desenvolvimento Humano (IDH), menor renda *per capita* e altos níveis de pobreza (OXFAM BRASIL, 2016, p. 14).

É nesse sentido que a organização recomenda, como medidas para redução das desigualdades no meio rural, não apenas a redistribuição da propriedade da terra, mas também políticas públicas que promovam a desconcentração do acesso aos bens naturais, aos recursos financeiros, aos incentivos governamentais, aos insumos tecnológicos, ao crédito agrícola e à assistência técnica, e, ainda nesse ponto, destaca a importância da busca pela justiça fiscal no campo, através do estabelecimento de “*sistemas tributários que assegurem o pagamento justo em relação à propriedade da terra e aos lucros obtidos com sua exploração, e que desestimulem a acumulação de terra com fins especulativos, incluindo a revisão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural*” (OXFAM BRASIL, 2016, p. 24).

3.5. A atualidade da questão fundiária e a necessidade de Reforma Agrária

A modernização e a produtividade alcançadas no setor agropecuário ao longo das últimas décadas fez esmorecer, à vista de muitos, a ideia de uma reforma agrária no Brasil. O aparente “progresso” atingido, no entanto, não foi suficiente para superar a necessidade latente dessa política pública, uma vez que os padrões históricos de exclusão social se perpetuam há séculos e o desenvolvimento veio em benefício apenas do lucro de alguns.

Para André Barreto, há uma tentativa de esvaziamento do conteúdo político e econômico da reforma agrária, reduzindo-a a uma visão arcaica enquanto mera distribuição de

terras e reordenamento fundiário. Na verdade, a política de reforma agrária deve ultrapassar esse caráter puramente compensatório (no sentido de reparar uma dívida histórica para com a população do campo) e deve ser reconhecida sua capacidade estratégica de combater a pobreza, como medida de justiça social e inclusão (BARRETO, 2012, p. 10-12).

Nas palavras de Caio Prado Júnior, a reforma agrária se justifica em função da existência de profundas contradições de classe no campo, ainda não enfrentadas (2011, p. 80):

É nesses termos que se propõe, no momento, o problema da reforma agrária, que tem assim suas raízes dialéticas no antagonismo e contradição entre a reduzida minoria de grandes proprietários que detêm o monopólio virtual da terra, e controlam portanto as oportunidades de ocupação e trabalho na agropecuária brasileira, e doutro lado, a massa trabalhadora do campo, que depende dessas oportunidades para conseguir seus meios de subsistência

Contudo, apesar da previsão de fortes instrumentos constitucionais direcionados à concretização da reforma agrária, tal processo tem encontrado intensos obstáculos, desenvolvendo-se a passos muito lentos, o que faz da política agrária brasileira uma das mais conservadoras e ineficientes da América Latina (em termos proporcionais e qualitativos). Estima-se que as medidas de desconcentração fundiária no país tenham beneficiado, até hoje, apenas 5% de toda a força de trabalho no campo e distribuído 11,6% do total de terras agricultáveis (BARRETO, 2012, p. 20).

Cabe destacar que, segundo dados do INCRA, o número de famílias que poderiam se beneficiar desta política pública oscila entre 3,3 e 6,1 milhões, o que representa um potencial de 30,6 milhões de brasileiros como beneficiários (BARRETO, 2012, p. 19). Lembrando que, segundo o mesmo órgão, em 2010 a área total dos latifúndios improdutivos chegou a 228 milhões – cifra que representa 70% das grandes propriedades brasileiras – seria perfeitamente possível cobrir esse déficit sem sequer intervir nas extensões de terra consideradas produtivas.

A democratização do acesso à terra, se efetivamente realizada pelo Estado, poderia significar não apenas um aumento da produtividade e da real produção de alimentos para o consumo interno (além da demanda de *commodities* para exportação), como também um forma barata de gerar empregos e fixar famílias no campo, proporcionando qualidade de vida e reduzindo o êxodo para as periferias das grandes metrópoles.

Além disso, o cultivo policultural nas pequenas propriedades da agricultura familiar tem capacidade de produzir excedentes sem causar danos ao meio ambiente (tais como o empobrecimento da terra e a desertificação, consequências da monocultura mecanizada em larga escala), além de cumprir a função de abastecimento interno de alimentos. Ademais,

cumpra lembrar que o acesso à terra é instrumento, também, de acesso ao trabalho e de promoção da cidadania, dos direitos humanos e da inclusão social de grupos hoje marginalizados.

Assim, defende-se que *“uma política de reforma agrária ampla e massiva, junto com uma política agrícola consistente e apropriada, vai aumentar significativamente a oferta de produtos agrícolas para o mercado interno e também para o mercado mundial”* (OLIVEIRA, 2013, p. 168).

Outro ponto importante nessa discussão é o direcionamento de recursos financeiros, pelo Estado, para o programa de reforma agrária. Segundo Reydon *et al.*, o preço médio da terra no Brasil é muito alto, o que encarece as desapropriações de imóveis para assentamento de famílias. Sugerem, em vista disso, que o caminho eficaz para baixar esses preços seria pela redução dos ganhos esperados com o uso especulativo da terra – através de uma forte sobrecarga tributária, por exemplo – de forma a colocar mais imóveis à disposição do mercado e reduzir os custos da democratização do acesso à terra via reforma agrária (REYDON *et al.*, 2006, p. 157-159).

Entretanto, não apenas a arrecadação sobre os imóveis rurais tem se mostrado pífia e incapaz de frear a especulação imobiliária no campo, como os índices de evasão, elisão e sonegação fiscal desse tributo atingem cifras exorbitantes. Estima-se que cerca de 50% dos proprietários com área superior a mil hectares sonegam o ITR, sem que haja, em contrapartida, uma atuação eficiente da administração tributária direcionada ao ressarcimento dos cofres públicos (OLIVEIRA, 2013, p. 147).

Segundo dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) divulgados em 2015, 19.673 contribuintes possuíam dívidas de ITR na ordem de R\$ 20,8 bilhões – em média, R\$ 1 milhão por contribuinte – recurso que poderia significar a aquisição de 347 mil hectares a 1,8 milhões de hectares de terras (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 405). A parca fiscalização sobre as declarações do ITR e a flexibilidade dos parâmetros de fixação das alíquotas, conforme já delineado, propiciam esse cenário.

Analisando os débitos acumulados pelos grandes proprietários de terras com os demais tributos federais (para além do ITR), as dívidas chegam a R\$ 906 bilhões – quase metade do total arrecadado anualmente pela União – e calcula-se, ainda, que as terras rurais pertencentes aos maiores devedores permitiriam o assentamento de mais de 200 mil famílias (OXFAM BRASIL, 2016, p. 18). Ressalte-se que no ano passado (2017) não foi assentada nenhuma família no Brasil.

Contraditoriamente, em 2016, foi editada a Medida Provisória nº 733, concedendo ainda mais privilégios fiscais ao setor agrícola – que ocupa o 10º lugar entre os maiores devedores da União – ao permitir que produtores rurais inscritos em Dívida Ativa por esse ente liquidem o saldo devedor com descontos entre 60% a 95%, a depender do valor do débito, bem como a suspensão do ajuizamento e do prosseguimento de execuções fiscais em andamento até o final de 2017 (OXFAM BRASIL, 2016, p. 18-19).

Desse modo, percebe-se que uma gestão tributária efetiva, acompanhada de fortes mecanismos de fiscalização e de cobrança das dívidas, poderia aumentar sobremaneira a arrecadação e facilitar o cumprimento de suas finalidades constitucionais, constituindo uma importante aliada na implementação da reforma agrária, primeiramente ao forçar o barateamento e a mobilização comercial das terras e, em segundo lugar, ao proporcionar recursos que poderão subsidiar desapropriações e assentamentos.

3.6. Apontamentos para uma tributação do patrimônio rural mais justa e efetiva

Diante do quadro examinado ao longo do presente trabalho, é possível perceber que a tributação do patrimônio imobiliário rural, se adequadamente utilizada, pode atender a uma importante vocação, materializada em três perspectivas: a) a concretização do princípio da função social da propriedade rural, na medida em que pode reduzir a rentabilidade do uso especulativo da terra e favorecer um aumento da produtividade; b) o potencial redistributivo do ITR, porque, o barateamento do preço de mercado da terra proporciona mobilidade comercial e promove tendências de desconcentração fundiária; c) como medida de justiça fiscal e de democratização do acesso à terra, pois oportuniza a geração de recursos para o erário, viabilizando o cumprimento dos direitos sociais na esfera dos gastos públicos e facilitando as desapropriações de imóveis improdutivos para fins de reforma agrária.

Considerando, todavia, que por inúmeros motivos o ITR não tem sido capaz de influenciar qualquer mudança na estrutura brasileira, historicamente desigual e injusta, nem de angariar uma receita pública minimamente relevante, cumpre observar, sinteticamente, algumas propostas de reformulação legislativa e administrativa para este tributo.

Primeiramente, sugere-se a elevação das alíquotas fixadas, especialmente as que incidem sobre terras improdutivas, bem como o incremento da progressividade (IPEA; SINDIFISCO; DIEESE, 2011, p. 136/146), criando mais faixas de alíquotas segundo a área do imóvel. Como já visto, a Lei nº 9.393/96 comprometeu sobremaneira os níveis de progressividade dessa exação, ao reduzir de 180 para 30 o número de alíquotas incidentes e

substituir as três tabelas antes previstas por apenas uma. A supressão ocasionou nítidas distorções e descontinuidades na transição entre as faixas e o injusto tratamento linear entre todos os imóveis com área superior a 5 mil hectares.

Por isso, mostra-se necessária uma revisão da estrutura de alíquotas, acentuando a progressividade pelo aumento do número de categorias e de alíquotas, a fim de evitar as desproporcionalidades hoje observadas e assegurar uma tributação mais pesada sobre o patrimônio inutilizado. Alguns autores criticam também a adoção de uma tabela única de alíquotas, “*desconsiderando as profundas diferenças regionais (econômicas e fundiárias) existentes no país*” (DIEESE, 2013, p. 25) e defendem a utilização de critérios e categorias heterogêneos em função das características locais, uma vez que as regiões registram perfis de ocupação diversificados (DE CESARE, 2018, p. 388)

Em segundo lugar, é importante retomar a progressividade temporal do ITR, de modo semelhante ao que ocorre com o IPTU. Na década de 1980, durante a vigência da Lei nº 6.746/1979, os imóveis que apresentassem baixos graus de utilização por mais de um ano consecutivo estavam sujeitos à progressividade no tempo, de forma que a alíquota incidente era dobrada no segundo ano, triplicada no terceiro ano e quadruplicada no quarto ano.

Não basta que a legislação favoreça o aproveitamento da terra mediante a previsão de alíquotas baixas para os imóveis eficientes – é fundamental também inibir a manutenção de terras ociosas como reserva de capital através de uma tributação severa que torne a especulação menos rentável. Portanto, o restabelecimento das alíquotas progressivas no eixo temporal é medida consentânea com a função extrafiscal do ITR.

Além disso, há uma dissonância entre os valores constitucionais elencados como requisitos da função social da propriedade e a opção, na legislação do ITR, por critérios meramente quantitativos de aproveitamento e eficiência, desprezando as condições sociais de trabalho e de produção. Com efeito, não há uma avaliação da produtividade funcionalizada ao interesse coletivo, de forma que uma propriedade é considerada “produtiva” independentemente de causar graves danos ambientais, acumular débitos fiscais, trabalhistas e previdenciários, ou, ainda, sujeitar trabalhadores a condição análoga à de escravo. Nas palavras de Farias, Silva e Leite (2018, p. 408-409):

Os debates devem levar em conta a diretriz de aproveitamento racional e adequado da terra conjugado com as normas ambientais de preservação dos recursos naturais e trabalhistas, previstas e inseparáveis do princípio múltiplo da função social. Para isso é necessário ajustar a função fiscalizadora – fragmentada em várias legislações e competências administrativas – em trabalho cooperado entre as diversas instituições que

atuam no setor: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis (Ibama), Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), Ministério do Trabalho, Receita Federal (SRF). Institutos federais, que estão presentes em todos estados, também podem agir de forma cooperada com os municípios.

Nessa mesma linha, Felipe Lenti e Ana Paula Moreira da Silva defendem a incorporação de aspectos ecológicos ao cumprimento da extrafiscalidade do ITR, através da “*criação de alíquotas com taxaço progressiva para as médias e grandes propriedades que tiverem passivos ambientais*” identificados no cadastro do Ibama, a fim de influenciar alterações na forma de uso da propriedade e coibir tendências de ocupação do meio rural com base em desmatamento e especulação, com vistas à conservação e à proteção dos recursos naturais (LENTI; SILVA, 2016, p. 278).

Outro ponto frequentemente criticado é a relativa imprecisão e obsolescência dos conceitos de área utilizada e de aproveitamento. Os índices de produtividade hoje utilizados como parâmetro para aferir o Grau de Utilização do imóvel foram definidos, na década de 1990, com base nos dados do Censo Agropecuário de 1975 – motivo pelo qual se revelam defasados e carecem de atualização (LENTI; SILVA, 2016, p. 270).

É crucial, ainda, a fixação de parâmetros para avaliação do Valor da Terra Nua – VTN. Atualmente, o VTN é puramente autodeclaratório, sem previsão de valores mínimos fixados e aceitos pela Receita Federal, o que contribui para a deturpação dos valores declarados pelos contribuintes, que depreciam o VTN a fim de reduzir a base de cálculo e, conseqüentemente, o valor final apurado para pagamento do tributo.

Essa situação tem melhorado a partir da instituição, pela Portaria nº 447/2002 da Receita Federal, do Sistema de Preços de Terras – SIPT, alimentado e atualizado pela União e pelos Municípios conveniados com valores de referência, mas ainda se verificam sérias divergências com a realidade do mercado, defasagens nas metodologias de avaliação e fragilidade na confrontação de dados por parte do Fisco.

É preciso, ademais, aprimorar os mecanismos de fiscalização contra a sonegação e a elisão fiscais. Hoje, a apuração do ITR está sujeita a inúmeras distorções, na medida em que o sujeito passivo subestima o preço da terra nua (VTN) e superestima o Grau de Utilização e a área não tributável, para tentar enquadrar o imóvel nas menores alíquotas possíveis. Assim, o Fisco deve não somente fiscalizar adequadamente as declarações fornecidas pelos contribuintes, como também promover cruzamentos de dados e combater o inadimplemento, através de uma efetiva cobrança das dívidas bilionárias que os grandes proprietários de terras acumulam. Nessa senda, pontua-se que (DE CESARE, 2018, p. 383-389):

A ausência de fiscalização resulta em perda de arrecadação e ineficácia do instrumento uma vez que a grande maioria das declarações informa áreas tributáveis menores e maior grau de utilização da área. (...)

O lançamento de impostos ao patrimônio imobiliário depende fortemente do esforço fiscal e envolve atividades complexas, tais como: estruturação e manutenção do cadastro atualizado, avaliação em massa de imóveis, e arrecadação e cobrança de um grande número de contribuintes. É preciso monitorar o desempenho de componentes operacionais críticos, tais como: o grau de atualização do cadastro, o nível e a uniformidade (dispersão) das avaliações em relação ao valor de mercado dos imóveis, e a eficiência das ações de arrecadação e cobrança.

Outra medida de relevo é a unificação dos cadastros públicos federais, a fim de constituir “*um Cadastro Nacional de Imóveis Rurais, permitindo a gestão da malha fundiária e a governança do território*” (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 409). A União conta hoje com uma multiplicidade de cadastros fundiários, administrados por diferentes instituições e que pouco se comunicam, tais como:

- I. O Cadastro de Imóveis Rurais – CIR, que, manejado pelo INCRA e integrando o Sistema Nacional de Cadastro Rural – SNCR, envolve informações coletadas e declaradas pelos detentores de imóveis rurais no recadastramento de 1992, bem como atualizações cadastrais realizadas nos anos posteriores (TEIXEIRA, 2011, p. 3). O CIR identifica os imóveis para fins agrários e de consecução da política de reforma agrária, na medida em que o INCRA é o órgão responsável pela fiscalização do cumprimento da função social.
- II. O Cadastro de Imóveis Rurais para Fins Tributários – Cafir, sob a responsabilidade da Receita Federal, que armazena dados relacionados à arrecadação e cobrança do ITR, com base nas declarações dos contribuintes.
- III. O Cadastro Ambiental Rural – CAR, criado pelo previsto Código Florestal (Lei nº 12.651/12) e gerido pelo Ibama, que conserva informações para fins de regularização ambiental dos imóveis rurais⁷.

Embora a harmonização cadastral tenha avançado com a otimização da troca de informações entre tais instituições e com a criação, pela Lei nº 10.267/2001, do Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR), a ser mantido conjuntamente pelo INCRA e pela Receita Federal como base única de compartilhamento de informações sobre o meio rural brasileiro, até o presente momento não foi completado o processo de integração do CIR e do Cafir e

⁷ Disponível em: <<http://www.car.gov.br/#/sobre?page=inscricaoCAR>>. Acesso em: 30 out. 2018.

permanece a coexistência das duas bases de dados distintas e autônomas (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 407). Além disso, devem ser desenvolvidos mecanismos de intercâmbio de dados entre o INCRA e Receita Federal com órgãos como o Ibama, o Ministério Público do Trabalho, a ANVISA, entre outros.

Por fim, destaca-se que a municipalização da cobrança do ITR mediante convênio, prevista pela Emenda Constitucional nº 42/03 e efetivamente implementada a partir de 2009, trouxe significativo incremento à arrecadação desse tributo, apesar de permanecer inócuo quanto às alterações pretendidas na estrutura fundiária. Para Lenti e Silva, a descentralização da administração do ITR tem a capacidade de facilitar *“uma gestão territorial mais contundente ao diminuir a distância entre contribuinte e fisco, e, ao mesmo tempo, permitindo gerência dos recursos por governos municipais, nível no qual as demandas são percebidas mais claramente”* (2016, p. 262).

Pontua, todavia, que devem ser empreendidos mecanismos para evitar a neutralização da função extrafiscal do ITR que o torne submisso aos interesses de oligarquias locais, assegurando uma governança compartilhada entre a União e os Municípios sobre esse tributo, por meio de arranjos institucionais para atualização das bases de dados e aplicação de recursos para formação e capacitação de corpo técnico de servidores capazes de fiscalizar os imóveis rurais de maneira tecnicamente acurada.

Com efeito, as prefeituras dificilmente dispõem da infraestrutura e dos recursos humanos suficientes para o exercício dessa atividade arrecadatória, de forma que a criação, em 2008, do Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (CGITR), no âmbito da Receita Federal, foi um importante passo para a articulação de uma estratégia de gestão conjunta e eficiente do ITR, garantindo orientação técnica e administrativa aos Municípios conveniados (LENTI; SILVA, 2016, p. 272).

Nesse mesmo sentido, Claudia de Cesare defende a descentralização da gestão do ITR, mantendo-se sua estrutura legal básica em nível nacional, e reforça a necessidade da cooperação administrativa entre os diferentes níveis de governo (DE CESARE, 2018, p. 391):

A atuação fiscal conjunta e articulada entre as administrações tributárias contribui para eliminar omissões de dados e combater a sonegação. É essencial que estes arranjos institucionais sejam estabelecidos formalmente. Portanto, dados administrados pelo Governo Federal devem ser disponibilizados para a atualização dos cadastros municipais sobre imóveis rurais e urbanos.

Para que tudo isso seja implantado, será necessário enfrentar ainda os obstáculos e pressões impostos pela Bancada Ruralista, que se apresenta no Poder Legislativo como um “*pacto agrário de poder entre cadeias agroindustriais, grande propriedade fundiária e o Estado, sob a forma de uma hegemonia política*” (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018, p. 401). Representada institucionalmente pela Frente Parlamentar Mista da Agropecuária (FPA), a Bancada Ruralista é suprapartidária e congrega 227 deputados e 27 senadores signatários na atual legislatura⁸, com atuação voltada para a defesa dos interesses do agronegócio, grandes latifundiários e do setor patronal rural.

Reydon *et al.* resumem algumas das mudanças legais e gerenciais acima citadas, sinalizando que dependem, primordialmente, de uma opção política do governo, dirigida ao fortalecimento do ITR como instrumento de intervenção na estrutura fundiária brasileira e de realização da função social da propriedade (2006, p. 175):

Isso posto, conclui-se que tecnicamente o novo ITR reúne as condições necessárias, mas não suficientes, para combater o uso da terra para fins especulativos para estimular práticas de conservação e preservação ambiental. Sua efetividade depende de um bom cadastro nacional de terras (ainda em construção) e da implementação de medidas de monitoramento sistemático, em especial dos imóveis de maior dimensão. Todas medidas que não requerem custos muito elevados, apenas vontade política de implementá-las.

⁸ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/deputado/frenteDetalhe.asp?id=53476>>. Acesso em: 31 out. 2018.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dos dados obtidos e analisados ao longo do presente estudo, e com apoio na doutrina especializada, é possível tecer um breve diagnóstico sobre a funcionalidade do ITR nas políticas tributária e fundiária do Brasil.

De início, a exação tem tido, historicamente, uma arrecadação irrisória, inobstante a tendência de crescimento apresentada nos últimos anos. Sua participação na receita pública total é irrelevante, de forma que não se mostrou uma fonte interessante de recursos para o Estado nem tem sido capaz de viabilizar o financiamento de políticas públicas voltadas para a reforma agrária e para o combate às desigualdades no campo.

Em segundo lugar, o ITR não tem prestigiado a capacidade contributiva, pois num país de extensão continental e com um setor agroexportador globalmente competitivo, a subtributação do patrimônio imobiliário rural significa não apenas um desperdício dessa riqueza enquanto base de incidência tributária, mas também que a carga tributária está onerando com maior ênfase fatos geradores que não revelam tanta capacidade contributiva (como, por exemplo, o consumo), conferindo um perfil regressivo à nossa política fiscal e contribuindo para a permanência de profundas desigualdades sociais. Isto é, os grandes proprietários rurais estão pagando uma conta muito menor no financiamento dos gastos sociais, o gera um quadro de grave injustiça fiscal.

Por último, não se tem verificado qualquer impacto sobre a estrutura agrária brasileira ao longo do tempo: as terras rurais permanecem fortemente concentradas nas mãos de poucos, com marcante presença de latifúndios improdutivos. O ITR não tem servido para estimular o cumprimento da função social, ou, ao menos, da produtividade no meio rural, não tem inibido o comportamento especulativo nem tem facilitado a desconcentração do acesso à terra.

Apesar da potencialidade do ITR para o cumprimento desses objetivos, sua completa ineficiência como instrumento extrafiscal se dá em grande medida pela ausência de vontade política, materializada pela resistência das oligarquias rurais e pelas pressões da Bancada Ruralista, combinada a uma série de fragilidades na legislação e na administração do tributo. Segundo Lenti e Silva (2016, p. 273):

Embora tenham reestruturado a constituição do ITR, tais modificações provaram-se incapazes de promover a funcionalidade do tributo. Isso pode ser parcialmente explicado pelo fato de que tais mudanças na legislação trouxeram tanto aprimoramentos como novas fragilidades, uma vez que se deram na forma de disputa entre setores do Legislativo que buscavam aprimorar as condições nas quais se dá a formação de propriedades no

Brasil, e o setor ruralista, avesso a iniciativas que conflitem com o modelo de ocupação estabelecido ao longo da história.

O atual regramento conferido ao ITR, apesar de alguns avanços, “*é obsoleto, complexo, e desconectado de legislações mais modernas*”, sendo necessário superar alguns obstáculos para que a tributação de bens imóveis no meio rural possa desempenhar um papel de maior relevância, a fim de “*reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro, financiar os gastos públicos, incentivar o desenvolvimento sustentável, e evitar a ociosidade e subutilização da terra rural*” (DE CESARE, 2018, p. 388-389).

Assim, é possível depreender que o ITR é um instrumento de caráter reformista, vocacionado a auxiliar diretamente a política de reforma agrária, a democratização do acesso à terra e a redução das desigualdades no meio rural. Obviamente, é preciso reconhecer as limitações desse meio, uma vez que a tributação não substitui a política fundiária nem é capaz de realizar uma reforma agrária “automática”. Por mais pesada que seja a carga tributária imposta, ela nunca possibilitará que trabalhadores despossuídos adquiram, diretamente, latifúndios improdutivos.

No entanto, o fortalecimento desse tributo implicará no agravamento dos custos de manutenção de terras subexploradas, levando alguns proprietários a conferirem uma destinação produtiva a seus imóveis e outros a vendê-los, o que contribui para baratear o preço da terra e facilitar sua comercialização. Isso, por sua vez, torna menos onerosas as desapropriações empreendidas pelo Estado para fins de reforma agrária, favorecendo, por fim, a função social da propriedade e a desconcentração fundiária. Por isso, Caio Prado Júnior explica que o ITR é um poderoso mecanismo de intervenção estatal pacífica na estrutura agrária, podendo influenciar profundas modificações (PRADO JÚNIOR, 2011, p. 81):

Essa tributação tornará impossível a uma parcela considerável dos atuais detentores da terra conservarem suas propriedades, ou pelo menos a totalidade delas, pois isso se fará excessivamente oneroso. Serão por isso obrigados a vender suas terras, e esse afluxo de vendedores forçará a baixa dos preços.

É necessário, pois, empreender algumas reformulações legais e administrativas na tributação dos imóveis rurais, de modo a garantir o cumprimento de suas finalidades essenciais, com base nos ditames constitucionais. É inegável que a terra e a riqueza rural edificaram um lócus de concentração de privilégios e de dominação patrimonialista, sempre servindo às elites como reserva patrimonial e de valor (OLIVEIRA, 2013, p. 168), representados ainda hoje por setores politicamente muito poderosos.

E, justamente por isso, é imprescindível enfrentar esses interesses e tomar medidas que exijam dos grandes latifundiários e dos proprietários especuladores a assunção de um ônus maior na arrecadação tributária, o que privilegiará os princípios da capacidade contributiva e da função social da propriedade, abrindo caminho para uma verdadeira justiça fiscal e social no meio rural brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARRUDA, Marcelo de Andrade. **O Imposto Territorial Rural (ITR): insuficiências e distorções**. 30 p. Monografia (Graduação) – Instituto de Economia da Universidade Estadual de São Paulo (UNICAMP). Campinas, 1995.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

BARRETO, André. **Judiciário, direito à terra e reforma agrária no Brasil: um estudo da posse e da propriedade a luz dos conflitos coletivos e dos tribunais**. 126 p. Monografia (Graduação) – Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Recife, 2012.

BRASIL. **Assembleia Nacional Constituinte (Atas de Comissões)**. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp>. Acesso em: 25 jun. 2018.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 18 de setembro 1946. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 27 set. 2018.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 24 de janeiro de 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 30 set. 2018.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Brasília: Senado Federal, 2016.

_____. Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002: **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm> Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. **Diário do Congresso Nacional (Seção Conjunta), de 22 de novembro de 1996**. Disponível em: <[http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=22/11/1996&txpagina=13959&altura=700&largura=800#/>. Acesso em: 27 ago. 2018.](http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=22/11/1996&txpagina=13959&altura=700&largura=800#/)

_____. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964: **Estatuto da Terra**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm>. Acesso em: 21 jun. 2018.

_____. Lei nº 5.172, de 13 de julho de 1966: **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 04 jun. 2018.

_____. Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. **Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8629.htm>. Acesso em: 01 out. 2018.

_____. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 05 jul. 2018.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 08 out. 2018.

_____. Receita Federal do Brasil – RFB. **Carga Tributária no Brasil – 2016 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).** CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2018.

BOBBIO, Norberto. **Locke e o direito natural.** 2. ed. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política.** 11. ed. Tradução de Carmen C. Varriale *et al.* Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

DE CESARE, Claudia M. **Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural.** In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.* Org.: FAGNANI, Eduardo. Brasília: ANFIP; FENAFISCO, 2018. p. 369-393.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DORZIAT, Luana; CAVALCANTE, Ariana; SILVA, Claudiana; ALMEIDA, Olívia; LOPES, Talles; LÚCIO, Thiago; EFREM FILHO, Roberto. **O significado da função social da propriedade rural.** *Anais do II Seminário Direito, Pesquisa e Movimentos Sociais (2012).* Goiás: IPDMS, 2013.

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **10 Ideias para uma Tributação mais Justa.** São Paulo: DIEESE, 2013. 20 p.

ENGELS, Friedrich. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado.** 10. ed. Tradução de Leandro Konder. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 1985.

FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra; SILVA, Raimundo Pires; LEITE, Acácio Zuniga. **Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).** In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.* Org.: FAGNANI, Eduardo. Brasília: ANFIP; FENAFISCO, 2018. p. 394-410.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas.** Centro

Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG). Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Brasília, 2016.

HADDAD, Fernando. **Teses sobre Karl Marx**. *Revista Estudos Avançados (IEA-USP)*, v. 12, n. 34, p. 98-99, 1998. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/eav/article/view/9082/10640>>. Acesso em: 26 set. 2018.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1999.

INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos. **Patrimônio de 0,5% dos brasileiros equivale a quase 45% do PIB – e com baixa tributação**. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2016/dezembro/patrimonio-de-0-5-dos-brasileiros-equivale-a-quase-45-do-pib-e-com-baixa-tributacao>>. Acesso em: 14 jun. 2018.

IPEA; SINDIFISCO; DIEESE. **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão**. Org.: José Aparecido Carlos Ribeiro, Álvaro Luchiezi Jr., Sérgio Eduardo Arbulu Mendonça. Brasília: Ipea; SINDIFISCO; DIEESE, 2011.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. 267 p. Tese (Doutorado) – Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2002.

LENTI, Felipe Eduardo Brandão; SILVA, Ana Paula Moreira da. **Repensando o Imposto Territorial Rural para fins de adequação ambiental**. In: *Mudanças no código florestal brasileiro: desafios para a implementação da nova lei*. Org.: SILVA, Ana Paula Moreira da; MARQUES, Henrique Rodrigues; SAMBUICHI, Regina Helena Rosa. Rio de Janeiro: Ipea, 2016. p. 261-282.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. 2. ed. Tradução de Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARX, Karl. **Crítica do Programa de Gotha**. Tradução de Rubens Enderle. São Paulo: Boitempo, 2012.

MARX, Karl. **Sobre a questão judaica**. Tradução de Nélio Schneider. São Paulo: Boitempo, 2010.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **A ideologia alemã**. 2. ed. Tradução de Luis Claudio de Castro e Costa. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto do partido comunista**. 1. ed. São Paulo: Expressão Popular, 2008.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MELLO, Leonel Itaussu Almeida. **John Locke e o individualismo liberal**. In: *Os Clássicos da Política* – v.1. 13. ed. Org.: WEFFORT, Francisco C. São Paulo: Editora Ática, 2002. p. 79-89.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENEGHETTI NETO, Alfredo. **Imposto Territorial Rural (ITR): algumas considerações**. *Revista Indicadores Econômicos FEE*, v. 20, n. 3, p. 185-199, 1992. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/721/969>>. Acesso em: 21 jun. 2018.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

OLIVEIRA, Ariovaldo Umbelino de. **Barbárie e modernidade: as transformações no campo e o agronegócio no Brasil**. In: *A questão agrária no Brasil: O debate na década de 2000*. Org.: STEDILE, João Pedro. 1. ed. São Paulo: Expressão Popular, 2013. p.103-172.

OXFAM. **Desterrados: Tierra, poder y desigualdad en América Latina**. Relatório da OXFAM – novembro de 2016. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/desterrados-informe_completo-esp.pdf>. Acesso em: 13 out. 2018.

OXFAM BRASIL. **Terrenos da desigualdade: terra, agricultura e desigualdade no Brasil rural**. Informe da Oxfam Brasil – novembro de 2016. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio-terrenos_desigualdade-brasil.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2018.

PAIXÃO, Bruno G. da. **Os fundamentos das desigualdades sociais: propriedade privada entre Rousseau e Marx**. *Revista Intuitio*, Porto Alegre, v. 8, n. 2, p. 56-65, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.15448/1983-4012.2015.2.18718>>. Acesso em: 20 set. 2018.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional descomplicado**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PELLEGRINI, Marcelo. **O Brasil tem latifúndios: 70 mil deles**. CartaCapital, 2015. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/politica/brasil-tem-latifundios-70-mil-deles-1476.html>>. Acesso em: 13 out. 2018.

PERES, Leandra; DIANNI, Cláudia. **União recebe menos com imposto rural do que SP com IPTU**. São Paulo: Folha de São Paulo, 2006. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1510200622.htm>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

PRADO JÚNIOR, Caio. **A questão agrária e a revolução brasileira – 1960**. In: *A questão agrária no Brasil: O debate tradicional – 1500-1960*. Org.: STEDILE, João Pedro. 2. ed. São Paulo: Expressão Popular, 2011. p. 79-87.

REYDON, B. P.; ROMEIRO, A.; PLATA, L. E. A.; SOARES, M. **Preço elevado e o ITR.** In: *Mercados de terras no Brasil: estrutura e dinâmica*. Org.: REYDON, Bastiaan Philip; CORNÉLIO, Francisca Neide Maemura. Ministério do Desenvolvimento Agrário – Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural. Brasília: NEAD, 2006. p. 155-180.

RIBEIRO, Renato Janine. **Hobbes: o medo e a esperança.** In: *Os Clássicos da Política* – v.1. 13. ed. Org.: WEFFORT, Francisco C. São Paulo: Editora Ática, 2002. p. 51-78.

RIOS, Roger Raupp. **A função social da propriedade e desapropriação para fins de reforma agrária.** In: *Desapropriação e reforma agrária*. Org.: PAULSEN, Leandro. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô S. **Política Tributária e (In)Justiça Fiscal.** *Revista Justiça Fiscal*, v. 1, ano 5, n. 17, p. 22-26, 2013. Disponível em: <https://issuu.com/livre/docs/revista_justica_fiscal-17/24>. Acesso em: 04 nov. 2018.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens.** Tradução de Iracema Gomes Soares e Maria Cristina Roveri Nagle. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** In: *Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)*. Org.: SICSÚ, João. São Paulo: Boitempo Editorial, 2007.

_____. **Reforma Tributária desmonta o financiamento das políticas sociais.** Nota Técnica nº 140. INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos. Brasília: INESC, 2008.

STEDILE, João Pedro. **Tendências do capital na agricultura.** In: *A questão agrária no Brasil: O debate na década de 2000*. Org.: STEDILE, João Pedro. 1. ed. São Paulo: Expressão Popular, 2013. p. 19-38.

TEIXEIRA, Gerson. **Agravamento do quadro de concentração da terra no Brasil?** In: *Boletim DATALUTA* (julho de 2011). Núcleo de Estudos, Pesquisas e Projetos de Reforma Agrária – NERA. São Paulo, UNESP, 2011.

TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. **O papel do Poder Judiciário na efetivação da função social da propriedade.** In: Caderno RENAP, Ano I, n. 2, Primavera. São Paulo: RENAP, 2001.

VILARINHO, Carlyle Ramos de Oliveira. **Imposto Territorial Rural (ITR) no Brasil.** 155 p. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Economia da Universidade Estadual de São Paulo (UNICAMP). Campinas, 1989.

WEFFORT, Francisco C. **Marx: política e revolução.** In: *Os Clássicos da Política* – v.2. 11. ed. Org.: WEFFORT, Francisco C. São Paulo: Editora Ática, 2006. p. 225-251.