



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Leandro Costa Ferreira

**A LEGALIDADE DA PROGRESSIVIDADE SANCIONATÓRIA
VERIFICADAS NAS ALÍQUOTAS DO ITR, FRENTE AO ART 3º DO CNT**

Salvador – Ba
2017

Leandro Costa Ferreira

A LEGALIDADE DA PROGRESSIVIDADE SANCIONATÓRIA
VERIFICADAS NAS ALÍQUOTAS DO ITR, FRENTE AO ART 3º DO CNT

Texto apresentado como avaliação parcial do Curso de Especialização em Direito Tributário, da Universidade Baiana de Direito.

Salvador – Ba
2017

RESUMO

Este trabalho faz uma reflexão a respeito da legalidade da progressividade sancionatória verificadas nas alíquotas do ITR, frente ao artigo 3º do CNT. A meta principal é questionar se a progressividade das alíquotas poderá constituir sanção em face do não cumprimento da função social da propriedade territorial rural, buscando, através de pesquisas bibliográficas, refutar ou ratificar o mesmo.

Palavras-chaves: Alíquotas. Legalidade. Propriedade rural.

ABSTRACT

This paper reflects on the legality of the progressiveness of penalties verified in the rates of the ITR, compared to Article 3 of the CNT. The main goal is to question whether the progressivity of tax rates could constitute a sanction in the face of non-compliance with the social function of rural land ownership, seeking, through bibliographical research, to refute or ratify it.

Key-words: Aliquots. Legality. Rural property.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAL	9
1.1 Princípio da Legalidade	9
1.2 Princípio da anterioridade	11
1.3 Princípio da capacidade contributiva	14
1.4 Princípio da isonomia tributária	16
1.4.1 Jurisprudência sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e de isonomia tributária	17
1.5 Princípio da irretroatividade	20
1.6 Princípio da vedação ao confisco	22
1.7 Princípio da liberdade de tráfego	26
1.8 Princípio da uniformidade geográfica	27
1.9 Princípio da proibição isenções heterônomas	29
2. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE	31
2.1 Função social da propriedade rural	32
3. ASPECTOS DO ITR	35
3.1 Arrecadação do ITR	40
4. EXTRAFISCALIDADE DO ITR	49
4.1 O caráter sancionária na alíquota do ITR	51
5. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	55
5.1 Imunidade recíproca	55
5.2 Imunidade dos templos em qualquer culto	57
5.3 Imunidade subjetiva	58
5.4 Imunidade Objetiva: dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão	59
5.5 Dispensa constitucional do dever de pagar imposto sobre a pequena propriedade rural	60
CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS	66

INTRODUÇÃO

O imposto sobre a propriedade territorial rural é um imposto federal de competência da União Federal (CF, art. 153, inc. VI, e CTN, art. 29) e tem como fato gerador a propriedade ou a posse de imóvel não localizado em áreas urbanas.

Atualmente, a função predominante do Imposto sobre a propriedade territorial rural é extrafiscal e funciona “como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural” (MACHADO, 2010: 300). Ou seja, disciplina a utilização da terra em atividades rurais, tais como agricultura e pecuária, visando que o proprietário torne sua terra produtiva, cumprindo assim com a função social.

De tal modo, o imposto sobre a propriedade territorial rural é considerado um instrumento no combate às propriedades improdutivas. Por isto, a Lei nº 9.393, de 19.12.1996, estabeleceu alíquotas progressivas e regressivas em função da área do imóvel e do grau de sua utilização.

Assim, o ITR última por onerar as propriedades improdutivas que não cumprem com a função social da propriedade territorial rural, aplicando-se, desta forma, alíquotas progressivas, de forma a incentivar a produtividade das propriedades, bem como desestimular a manutenção de propriedade improdutiva.

No que se refere à alíquota do imposto, varia desde 0,03% até 20% em função da área do imóvel e do grau de utilização, conforme a Lei 9.393/96.

Com efeito, o proprietário que cumpre a função social da propriedade terá alíquota menor, ao contrário daquele que não a cumpre, o qual terá alíquota maior, conforme se percebe na tabela abaixo:

Alíquotas do ITR Grau de Utilização – GU (em %)

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
Maior que 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,0

Fonte: Anexo da Lei nº 9.393/1996.

Nesse panorama, o objetivo deste artigo é confrontar a citada progressividade com o que preceitua o art. 3º do CTN, que não permite Tributo como sanção, sendo taxativamente descreve que “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”.

Dessa forma, indaga-se se a progressividade das Alíquotas do ITR pode conter um caráter sancionatório em face do não cumprimento da função social da Propriedade Territorial Rural.

Destarte, será demonstrado de que forma a progressividade das Alíquotas do ITR pode terminar por acarretar um prejuízo ao contribuinte, beirando uma sanção, ainda que assim não declarada.

Para que se alcance tal objetivo o presente artigo analisará o caráter sancionatório das Alíquotas do Imposto Territorial Rural, frente ao art. 3º do CTN, bem como o que vem a ser função social da propriedade territorial rural.

Por outro lado, será demonstrado através de gráficos e fluxograma a participação do Município na arrecadação do ITR e o seu respectivo repasse feito pela União. Ponto pouco explorado no meio acadêmico. Vemos o aumento significativo da participação dos Municípios em celebrar o convenio com a Receita Federal do Brasil com a finalidade de obter maior repasse econômico quanto ao Imposto Territorial Rural.

A escolha do tema apresentado é de extrema importância, visto que irá demonstrar que não pode haver um caráter sancionatório por parte das Alíquotas do ITR, o qual obriga o proprietário ou possuidor de imóvel não localizado em áreas urbanas a cumprir com a Função Social da Propriedade, razão pela qual, não

ocorrendo o seu cumprimento, o Imposto termina sendo utilizado com alíquotas progressivas, tornando assim um Imposto com caráter de Sanção na hipótese de não cumprimento da Função Social. Veremos ao longo do trabalho monográfico a finalidade sancionatória das alíquotas do ITR em face do proprietário que não cumpre os mandamentos constitucionais previsto no art. 182 da Constituição Federal.

Ademais, o presente artigo contribuirá para que se reflita acerca da (im) possibilidade de haver alíquotas sancionatória por parte do Imposto Territorial Rural, porque, conforme art. 3º do CTN, um dos atributos do Tributo é que o mesmo não constituía sanção, sendo assim de duvidosa legalidade o caráter sancionatório das Alíquotas do Imposto Territorial Rural.

Não menos importante, passa-se a abordar sobre princípios tributários constitucionais: Princípio da Legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, isonomia tributária, irretroatividade, vedação ao confisco, liberdade de tráfego, uniformidade geográfica, proibição da isenção heterônomas, objetivando maior conhecimento ao leitor acerca da limitação ao poder de tributar.

Feita tais considerações, aborda-se a questão da imunidade tributária e suas espécies a fim de demonstrar a imunidade sobre a pequena gleba de terra, instituto esse que se relaciona com o imposto Territorial Rural.

No mais, a proposta se mostra viável, apesar das divergências, pois demonstra que o sujeito passivo (contribuinte), em termos práticos, termina por sofrer uma sanção que se contrapõe à textualidade do art. 3º do CTN.

Espera-se que o presente artigo represente se revele um instrumento de crítica e reflexão ao Fisco, para que o mesmo reveja a aplicação das alíquotas progressivas em face da propriedade territorial rural do contribuinte, ou, ao menos, avive o debate na academia ao derredor da citada progressividade e a necessária compatibilização com o que predica o artigo 3º do CTN. Tarefa árdua, mas de palmar relevância jurídica e social.

1. PRINCIPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios de uma ciência são as proposições fundamentais que condicionam todas as estruturas subsequentes, portanto, são os alicerces da disciplina estudada, segundo Miranda, que assevera:

Os princípios são linhas gerais aplicadas a determinada área do direito, constituindo as bases e determinando as estruturas em que se assentam institutos e normas jurídicas. São de grande importância e aplicação no Direito Tributário (MIRANDA, 2009).

A autora ainda salienta que esses princípios tributários constam na Constituição Federal brasileira de 1988 e que esses princípios jurídicos “são as ideias centrais do sistema, que norteiam toda a interpretação jurídica, conferindo a ele um sentido lógico e harmonioso. Os princípios estabelecem o alcance e sentido das regras existentes no ordenamento jurídico” (MIRANDA, 2009).

Os princípios tributários previstos na Constituição Federal funcionam como garantias e mecanismo de proteção ao contribuinte em face ao poder de tributar do Estado.

Conforme colocação do professor Hugo de Brito Machado:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte (MACHADO, 2008, p.52-8)

A constitucionalidade de uma norma jurídica, deve observar os princípios previstos na constituição, sob pena de ser declarada sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

1.1 Princípio da legalidade

No Brasil ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em decorrência de lei, conforme prever o art. 5º, II da CF.

O princípio da legalidade está previsto no art. 150, I da Constituição Federal, que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios “exigir e aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

É o princípio da legalidade que limita a atuação do fisco em face do contribuinte. O princípio da legalidade tributária nada mais é que uma reverberação do princípio encontrado no art. 5º, II da CF onde lemos que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", o constituinte quis deixar bem claro a total submissão dos entes tributantes ao referido princípio, para que não restasse dúvida de natureza alguma.

A lei a que se refere o texto constitucional é lei em sentido estrito, entendida como norma jurídica aprovada pelo legislativo e sancionada pelo executivo, ao contrário da lei em sentido amplo que se entende como qualquer norma jurídica emanada do estado que obriga a coletividade, assim os tributos só podem ser criados ou aumentados através de lei *strictu sensu*.

Na própria CF encontramos algumas exceções em relação ao princípio da legalidade, o Poder Executivo tem liberdade de alterar as alíquotas dos impostos sobre exportação, importação, produtos industrializados e sobre operações financeiras através de decreto. É importante frisar que em relação à criação de tributos não existem exceções, ou seja, todos os tributos devem ser criados por lei (em sentido estrito)” (MIRANDA, 2009)

Vejamos a sua aplicabilidade:

TJ-RS - Apelação Cível : AC 70054555388 RS

Ementa

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA INSTITUINDO A REFERIDA CONTRIBUIÇÃO. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DE EDITAL PRÉVIO À EXECUÇÃO DA OBRA.

I) Não basta a previsão genérica da instituição do tributo. Se realizada a obra e esta não foi precedida de lei específica, foi violado o princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da Constituição Federal.

II) Dentre os requisitos autorizadores para a instituição da contribuição de melhoria, está a notificação prévia do contribuinte mediante a publicação de edital antecedente à realização da obra com a especificação de todos

os elementos do projeto, o que não foi observado pelo Município. APELO DESPROVIDO. UNÂNIME. (Apelação Cível Nº 70054555388, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 26/06/2013)

Em suma, nenhum tributo pode ser criado ou majorado a não ser por meio de lei. A Constituição Federal, em seu artigo 153, § 1º prevê alguns impostos que podem ter as alíquotas alteradas, desde que observados os limites e condições estabelecidos em lei, por meio de ato do Poder Executivo, o que se dá comumente por decreto presidencial ou por portaria do Ministro da Fazenda.

Tudo isso é ratificado por Miranda (2009), Visto que, para ela, “é o princípio da legalidade tributária, que limita a atuação do poder tributante em prol da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes”, portanto, é perigoso permitir que a Administração Pública tenha liberdade suprema na criação e aumento dos tributos, sem nenhuma garantia de proteção aos cidadãos contra os excessos cometidos.

1.2 Princípio da anterioridade

O art. 150, III, “b”, da Constituição Federal veda a cobrança de tributo “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Vemos mais uma vez a segurança jurídica na relação tributária, o Estado vê-se obrigado a aguardar o início do próximo exercício financeiro para iniciar a cobrança do tributo instituído ou aumentado. Neste caso, se um tributo tiver sua alíquota majorada no mês de outubro de 2017, só poderá ser cobrado com a nova alíquota a partir de janeiro de 2018. Vejamos sua aplicação:

Ementa

TJ-CE - Agravo de Instrumento : AI 06241434020158060000 CE 0624143-40.2015.8.06.0000
 CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. MAJORAÇÃO DO VALOR VENAL DO IMÓVEL. POSSIBILIDADE MEDIANTE LEI FORMAL. PRECEDENTES DO STF. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. ÔNUS DE COMPROVAR A ABUSIVIDADE DO AUMENTO DO CONTRIBUINTE. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. Trata-se de agravo de instrumento em que o agravante pleiteia a reforma da decisão interlocutória de origem para consignar, em juízo, o pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU no valor anterior à majoração do valor venal do imóvel. Pleiteia, em consequência, a exclusão de seu nome do cadastro de inadimplentes e a suspensão do parcelamento do tributo.
2. A jurisprudência dos Tribunais Superiores firmou orientação no sentido de que qualquer alteração que implique em aumento real do IPTU deve ser feita mediante lei em sentido estrito. Nessa linha, o aumento dos valores da Planta Genérica de Valores Imobiliários, por modificar a base de cálculo do imposto, requer também lei em sentido formal.
3. A intervenção do Poder Judiciário, nesses casos, só é cabível nas hipóteses de flagrante ilegalidade ou ofensa aos Princípios Constitucionais. Sabe-se que majoração da base de cálculo do IPTU submete-se ao princípio da anterioridade tributária, previsto no art. 150, III, b, da CF/88, contudo é uma exceção ao princípio da noventena estabelecido no art. 150, III, c, da referida Carta, podendo ser realizada sua cobrança logo após a sua alteração, desde que não seja no mesmo exercício financeiro que a aumentou.
4. Assim, verificando que a lei que dispôs sobre o novo Código Tributário Municipal, pelo mesmo nesse ponto, não incorreu em qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade, não há motivos para acatar os argumentos despendidos pelo agravante.
5. Ademais, cabe ao contribuinte o ônus da prova de demonstrar a abusividade que possa elidir a presunção de certeza e liquidez inerentes à Certidão da Dívida Ativa.
6. Recurso conhecido e desprovido. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acorda a 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por unanimidade, em conhecer do agravo de instrumento para negar-lhe provimento, nos termos do voto da Relatora. DESEMBARGADORA LIRA RAMOS DE OLIVEIRA Relatora.

Indo mais além:

TJ-SC - Apelação Cível em Mandado de Segurança : MS 20120038783 SC 2012.003878-3 (Acórdão)
 CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. IPTU. LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL DE BRUSQUE N. 153/09. ALEGAÇÃO DE FALTA DE PUBLICIDADE. QUESTÃO SOLVIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DESTA CORTE, QUE RECONHECEU COMO VÁLIDA SUA PUBLICAÇÃO EM ESPAÇO PRÓPRIO NO ÁTRIO DA PREFEITURA. EXEGESE DOS ARTS. 111, PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, E 108, CAPUT, DA LEI ORGÂNICA DO MUNICÍPIO DE BRUSQUE. ENTENDIMENTO FIRMADO EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE. PENDÊNCIA DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO, AO QUAL NÃO SE ATRIBUI EFEITO SUSPENSIVO (ART. 542, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL), QUE NÃO AFASTA A PRESUNÇÃO DE

CONSTITUCIONALIDADE DO DIPLOMA LEGAL. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA, EX VI DO ART. 150, III, b, E § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

"Segundo decisão tomada pela maioria dos membros do Órgão Especial desta Corte (ADI n.º 2010.010941-9, Rel. Des. Irineu João da Silva), é válida e legítima a publicação da LC n.º 153/09 de Brusque, que atualizou a planta imobiliária para incidência do IPTU a partir do exercício de 2010" (Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2011.037321-3, de Brusque, rel. Des. Ricardo Roesler, j. em 06/12/2011).

A decisão firmada em sede de controle concentrado de constitucionalidade é dotada de eficácia vinculante, ainda que esteja pendente de julgamento recurso extraordinário perante a Corte Constitucional, pois à via recursal extraordinária não se atribui efeito suspensivo (art. 542, § 2º, do Código de Processo Civil)- com o que as decisões por ele impugnadas podem produzir efeitos desde logo, ensejando inclusive execução provisória da decisão objeto do recurso -, vigorando, no particular, a presunção de constitucionalidade da Lei Complementar Municipal n. 153/09.

Se a base legal autorizativa do aumento do IPTU ocorreu com o advento da mencionada Lei Complementar, regularmente publicada no átrio da Prefeitura - conforme autorizam os arts. 111, parágrafo único, da Constituição Estadual, e 108, *caput*, da Lei Orgânica do Município de Brusque -, em dezembro de 2009, indesejável é a conclusão de que a sua incidência em 1º de janeiro de 2010 também não significou qualquer afronta ao princípio da anterioridade anual, *ex vi* do art. 150, III, b, e § 1º, da Constituição Federal

De acordo com o princípio analisado, a criação ou majoração de tributo tem sua eficácia restringida para aplicação do exercício seguinte. Dessa maneira, busca-se com o princípio da anterioridade evitar a supressa ao contribuinte com a cobrança de imposto.

Nas palavras de Carrazza (2010, p 201):

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de supressa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.

Nas palavras do Professor Eduardo de Moraes Sabbag, "a verdadeira lógica do princípio da anterioridade é preservar a segurança jurídica, postulado doutrinário

que irradia efeitos a todos os ramos do Direito, vindo a calhar na disciplina ora em estudo, quando o assunto é anterioridade tributária” (SABBAG, 2008, p.23-5).

O princípio da anterioridade tem algumas exceções, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras, extraordinários de guerra e o empréstimo compulsório decorrente de calamidade pública ou guerra externa, podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que foram instituídos ou aumentados. Essas exceções encontram-se prevista nos arts. 150, § 1º, 155, § 4º, IV, “c” e 177, § 4º, I, “b” e 195, § 6º da Constituição Federal.

A Emenda Constitucional nº 42/03, introduziu ao artigo 150, III, CF, a letra “c” o Princípio da Noventena, que exige que se respeite um período de 90 dias entre a data que criou ou aumentou o tributo e sua efetiva cobrança. Há exceções a essa regra são os empréstimos compulsórios para casos de calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações financeiras, imposto extraordinário de guerra.

1.3 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva se encontra expresso no § 1º do art. 145 da Constituição Federal que assim expõe:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

O princípio da capacidade contributiva é princípio basilar do direito tributário, este responsável pelo alcance da justiça fiscal tributária, fazendo com que os que possuem mais renda, paguem mais impostos ou seja tal princípio é pautado na capacidade econômica do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva serve para a realização da igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade econômica individual, para arcar com o ônus tributário e, por isso, é corolário do princípio da igualdade

e constitui um dos meios mais eficazes para a realização da justiça fiscal (SILVA; MENEZES, s/d).

Feita tais considerações, passaremos a analisar o princípio em tela.

A doutrina faz distinção no que se refere a capacidade contributiva objetiva, chamada de absoluta, e a capacidade contributiva subjetiva, conhecida como relativa.

A capacidade contributiva objetiva ou absoluta contém conteúdo econômico, pautado em riqueza; já capacidade contributiva subjetiva ou relativa está relacionada a capacidade econômica do contribuinte/sujeito passivo.

Importante são as lições de Regina Helena Costa:

Doutrinariamente, podemos conceber dúplici acepção ao conceito de capacidade contributiva. Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer com às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial. Nesse sentido, a capacidade contributiva atua como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, constituindo diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. Nessa outra acepção, a capacidade contributiva opera, desse modo, como critério de graduação do imposto e limite à tributação (COSTA apud VELLOSO, ROSAS e AMARAL, 2005).

Tal princípio exerce influência em alguns impostos, vejamos: pode-se perceber a influência do princípio da capacidade contributiva em outras normas constitucionais tributárias. É o caso da que declara imune a tributação por via de Imposto Territorial Rural os proprietários de glebas rurais (art.153, parágrafo 4º, II, da Constituição Federal); da que protege da tributação por via de Imposto de Renda os rendimentos provenientes de aposentadorias e pensões recebidos por pessoas com idade superior a 65 anos (art. 153, parágrafo 2º, II, da CF) e das que obrigam o legislador a tornar seletivos o Imposto de Produtos Industrializados, em função da essencialidade dos produtos industrializados (art. 153, parágrafo 3º, I, da CF) e o

Imposto de Circulação, Mercadorias e Serviços, em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços (art. 155, parágrafo 2º, III, da CF).

Em relação a estas duas últimas normas constitucionais, temos que eles exigem que as operações com os produtos ou gêneros de primeira necessidade venham receber tratamento tributário mais brando do que o dispensado às operações com produtos ou gêneros menos essenciais (CAMPANELLA, 2014).

Porém, há outro imposto que obedece o princípio da capacidade econômica, é o IR (Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza). É o que previsto no artigo 153, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal: “o imposto previsto no inciso III será informado pelo critério de generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Sendo assim, resta claro e evidente que o princípio da capacidade contributiva é pautado na capacidade econômica do sujeito passivo.

1.4 Princípio da isonomia tributária

Valiosa é a contribuição do grande Rui Barbosa: “*A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualdade os desiguais, na medida que se desigualam*”. Assim prever a constituição Federal:

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

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Portanto:

Pelo princípio constitucional da isonomia ou da igualdade, previsto no art. 150, II da CF, temos o dever jurídico de tratarmos todos de forma isonômica, de forma igualitária. Isso não quer dizer tratamento absolutamente idêntico, mas sim tratamento diferenciado com base nas diferentes situações fáticas encontradas. A legislação não pode fazer discriminações sem fundamento. O princípio da isonomia já é uma exigência da Constituição desde o seu preâmbulo (IURIS Brasil).

Destarte, é relevante que não haja desigualdade, ou seja tratamento igual para todos.

1.4.1 Jurisprudência sobre aplicação do princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária

A Jurisprudência demonstra a aplicabilidade do direito em ação, ou seja, a aplicação das leis pelo Poder Judiciário, quando provocado por aqueles que buscam a tutela jurisdicional.

Vejamos como os Tribunais aplicam o Princípio da Isonomia e capacidade contributiva, colecionando algumas ementas, *verbis*:

a) **TJ-PR - 8943117 PR 894311-7 (Acórdão) (TJ-PR)**

Data de publicação: 02/10/2012

Ementa: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - SERVIDORES ESTADUAIS ATIVOS - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - AUSÊNCIA DE PREVISÃO CONSTITUCIONAL - OFENSA AO **PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA** - EFEITO CONFISCATÓRIO - ILEGALIDADE - PRECEDENTES DESTA CORTE - LIMINAR CONFIRMADA - SEGURANÇA CONCEDIDA. "A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento da ADI-MC 2010/DF, tem se manifestado pela inadmissibilidade de se instituir alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos, porque ofende o **princípio** da vedação à utilização de qualquer **tributo** com efeito de confisco (art. 150, V da Constituição Federal). - Não há, também, previsão constitucional que autorize a progressividade destas alíquotas que acaba por violar o **princípio da isonomia tributária**, impondo alíquotas diferenciadas para contribuintes que se encontram em idêntica situação". (MS 133.380-6, Órgão Especial, rel.Des. Jesus Sarrão, DJ 26/01/2007).

b) **TRF-1 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA AMS 200032000043170 AM 2000.32.00.004317-0 (TRF-1)**

Data de publicação: 06/09/2013

Ementa: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ZONA FRANCA DE MANAUS. REDUÇÃO DE 88% DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CELULAR DIGITAL COMO BEM DE INFORMÁTICA. TRATAMENTO DIFERENCIADO EM RELAÇÃO À EMPRESAS CONCORRENTES. OFENSA AO **PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA**. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS. SENTENÇA MANTIDA SOB FUNDAMENTO DIVERSO. 1 - Trata-se remessa oficial e de apelação da UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) em face de

sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança, fls. 175/181, que concedeu a segurança, no sentido de determinar que as internações de telefones celulares produzidos pela SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA, ora apelada, na Zona Franca de Manaus esteja sujeita ao pagamento do Imposto sobre Importação com a redução de 88%, conforme artigo 7º, parágrafo 4º, do Decreto-lei nº 288 /67. Alega a apelante em suas razões, fls. 199/208, que não há, no presente caso, ameaça a direito líquido e certo para motivar Mandado de Segurança e que os celulares digitais se enquadram como bens de informática, não podendo, portanto, se sujeitar à redução de 88% sobre o Imposto de Importação. 2 - Existe ofensa a direito líquido e certo da SAMSUNG, porque, como bem relatado pelo Juízo a quo: "Prefacialmente, tenho que o inciso LXIX do art. 5º da Constituição Federal, em consonância com o artigo 1º da Lei nº 1533 /51 dispõe que se concederá mandado de segurança, para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas data ou habeas corpus, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso do poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. / O professor Hely Lopes Meirelles, em sua obra Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, Habeas Data (São Paulo, Malheiros), leciona que direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto em sua existência. Delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. / Diante desse referencial, verifico..

JUÍZO DE DIREITO DA 3ª VARA CÍVEL

JUIZ(A) DE DIREITO DANIELA ALMEIDA PRADO NINNO

ESCRIVÃ(O) JUDICIAL TARCILIO BURIN JÚNIOR

EDITAL DE INTIMAÇÃO DE ADVOGADOS

Relação Nº 0304/2016

Processo 1000029-10.2017.8.26.0302 - Mandado de Segurança - Suspensão da Exigibilidade - Sebastião Waldir de Mello -Chefe do Posto Fiscal de Jau - Fazenda Pública do Estado de São Paulo - Vistos. Defiro ao impetrante diante dos rendimentos comprovados, os benefícios da gratuidade processual. Anote-se. Os documentos de fls. 27/28 demonstram a reconhecida condição de deficiente do autor perante o Ministério da Fazenda, para fins de isenção de tributos. Evidente o periculum in mora, posto que, tendo a autora adquirido veículo recentemente, terá que desembolsar o IPVA incidente sobre o mesmo. Por fim, são sérios os indícios da inconstitucionalidade da norma invocada pela autoridade coatora, visto que exclui do acesso ao benefício justo os mais necessitados, cuja deficiência impede, até mesmo, a condução de veículos. A respeito do tema: "CONTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IPVA - ISENÇÃO TRIBUTÁRIA - VEÍCULO AUTOMOTOR - DEFICIENTE FÍSICO - RESTRIÇÃO AOS PORTADORES DE NECESSIDADES ESPECIAIS QUE POSSAM DIRIGIR O PRÓPRIO VEÍCULO INADMISSIBILIDADE - ISONOMIA - IGUALDADE TRIBUTÁRIA - PROTEÇÃO ESPECIAL ÀS PESSOAS PORTADORAS DE DEFICIÊNCIA. 1. O princípio da igualdade paira sobre as isenções tributárias, que só podem ser concedidas quando favorecem pessoas tendo em conta objetivos constitucionalmente consagrados. 2. A norma legal que trata da isenção do IPVA para veículos especialmente adaptados, de

propriedade de deficiente físico, (art. 9º, VIII, da Lei Estadual nº 6.606/89, atualmente lei 13.296/2008) há de ser interpretada em harmonia com a Constituição Federal, em especial o princípio de igualdade (art. 5º, caput, CF), com as normas que asseguram proteção especial às pessoas portadoras de deficiência (art. 23, II, e 203, IV, CF) e a própria Constituição Bandeirante que veda ao Estado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 163, II). 3. Tendo em vista os princípios de isonomia, de igualdade tributária e das normas que asseguram proteção especial às pessoas portadoras de deficiência (art. 23, II, e 203, IV, CF), não é lícito ao Estado-membro restringir a isenção de IPVA aos portadores de necessidades especiais que estejam aptos a dirigir sem que necessitem de terceiro como condutor. Sentença mantida, em sua maior extensão. Reexame necessário acolhido em parte. Recurso provido, em parte.” (Ap. nº 1015909-70.2014.8.26.0068, rel. DES. DÉCIO NOTARANGELI, j. 1.4.2015); Desta forma, DEFIRO a liminar pleiteada, determinando que a autoridade coatora se abstenha da cobrança de IPVA do veículo em questão até nova ordem judicial. Oficie-se e notifique-se, inclusive para informações. Após, à Procuradoria Geral do Estado e ao Ministério Público. Intime-se. Jaú, 10 de janeiro de 2017. - ADV: ANDREA DANIELA SEMEGUINE VENTURINI (OAB 133145/SP), EMERSON FRANCISCO (OAB 223364/SP).

STJ - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA
RMS 37652 MS 2012/0072877-6 (STJ)

Data de publicação: 29/06/2012

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ESTABELECIMENTO FRIGORÍFICO EXPORTADOR. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DA **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**. 1. Na origem, a empresa impetrante objetivava afastar a aplicação do disposto no § 1º do art. 13-A do Decreto n. 12.056 /2006, e suas prorrogações, que restringiu o direito ao benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, por parte do estabelecimento frigorífico exportador. 2. O mandamus foi impetrado em caráter preventivo contra decreto de efeitos concretos, que faz restrição expressa à condição de frigorífero exportador, existindo situação individual e específica a ser tutelada, razão pela qual se rejeita a alegada preliminar de decadência e impetração contra a lei em tese. 3. O acórdão impugnado afastou a violação do princípio da igualdade tributária, por entender que a questão em análise deve levar em conta o princípio da **capacidade contributiva**, uma vez que é necessário diferenciar os que possuem riquezas diferentes e, conseqüentemente, os que possuem diferentes **capacidades** de contribuir, ou seja, tratar de forma igual apenas os que tiverem em igualdade de condição. 4. O princípio da **capacidade contributiva** está disciplinado no art. 145 da CF /1998, segundo o qual: "os tributos serão graduados segundo a **capacidade** econômica do contribuinte". 5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio da **capacidade contributiva**, de modo que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais. 6. A ordem pleiteada não pode ser

concedida, pois, caso a postura extrafiscal do Estado não fosse permitida, a recorrente teria o direito ao benefício fiscal em questão e passaria a uma situação de maior vantagem em relação às demais pequenas empresas do setor de carnes. 7. É plenamente razoável e proporcional a restrição imposta pelo § 1º do art. 13-A do Decreto Estadual n. 12.056, de 2006, do Estado do Mato Grosso do Sul.

Nos julgados acima vemos a aplicabilidade dos princípios em estudo ao caso concreto. Os tribunais vêm cumprindo os as regras constitucionais.

É forçoso concluir que o preceito constitucional contido no Inciso II do art. 150 da CFB – princípio da isonomia – tem o condão de restringir a forma arrecadatória do ente tributante e visa proteger os menos favorecidos/contribuinte/sujeito passivo.

O princípio da Capacidade Contributiva contido no § 1º do art. 145, impõe que a tributação seja aplicada pela condição econômica do contribuinte, de modo que cada cidadão contribua para as despesas públicas na proporção de sua renda, ou seja, quanto mais você tem, mais você paga.

1.5 Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade está previsto no art. 150, III, “a” da Constituição Federal, que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”

Desta maneira não se admite a cobrança de tributo relativo a situações ocorridas antes do início da vigência da lei que as tenha definido. Regra geral, admite-se que a lei será aplicada a fatos geradores ocorridos após a sua vigência. Vejamos a sua aplicação ao caso concreto:

TST - RECURSO DE REVISTA : RR 7036220105120052

RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI Nº 11.941/2009. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

O art. 26 da Lei 11.941/2009, ao acrescentar os parágrafos 2º e 3º ao art. 43 da Lei 8.212/91, estabeleceu a prestação dos serviços como o fato gerador da contribuição previdenciária do art. 195, I, a da Constituição Federal. Todavia, mesmo se admitindo que, até a alteração legislativa, a hipótese de incidência tributária era o efetivo pagamento dos créditos ao trabalhador, a alteração do fato gerador da contribuição previdenciária só poderá ser aplicada

aos fatos ocorridos após o advento da Lei 11.941/2009, sob pena de ferir o princípio da irretroatividade da lei, estabelecido no art. 5º, XXVI, da CF e no art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, bem como e mais especificamente, o princípio da irretroatividade da legislação tributária. Em vista disso, a Constituição Federal da República veda expressamente a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme a alínea a do inciso III do artigo 150 da CF. Portanto, a definição a respeito da prestação dos serviços como o fato gerador da contribuição previdenciária somente teria efeito nas prestações laborais ocorridas a partir da vigência da Medida Provisória nº 449/2008, ainda que fosse esse o parâmetro para definir-se a data na qual constituída a mora. No caso dos autos, como as verbas deferidas ao autor são referentes ao contrato de trabalho com vigência de 01/05/2005 a 25/08/2009, ou seja, momento anterior ao advento da Lei 11.941/2009, não há de cogitar-se da aplicação do art. 43, § 2º, da Lei nº 8.212/1991, em sua nova redação, ao período laboral, pois anterior à vigência da Medida Provisória nº 449/2008; isso em respeito às regras insertas no art. 150, III, a, da Constituição Federal, que prevê o princípio da irretroatividade tributária. Há precedente da SBDI-1 desta Corte. Recurso de revista conhecido e provido.

Indo mais além

TST - RECURSO DE REVISTA : RR 1268001720035010034

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI Nº 11.941/2009. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE .

Agravo de instrumento provido a fim de se determinar o processamento do recurso de revista para análise de possível violação do artigo 150, III, a, da Constituição Federal. RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI Nº 11.941/2009. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. O art. 26 da Lei 11.941/2009, ao acrescentar os parágrafos 2º e 3º ao art. 43 da Lei 8.212/91, estabeleceu a prestação dos serviços como o fato gerador da contribuição previdenciária do art. 195, I, a da Constituição Federal. Todavia, mesmo se admitindo que, até a alteração legislativa , a hipótese de incidência tributária era o efetivo pagamento dos créditos ao trabalhador, a alteração do fato gerador da contribuição previdenciária só poderá ser aplicada aos fatos ocorridos após o advento da Lei 11.941/2009, sob pena de ferir o princípio da irretroatividade da lei, estabelecido no art. 5º, XXVI , da CF e no art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, bem como e mais especificamente, o princípio da irretroatividade da legislação tributária. Em vista disso, a Constituição Federal da República veda expressamente a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme a alínea a do inciso III do artigo 150 da CF. Portanto, a definição a respeito da prestação dos serviços como o fato gerador da contribuição previdenciária somente teria efeito nas prestações

laborais ocorridas a partir da vigência da Medida Provisória nº 449/2008, ainda que fosse esse o parâmetro para definir-se a data na qual constituída a mora. No caso dos autos, como as verbas deferidas ao autor são referentes ao contrato de trabalho com vigência de 15/7/1993 a 31/10/2001, ou seja, momento anterior ao advento da Lei 11.941/2009, não há de cogitar-se da aplicação do art. 43, § 2º, da Lei nº 8.212/1991, em sua nova redação, ao período laboral, pois anterior à vigência da Medida Provisória nº 449/2008; isso em respeito às regras insertas no art. 150, III, a, da Constituição Federal, que prevê o princípio da irretroatividade tributária. Há precedente da SBDI-1 desta Corte. Recurso de revista conhecido e provido.

A regra geral é da irretroatividade da lei, sendo exceção a ocorrência de leis retroativas. Em suma a lei tributária não pode retroagir, salvo em três situações, conforme prevê o CTN:

em se tratando de lei expressamente interpretativa, desde que não comine penalidade art. 106, I do CTN, em se tratando de ato NÃO definitivamente julgado, vier uma lei que exclua infrações ou reduza penalidades art. 106, II do CTN, em se tratando de lançamento, vier uma lei que crie novos critérios de fiscalização ou apuração art. 144, § 1º do CTN.

Conforme leciona Ricardo Cunha Chimenti (2006, p. 65),

“os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos (estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações. A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados (art.105 CTN).

Em apertada síntese, conclui-se que é vedada a incidência de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei.

1.6 Princípio da vedação ao confisco

O art. 150, IV da Constituição Federal prever que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

O confisco, de acordo com Juliana Lamego Balbino (2007), é a ação pela qual o Estado retira total e/ou parcialmente a propriedade do cidadão, sem dar a ele nenhuma compensação econômica ou financeira; nesse contexto, apresenta um

caráter de penalidade, permitido no ordenamento jurídico brasileiro apenas na forma de sanções penais, de acordo com o art 5, XLVI, "b", da Constituição Federal.

O tributo não pode inviabilizar o direito de propriedade de forma a onerar o contribuinte/proprietário. É nesse sentido o posicionamento Pedro Lucas Bezerra Costa:

O princípio do não confisco atua como limitação ao poder estatal de tributar levando em consideração o fato de que, em tese, a criação ou majoração de tributos implicará que a exação assuma proporções desarrazoadas, acarretando ao indivíduo verdadeira perda de sua propriedade, sem indenização e sem o cometimento de qualquer ato ilícito.

O princípio do não confisco não tem por objetivo somente obstar o confisco literal, isto é, a perda da propriedade do indivíduo em favor do Estado, seus efeitos operam antes, ao evitar que o excesso de exação retire do indivíduo os meios materiais necessários ao seu sustento e ao seu desenvolvimento (COSTA, 2011, p.31)

O STF tem frequentemente demonstrado avesso às multas com caráter confiscatório, conforme julgamento da ADI 551/RJ, cujo relator foi o ministro Ilmar Galvão, decisão de 24 de outubro de 2002. A partir dessas considerações, é necessário colecionar alguns julgados, vejamos:

TJ-PE - Agravo : AGV 3877236 PE
 CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVOS. MULTA FISCAL DE 200%. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. EXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO STF. TÉCNICA DE AUDITORIA. RECONSTITUIÇÃO DE ESTOQUE. AUSÊNCIA DE LIVRO DE REGISTRO INVENTÁRIO. INOCORRÊNCIA DE EXTRAPOLAÇÃO DE COMPETÊNCIA.

1. Nomes dos sócios incluídos nas certidões de dívida ativa, na qualidade de responsáveis tributários. A inclusão do nome dos sócios na Certidão de Dívida Ativa não ofende, em tese, qualquer dispositivo legal, cabendo àqueles demonstrar que não houve a prática de algum dos ilícitos previstos no art. 135 do CTN para elidir a presunção de certeza e liquidez da CDA.

2. Não houve "extrapolação de competência" na referida autuação. O objeto da autuação não foi o período de 2008, mas sim de 2007, tendo sido o período fiscal de 2008 utilizado tão somente para reconstituição do estoque existente em 2007, pois o contribuinte não realizou o devido levantamento de seu estoque de mercadorias no encerramento do ano de 2007, não apresentando o respectivo Livro Registro de Inventário para a regular apuração. Contagem Física do Estoque existente na data de fiscalização, excluindo-se as entradas e saídas compreendidas entre 01/01/2008 a 21/05/2008.3. Existência de efeito confiscatório em multa fixada no valor de 200% (duzentos por cento) do montante do imposto devido a título de ICMS. 4. Aplicabilidade do princípio do não confisco à multa fiscal

resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Entendimento jurisprudencial da Suprema Corte no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque.5. Agravos improvidos.

TRF-4 - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE : ARGINC 1070 SC 2005.72.06.001070-1

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO II DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996, NA REDAÇÃO ORIGINAL. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 150%. INFRAÇÃO SUBJETIVA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. O princípio da proibição de tributo com efeito de confisco aplica-se tanto aos tributos quanto aos deveres instrumentais ou formais (ainda que esses últimos não possuam natureza tributária), na linha dos precedentes do STF (ADIN 551 e ADIN 1.075). Também é aplicável a qualquer espécie de multa, seja de mora ou de ofício, uma vez que a natureza jurídica de ambas é a mesma: sanção decorrente do descumprimento de deveres jurídicos estabelecidos nas leis tributárias, relativos à obrigação tributária (multa de mora) ou aos deveres instrumentais ou formais (multa de ofício).

2. As normas que preveem infrações podem ser divididas entre objetivas e subjetivas. As primeiras não levam em consideração a vontade do agente; havendo o resultado previsto na norma, independente da intenção do infrator, configura-se o ilícito. As segundas exigem o dolo ou culpa do infrator, que deve ser apurada em conformidade com a hipótese descrita na norma.

3. O inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 cuida de infração subjetiva de caráter doloso. Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, aos quais se refere o dispositivo, definem três ilícitos, em que os infratores dirigem sua vontade com o escopo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo ou das condições pessoais do contribuinte que afetem o tributo (sonegação); impedir ou retardar o próprio acontecimento tributário ou de excluir ou modificar as suas características, a fim de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento (fraude); ou realizam ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando os efeitos da sonegação ou da fraude (conluio).

4. A gravidade das condutas dolosas descritas no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 justifica o percentual exacerbado da multa. A sanção deve ser proporcional ao ilícito cometido e desestimular a sua prática, para que realize sua função repressiva e punitiva. Os aspectos subjetivos dessas infrações tornam os limites da proibição de efeito confiscatório mais permeáveis e elásticos do que se entenderia como razoável, caso se tratasse de uma infração objetiva. Não se revela consentâneo com o ideal de justiça tributária penalizar em patamar semelhante o contribuinte que deixa de pagar

ou de declarar o tributo, sem intuito doloso, e o contribuinte que sonega, frauda ou age em conluio. O que evidencia o caráter confiscatório da multa é a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a sua consequência jurídica. Assim, a resposta do ordenamento jurídico à sonegação, à fraude e ao conluio deve ser muito mais forte do que a resposta aos ilícitos menos gravosos.

5. Outro aspecto da questão diz respeito à ideia de confisco, que envolve verificar se a multa realmente atinge parcela tão significativa do patrimônio ou renda do contribuinte que equivalha à extinção da propriedade ou ameace a sobrevivência do indivíduo e da empresa. Não se pode olvidar que a sonegação, a fraude e o conluio acarretam o enriquecimento ilícito do contribuinte; na impossibilidade de discernir o que é riqueza lícita e o que é riqueza ilícita, é difícil saber se a multa ultrapassa as possibilidades do contribuinte. Para solucionar esse impasse, cabe recorrer ao princípio da razoabilidade, cuja essência é guardar uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Nessa senda, o percentual de 150% a título de multa, nos casos de sonegação, fraude ou conluio é razoável, justamente porque se dirige a reprimir condutas evidentemente contrárias não apenas aos interesses fiscais, mas aos interesses de toda a sociedade.

6. Arguição de inconstitucionalidade do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, rejeitada.

Dessa forma:

TJ-PE - Agravo : AGV 2413303 PE
DIREITO TRIBUTÁRIO - JULGAMENTO EM CONJUNTO DE AGRAVOS LEGAIS EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL - REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA IMPOSTA PELO FISCO - POSSIBILIDADE - CARÁTER CONFISCATÓRIO - CREDITAMENTO DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS POR FABRICANTE/REVENDEDORAS/DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS - IMPOSSIBILIDADE - AGRAVOS LEGAIS DESPROVIDOS - DECISÃO UNÂNIME.

I - Em que pese o contribuinte não tenha se desincumbido de comprovar a impossibilidade de manutenção ou sustentabilidade de suas atividades com pagamento da multa fustigada, a redução do percentual de tal multa, de 100% para 75% do valor do tributo devido, deu-se apenas por não atender à razoabilidade proposta pelo entendimento firmado no âmbito do Pretório Excelso, segundo o qual: "são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido."(STF - RE 748257 AgR, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 06/08/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-162 DIVULG 19-08-2013 PUBLIC 20-08-2013).

II - A Suprema Corte já assentou que: "É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco." (STF - ARE 776273 AgR, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 29-09-2015 PUBLIC 30-09-2015) III - A entrega da mercadoria realizada por empresa fabricante, revendedora, distribuidora ou fornecedora de bebidas,

através de veículos próprios, não consiste em elemento fundamental da sua atividade. Com efeito, não há como cogitar-se de que o combustível adquirido pela agravante se integre às bebidas por ela fabricadas, não sendo, portanto, consumido no processo de sua industrialização ou comercialização.IV - Nessa contextura, descabe o creditamento de ICMS relativamente a valores correspondentes à aquisição de combustíveis pela agravante, pois o transporte das mercadorias por frota própria não constitui a sua atividade fim, tampouco integra o produto ofertado. Em real verdade, figura a agravante como consumidora final daqueles bens, classificando-se-os como de uso e consumo próprios.V - A propósito, o Supremo Tribunal Federal já entendeu que: "A inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo não viola o princípio da não cumulatividade." (STF - ARE 710026 ED, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015).IV - Unanimemente, negou-se provimento aos Agravos Legais em Embargos de Declaração em Apelação Cível.

O princípio do não confisco, como visto nos julgados, acabar por regular não apenas do direito de propriedade previsto na constituição, mas também outros direitos relacionados a ordem econômica e financeira e por principal a dignidade da pessoa humana.

1.7 Princípio da liberdade de tráfego

O princípio da liberdade de tráfego está previsto no art. 150, V da CF e veda os Entes Federativos instituírem tributos interestaduais ou intermunicipais que visam estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, ressalvadas, contudo, a exigência do pagamento de pedágio pela utilização das vias conservadas pelo Poder Público. Este princípio tributário está de acordo com o artigo 5º, LXVIII, CF/88, direito à livre locomoção. A cobrança de pedágios pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, é considerada pela doutrina exceção ao princípio em tela.

Feitas tais considerações, vejamos alguns julgados:

TJ-BA - Reexame Necessário : REEX 00007411320108050216 BA 0000741-13.2010.8.05.0216

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA. MERCADORIAS. APREENSÃO. DESCABIMENTO. ILEGALIDADE. OCORRÊNCIA. SEGURANÇA. CONCESSÃO.

I O Princípio da Liberdade de Tráfego, insculpido no artigo 150, V, combinado com o artigo 170, parágrafo único, ambos da Constituição Federal, garante o livre tráfego de bens integrantes de atividade econômica, independentemente de limitações tributárias.

II Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal consubstanciado na súmula nº 323, é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

III Concedida a segurança com ordem de liberação de mercadorias, transportadas pelo impetrante, ilegalmente apreendidas pelo Fisco Estadual, impositiva é a manutenção da sentença atenta aos comandos constitucionais e ao entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal sobre o tema

Nessa mesma toada:

TJ-BA - Mandado de Segurança: MS 00146395720138050000 BA 0014639-57.2013.8.05.0000

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SECRETÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONFIGURAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. PRESENÇA. PRELIMINARES. REJEIÇÃO. ICMS. COBRANÇA. MERCADORIAS. APREENSÃO. DESCABIMENTO. ILEGALIDADE. OCORRÊNCIA.

I O Secretário da Fazenda do Estado da Bahia tem legitimidade para figurar como impetrado, vez que detém poderes para corrigir o ato coator. PRELIMINAR REJEITADA.

II Estando presentes os documentos necessários ao julgamento da lide, descabe extinguir a ação mandamental. PRELIMINAR REJEITADA.

III O Princípio da Liberdade de Tráfego, insculpido no artigo 150, V, combinado com o artigo 170, parágrafo único, ambos da Constituição Federal, garante o livre tráfego de bens integrantes de atividade econômica, independentemente de limitações tributárias.

IV – Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal consubstanciado na súmula nº 323, é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

V Impõe-se a concessão da segurança com ordem de liberação de mercadorias, transportadas pelo impetrante, ilegalmente apreendidas pelo Fisco Estadual, em atenção aos referidos comandos constitucionais e ao entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, mantendo-se a liminar deferida. SEGURANÇA CONCEDIDA.

1.8 Princípio da uniformidade geográfica

O princípio da uniformidade geográfica veda a União “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”, conforme prever o art. 151, I da CF.

Nesta toada, necessário se faz trazer à baila o entendimento sobre o princípio em tela:

TRF-2 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA : AMS 26426
RJ 99.02.28654-2

E M E N T A TRIBUTÁRIO. IPI. AÇÚCAR. DECRETO Nº 2.501. LEI Nº 9.532/97. DECRETO-LEI Nº 1.199/71. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA, ISONOMIA E SELETIVIDADE.

1. A Constituição da República, no seu artigo 150, inciso I, traz o princípio da uniformidade geográfica, mas prevê a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

2. Há, portanto, autorização constitucional ao tratamento diferenciado dado pela Lei nº 9.532/97 aos produtores de açúcar de certos Estados e regiões do território nacional, por tratar-se de política econômica de fomento com o intuito de assegurar o equilíbrio entre diferentes regiões do país. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

3. O artigo 150, inciso II, ao prever o princípio da isonomia em matéria tributária, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Dessa forma, há a possibilidade de tratamento diferenciado quando a tributação envolver contribuintes que se encontrem em situações particularizadas.

4. No que diz respeito à seletividade, a competência para definir o que é essencial, bem como qual a alíquota aplicável de acordo com esta essencialidade, pertence ao legislador em conjunto com o administrador, não podendo o Poder Judiciário adentrar no mérito de tais questões.

5. Inocorrência de violação do artigo 4º do Decreto-Lei nº. 1.199/71 pelo Decreto nº. 2.501/98, já que a fixação da alíquota teve a finalidade de atingir os objetivos da política governamental para o setor açucareiro.

6. Apelação e remessa necessária providas.

A finalidade do referido dispositivo constitucional, foi garantir o pacto federativo impedindo que haja distinção por parte do ente que “tributa em todo território nacional de utilizar-se de tal poder para subjugar os entes, menos favorecidos financeiramente, e por conseguinte impedir a sua autonomia” (TOLENTINO, 2016)

1.9 Princípio da proibição das isenções heterônomas

A União não pode conceder isenção para tributos que não estejam em sua competência tributária. Conforme dispõe o inciso III do artigo 151 da CF:

Art. 151. É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A União não pode conceder isenções de tributos estaduais ou municipais, sob pena de violar o princípio do pacto federativo. Assim, só pode oferecer isenção de determinado tributo o Ente Federativo que tem competência para a sua instituição. Quando um Ente Federativo diferente daquele que detém a competência para instituir o tributo concede a isenção, tem-se a isenção heterônoma.

Como dito anteriormente, a isenção heterônoma é vedada no Brasil, mas há exceções:

- 1) ISS sobre serviços prestados no exterior: O art. 156, § 3º, II da CF prevê a possibilidade da União, por lei complementar, conceder isenção do ISS nas exportações de serviços. O art. 2º, I da LC nº 116/03 trata sobre a referida isenção.
- 2) Tratados e Convenções Internacionais – O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento pacífico de que os Tratados e Convenções Internacionais podem conceder isenções de tributos estaduais e municipais, visto que a União, ao celebrar o tratado, não se mostra como pessoa política de Direito Público Interno, mas como pessoa política internacional.

Vejamos o julgado:

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- -BOLÍVIA – ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA – A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM “O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL”, E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLES COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. (...) (RE 543943 AgR/PR, Rel. Min. Celso de Mello, D.J. 30-11-2010)

2. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

Primeiramente, cabe visitar o conceito de função social:

A expressão *função social* procede do latim *functio*, cujo significado é de cumprir algo ou desempenhar um dever ou uma atividade. Utilizamos o termo função para exprimir a finalidade de um modelo jurídico, um certo modo de operar um instituto, ou seja, o papel a ser cumprido por determinado ordenamento jurídico (CHAVES,2008: 197).

A palavra *função social* traduz um comportamento a ser seguindo pelo proprietário, conforme explicação de Cristiano Chaves:

A locução função social traduz o comportamento regular do proprietário, exigindo que ele atue numa dimensão na qual realize interesses sociais, sem a eliminação do direito privado sobre bem que lhe assegure as faculdades de uso, gozo e disposição". (CHAVES, 2008: 203)

A propriedade era concebida como um direito absoluto, construído e consagrado ao longo do tempo, por meio de diversos fatores sociais, tais como fator econômico e política da sociedade.

Porém, a partir do início do Século XX, há uma verdadeira mudança na lente em que se visualiza a propriedade, de modo que a propriedade passa a ser vista não mais como um direito absoluto, mas sim também uma obrigação "cuja prestação a ser cumprida pelo proprietário é a de lhe dar uma função social".

Nesse sentido, Rochelle Jelinek (2006, p. 11) explica que essa construção foi obra, principalmente, do jurista Leon Duguit que "chegou à conclusão de que a propriedade não mais tem um caráter absoluto e que nem o homem nem a coletividade têm direitos, mas cada indivíduo tem uma função a cumprir na sociedade" (apud LACERDA e SILVA, 2013, pg.09).

Essa mudança de paradigma fez com que a propriedade perdesse seu caráter individual ao qual outorgava uma posição de vantagem ao seu titular. Nas palavras de Cristiano Chaves:

[...] enquanto o proprietário do Estado Liberal agia nos limites impostos pela lei, segundo a máxima "posso fazer o que quiser, desde que não prejudique terceiros", o proprietário dos tempos atuais sofre uma remodelação em sua autonomia privada, considerando que deve fazer tudo para colaborar com a sociedade, desde que não se prejudique (2008, pg 205).

Com efeito, com tais mudanças, veio o consentimento de que a função social impõe limites a serem observados pelo proprietário, conforme entendimento do precitado autor:

A função social impõe limites negativos e positivos, limitadores e impulsionadores em atenção ao direito de propriedade - não ao interesse externo da administração, da sociedade ou de vizinhos -, haja vista que todas as normas que se identificam com aquele princípio estão no interior do direito subjetivo, modelando e conformando a propriedade, incentivando a sua adequada fruição, de modo a evitar que o exercício do domínio se revele ocioso ou especulativo. A função social consiste em uma série de encargos, ônus e estímulos que formam um complexo de recursos que rementem o proprietário a direcionar o bem às finalidades comuns (CHAVES, ano: 207).

Assim, a função social, portanto, é princípio básico que incide no conteúdo do direito de propriedade, juntamente com às quatro faculdades (usar, gozar, dispor e reivindicar), previstas no art. 1.228 do Código Civil.

Feitas tais considerações, faz-se necessário entender o que vem a ser o cumprimento da função social da propriedade rural, para que possamos entender o porquê de ser utilizado o Imposto territorial rural, com alíquotas progressivas e regressivas na propriedade territorial rural.

2.1 Função Social da Propriedade Rural

Uma vez localizado no ordenamento constitucional o princípio da Função Social da Propriedade rural, neste ponto faz-se necessário uma precisa explanação para que possamos entendê-lo. Segundo Chaves (2008, pg.218), a propriedade rural que se centra na terra como bem de produção, deve desempenhar função social com maior rigor que outros bens.

Por sua vez, o constitucionalista José Afonso da Silva (2005, p.819) leciona que a propriedade rural tem a produção de bens como utilidade central:

A propriedade rural, que se centra na propriedade da terra, com sua natureza de bem de produção, tem como utilidade central a produção de bens necessários à sobrevivência humana, daí por que a Constituição consigna normas que servem de base à sua peculiar disciplina jurídica (arts. 184 a 191).

Neste sentido, significa dizer que o imóvel rural "revela uma destinação centrada na produção de riquezas e criação de empregos, como bem de produção em que sobreleva o ônus social do proprietário".

A função social da propriedade rural, portanto, nada mais é do que a função/obrigação constitucional que demanda a observância de requisitos de eficiência, utilização adequada de recursos ambientais e de utilidade comum, favorecendo o bem-estar dos trabalhadores. Informação esta, prevista na Constituição, a qual traz as condições para o cumprimento da função social da propriedade rural em seu art. 186, como se transcreve abaixo:

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.

Para a doutrinadora Giselda Maria Fernandes Novaes, as finalidades da norma são três: de ordem econômica, de ordem social e de ordem ecológica. Vejamos:

Examinando, pois, o mencionado art. 186 da Constituição Federal de 1988, serão três as finalidades da norma que se pode aduzir do espírito mesmo dos patamares de exigência: uma finalidade de ordem econômica, especialmente consagrada no inciso I que, revela a preocupação com a produção e a produtividade; uma outra finalidade de ordem social, especialmente consagrada no inciso III, que demonstra o cuidado com a segurança advinda das relações de trabalhistas; e por derradeiro uma finalidade de ordem ecológica, especialmente consagrada no inciso II, que claramente determina a obrigação de se proteger o meio ambiente (NOVAES, 1997, p.107)

Nas construções jurisprudenciais, como a citada a seguir, se pode observar que pesa sobre o direito de propriedade grande hipoteca social, a ser compatibilizada com as dimensões privada, sendo que o direito de propriedade não é encarado de modo absoluto, o que implica em seu amolde aos demais preceitos da ordem e função social:

O direito de propriedade não se reveste de caráter absoluto, eis que, sobre ele, pesa grave hipoteca social, a significar que, descumprida a função social que lhe é inerente (CF, art. 5º, XXIII), legitimar-se-á a intervenção estatal na esfera dominial privada, observados, contudo, para esse efeito, os limites, as formas e os procedimentos fixados na própria Constituição da República. O acesso à terra, a solução dos conflitos sociais, o aproveitamento racional e adequado do imóvel rural, a utilização apropriada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente constituem elementos de realização da função social da propriedade. (ADI 2.213-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 23/04/04)

Indo mais além, nas lições de Ricardo Camargo (2008, p. 68):

Os incisos do Artigo 186 da Constituição Federal contemplam direitos sociais (direitos humanos sociais e econômicos de segunda geração) e

direitos ambientais (direitos humanos difusos de terceira geração) também expressos no próprio corpo da Constituição Federal por meio de outros Artigos. Os incisos do Artigo 186 criam uma zona de inter-relação entre diversos ramos de direito de modo que, conjugados de forma sistemática, respeitando-se a unidade da Constituição, contemplam a busca incansável pelos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, expressos com a positivação do Artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Assim, é de se perceber que o cumprimento da função social da propriedade exige a observância das balizas traçadas pelos dispositivos constitucionais que disciplinam a matéria e os interesses no campo dos direitos sociais e ambientais, que devem ser conjugados e harmonizados com o direito de propriedade, com interpretação sistêmica.

3. ASPECTOS DO ITR

O texto constitucional, em seu § 4º do art. 153, prevê critérios a serem observados para a intuição do ITR:

Refere, em primeiro lugar, que será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (inciso I do § 4º do art.153). Isso enseja tanto o estabelecimento de alíquota maior à medida que aumenta a base de cálculo (progressividade), como a utilização extrafiscal do ITR, de modo que seja mais onerado o proprietário que não dê destinação econômica ao seu imóvel rural, produza apenas em parte do mesmo ou com baixo rendimento. (PAULSEN, 2012, p. 140).

No que se refere ao contribuinte do Imposto Territorial Rural, será o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título, nos termos do art. 4º da Lei 9.393/96 e artigo 31 do CTN.

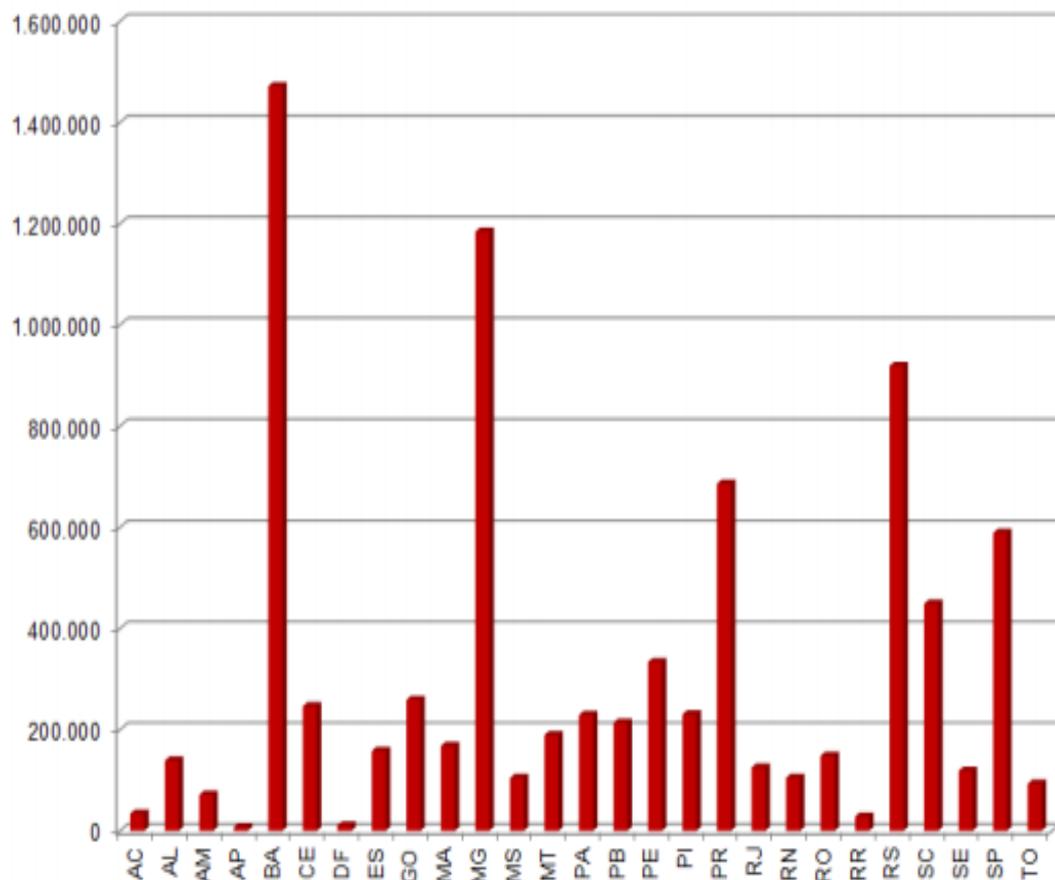
Nesse sentido, a Receita Federal (BRASIL, 2013) esclarece que é “possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com *animus domini*)”.

Quanto ao fato gerador, prevê o art. 29 do CTN que “O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município” (ARAÚJO, SOUZA e SANTOS orgs., 2015, p.137).

Destarte, “a coisa que é o objeto do direito passível de tributação pelo ITR é o bem imóvel por natureza”, conforme o art. 79 do Código Civil (CC); bem imóvel é o solo ou tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente (BRASIL, 2002a). Assim, o imóvel por natureza é o solo e as suas incorporações naturais, tais como a mata nativa, florestas e pastagens naturais e “nenhum tipo de incorporação artificial, tais como construções, benfeitorias, instalações, culturas e pastagens plantadas pode ser objeto da tributação do ITR” (pg. 16).

A palavra rural é sinônimo da palavra campo, como coloca Leandro Paulsen (2012, p.140): “A palavra rural, por sua vez, é adjetivo que designa o que é próprio do campo, em oposição ao que é próprio da cidade”. Imóvel rural é o que se situa no campo, ou seja, na “zona rural”. Conforme a lei nº 9.393, de 19.12.1996, para imóvel com área de até 50 hectares, utilizada (cumprindo com a função social) em mais de 80%, a alíquota é de apenas 0,03%.

Quantidade de imóveis rurais por UF



Fonte: RFB

Essa alíquota aumenta na medida em que a área é maior, indo até 0,45%, se o imóvel tem área superior a 5.000 hectares, se o imóvel tem mais de 80% dessa área utilizada. Cresce também a alíquota na medida em que diminui a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, de sorte que para um imóvel com área superior a 5.000 hectares, com até 30% utilizada, o imposto tem alíquota de 20%.

As alíquotas do ITR, por sua vez, são estabelecidas na tabela de alíquotas anexa à Lei 9.393/96, variando conforme o tamanho do imóvel, em hectares, e o grau de utilização – GU. O grau de utilização é obtido pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável. As alíquotas vão de 0,03% para os menores imóveis com elevado grau de utilização, até 20% para os grandes imóveis improdutivos (PAULSEN, 2012, p. 141).

O texto constitucional, no § 4º do art. 153, com a redação da EC 42/03, também estabelece critérios a serem observados por ocasião da instituição do ITR.

Refere-se, em primeiro lugar, que “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (inciso I do § 4º do art. 153).

Isso enseja tanto o estabelecimento de alíquota maior à medida que aumenta a base de cálculo (progressividade), como a utilização extrafiscal do ITR, de modo que seja mais onerado o proprietário que não dê destinação econômica ao seu imóvel rural, produza apenas em parte do mesmo ou com baixo rendimento (PAULSEN, 2012, p. 140).

Ademais, o art. 153, § 4º, da CF dispõe que “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel” (inciso II do § 4º do art. 153). Trata-se de verdadeira imunidade.

A definição do que se deve considerar por “pequenas glebas rurais”, art. 2º da Lei 9.393/96, variando de conforme a região, é a seguinte:

I – 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; II – 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; III – 30ha, se localizado em qualquer outro município.

A aludida referência a proprietário que não possua outro imóvel consubstancia o denominado requisito da unitariedade.

Com a redação da EC 42/03, não há mais a exigência de que o proprietário explore o imóvel só ou com sua família. Basta que a única propriedade recaia sobre pequena gleba rural para que esteja amparada pela imunidade tributária relativamente ao ITR (PAULSEN, 2012, p. 140)

Porém, “no que concerne a quanto se deve pagar (base de cálculo das alíquotas), a apuração do valor a pagar é feita após a determinação de dois

elementos: base de cálculo e alíquota e, por fim, pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo” (LACERDA e SILVA, 2013, p.23).

A base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua tributável (VTN), calculado a partir do Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel, na proporção da área do imóvel que é tributável ante a sua área total.

O cálculo da área tributável é feito pela exclusão, a partir da área total do imóvel, das áreas isentas de tributação, que são as áreas de interesse ambiental: área de preservação permanente, área de reserva legal, de reserva particular do patrimônio natural, de interesse ecológico, sob o regime de servidão ambiental, coberta por florestas nativas e alagadas para constituição de reservatórios de usinas hidroelétricas.

Aqui, neste ponto, encontra-se a aplicação da técnica extrafiscal da isenção, pois o valor das áreas não tributáveis não fará parte da base de cálculo do imposto:

[...]Para se encontrar a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, é preciso fazer um confronto entre a área total do imóvel e o seu grau de utilização. Para se chegar ao grau de utilização, exclui-se da área tributável a área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural, chegando-se a área aproveitável do imóvel. O grau de utilização será a razão entre a área efetivamente utilizada na atividade rural e a área aproveitável (LACERDA e SILVA, 2013, p. 28).

Nesse mesmo sentido,

O valor fundiário é o valor da extensão de terra, ou seja, o valor da terra nua, sem considerar-se na avaliação o que a ela se agrega, como o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas. Mas, ao instituir o tributo, o 11 da Lei 9.393/96 determina que o cálculo se dê sobre o Valor da Terra Nua tributável – VTNT, que define como sendo o valor da terra nua, 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. Obtém-se o VTNT pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total. (PAULSEN, 2012, p. 141)

O ITR possui caráter extrafiscal que visa garantir à utilização do imóvel em atividades rurais. Desta forma: “Quanto ao aspecto extrafiscal que busca garantir à utilização do imóvel em atividades rurais, a técnica utilizada é a progressividade em

razão inversa do grau de utilização e em razão direta da área do imóvel” (LACERDA e SILVA,2013, p. 29).

Um dos parâmetros para a progressividade, que é o grau de utilização, é mensurado pela razão entre a área utilizada e a área aproveitável do imóvel, ou seja, sem levar em conta a existência ou não de áreas de interesse ambiental objeto de preservação ou conservação.

O outro parâmetro para a progressividade é a área total do imóvel. Assim, quanto maior a área, mesmo que preservada ou conservada, maior será a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo. Também não se faz nenhuma verificação quanto à existência ou não de áreas ambientais protegidas.

A aplicação da extrafiscalidade por meio de duas técnicas, isenção e progressividade, reflete a intenção do legislador em garantir às áreas de interesse ambiental a isenção do tributo, enquanto que às áreas utilizadas na atividade rural, desde que cumpridoras da função social, a tributação a alíquotas módicas.

Entretanto, esses dois aspectos não interagem na estrutura da tributação: a área total é parâmetro utilizado sem qualquer consideração quanto à existência de áreas de preservação ou conservação ambiental e o grau de utilização só será calculado depois de excluídas as áreas isentas de tributação (LACERDA, P. 29 e 30).

Referente ao aspecto temporal, o art. 1º de Lei nº 9.393/1996 estabelece que o fato gerador ocorre no dia 1º de janeiro de cada exercício. Quanto a fiscalização, prevê o art.153, §4º, da CF que

Será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (inciso I do § 4º do art. 153). Trata-se de inovação trazida pela EC 42/03 que não chega a alterar a competência da União para a instituição do ITR. Mas autoriza o legislador federal a delegar ao Município, mediante opção deste, a condição de sujeito ativo da obrigação tributária, titular dos poderes de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento. Nesse sentido, sobreveio a Lei 11.250, autorizando a formalização de convênios entre a União e os Municípios. Nos termos da IN SRF 884/08, a Receita Federal se reserva competência supletiva para fiscalização, lançamento e cobrança do imposto, restando expresso, ainda, que o convênio entre União e Município “não abrange: I – o ITR lançado por homologação; II – a competência da RFB para lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR); III – o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas. O Decreto 6.433/08 cuida do

termo de opção. A repartição da receita tributária do ITR entre a União e os Municípios (50% para a União e 50% para o Município em que situado o imóvel) fica alterada na hipótese de opção do Município pela fiscalização e cobrança de que trata este inciso, cabendo, então, ao Município, a totalidade da receita relativa ao ITR por ele lançado (100%), nos termos do que dispõe o art. 158, II, da CRFB, com a redação que lhe foi atribuída pela EC 42/03. (141 – Leandro- 2012).

O aspecto espacial da hipótese de incidência do ITR é o território nacional, pois se trata de imposto da competência da União, e não há norma alguma em sentido contrário.

3.1 Arrecadação do ITR

A EC/42, de 19 de dezembro de 2003, modificou os arts. 153 e 158 no que se refere à fiscalização, cobrança e às transferências do ITR:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

VI – propriedade territorial rural;

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

III- será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Como bem observa Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (pag. 251), o inciso III do § 4º do art. 153 traduz uma regra inteiramente acrescentada pela EC 42/2003, que constitui uma inovação importante em nosso sistema tributário.

O dispositivo passou a permitir que os municípios optem, na forma disciplinada em lei, por fiscalizar e cobrar o ITR, desde que essa opção da municipalidade não implique redução do imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal. É importante ressaltar que não houve alteração constitucional no que se refere à competência tributária do ente federativo. Nas palavras dos citados autores (pag. 251):

O ITR continua sendo um tributo de competência da União, instituído e regulado exclusivamente por normas federais. Apenas a sua fiscalização e cobrança é que será repassada aos municípios que optarem, na forma da lei, por exercer tais atribuições. É uma interessante previsão de situação em que a capacidade tributária ativa (poder de exigir o tributo) caberá a uma pessoa jurídica de direito público (o município) por opção dela própria, sem que a União,

pessoa que detém a competência tributária (poder de criar e disciplinar o tributo mediante lei), tenha possibilidade de obstar a escolha municipal.

Desta forma, observa-se que a EC 42/2003 concedeu faculdade ao Município de fiscalizar e cobrar o ITR, opção esta que lhe será garantido 100% da arrecadação do imposto, conforme previsão na Constituição Federal em seu art. 158, inciso II:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

Conforme leciona Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (pag. 251):

Havendo opção do município pela fiscalização e cobrança do ITR, caberá a ele a totalidade do produto da arrecadação do imposto, relativamente aos imóveis situados em seu território (CF, art., II). Inexistindo opção, a fiscalização e cobrança permanecerão como atribuições da União, que repassará ao ente municipal apenas cinquenta por cento do produto da arrecadação, relativamente aos imóveis nele localizados.

Vale ressaltar que a regra constitucional prevista nos artigos 153 e 158, acima citada, para ser aplicada depende de lei que discipline a sua efetiva aplicação. Desta forma, é imprescindível citar a colocação de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo

A regra constitucional em comento não é autoaplicável, porquanto a opção municipal pela fiscalização e cobrança do ITR depende de lei que discipline os termos de sua formalização. O dispositivo está regulamentado pela Lei. 11.250, de 27.12.2005, nos termos da qual “a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal” (art.1º). Foi atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil competência para estabelecer “os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios citados (art. 2º)” (ALEXANDRINO e PAULO, 2014, pag. 252).

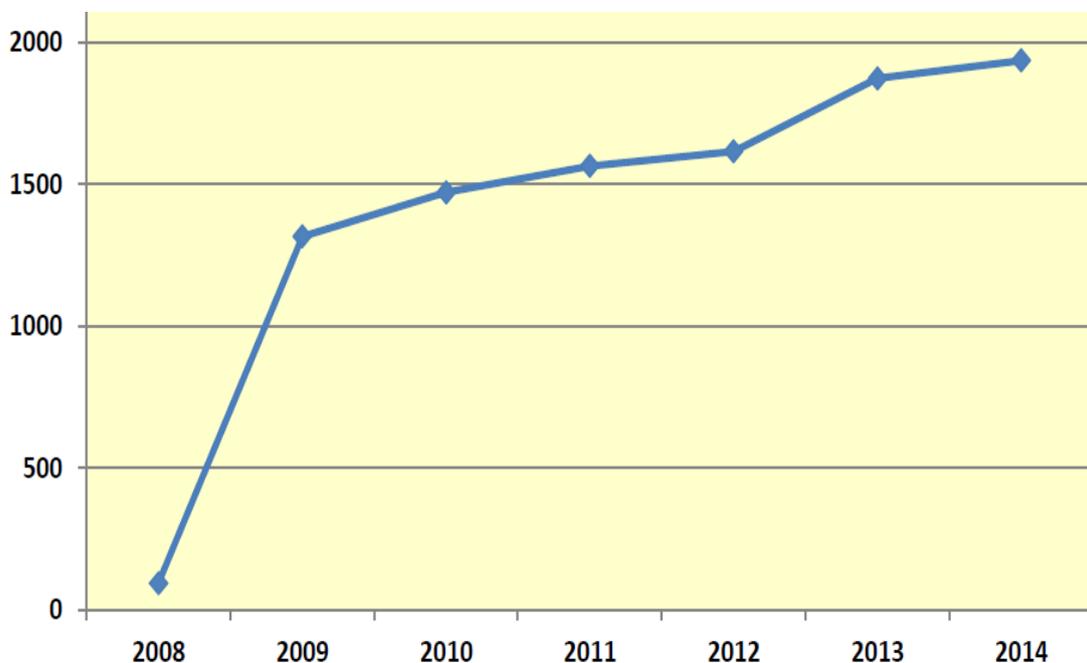
Como visto, o ITR é distribuído para o Município ou Distrito Federal na proporção de 50% da arrecadação do mesmo relativamente aos imóveis neles situados para os entes não conveniados, e 100% para os conveniados com a Receita Federal do Brasil, conforme art. 158 da Constituição Federal.

Entretanto, sobre o valor repassado aos conveniados incidirá descontos e retenções:

Retenção de 20% relativas ao FUNDEB e desconto de 1% referente ao PASEP:

A ordem dos descontos é a seguinte: primeiro, FUNDEB, depois PASEP. Assim, para cada R\$ 100,00 brutos a serem repassados, R\$ 20,00 são retidos para o FUNDEB, $1\% \times (100-20) = R\$ 0,80$ é descontado para o PASEP, restando para o Ente Federativo R\$ 79,20 líquidos de ITR. (pg. 6).

Indo mais além, celebração de convênios teve seu marco inicial em 13 de Outubro de 2008, com os Municípios de Brasilândia, MS, e Lagoa Vermelha, RS, conforme informação da Receita Federal. A celebração do convênio teve um aumento significativo ao longo dos anos, conforme pode ser demonstrado no gráfico abaixo:

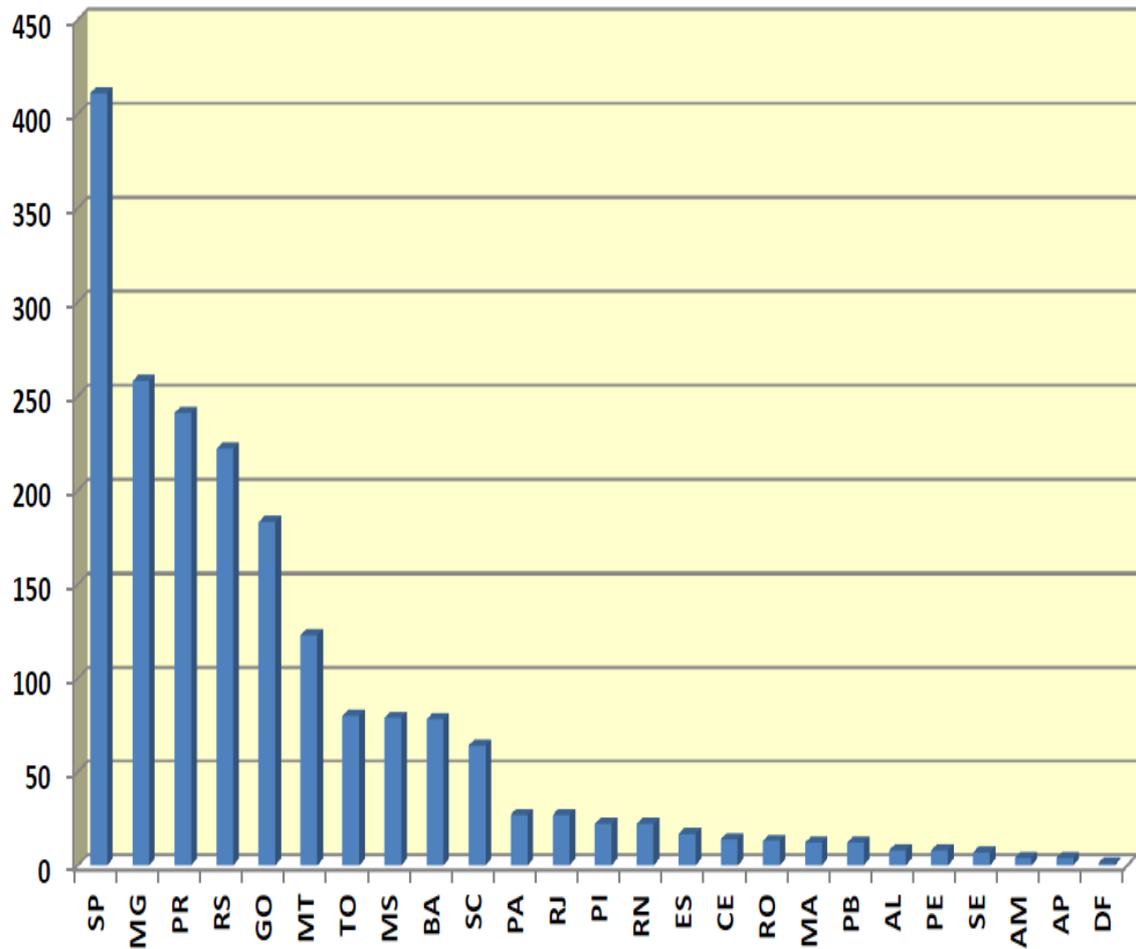


Fonte: Receita Federal do Brasil

Fig.1 “Evolução anual da quantidade de convênios ITR celebrados com a RFB (até jul/14)

Um rol atualizado de optantes pode ser obtido no link da Receita Federal do Brasil. No mais, cabe apresentar a totalidade de Municípios conveniados em julho de 2014, por Unidade da Federação:

Fig. 2 – “Quantidade de Municípios conveniados n



Fonte: Receita Federal do Brasil

ITR, por UF (até jul/14)”. o

Outro aspecto a destacar é o histórico da legislação da transferência do respectivo Imposto:

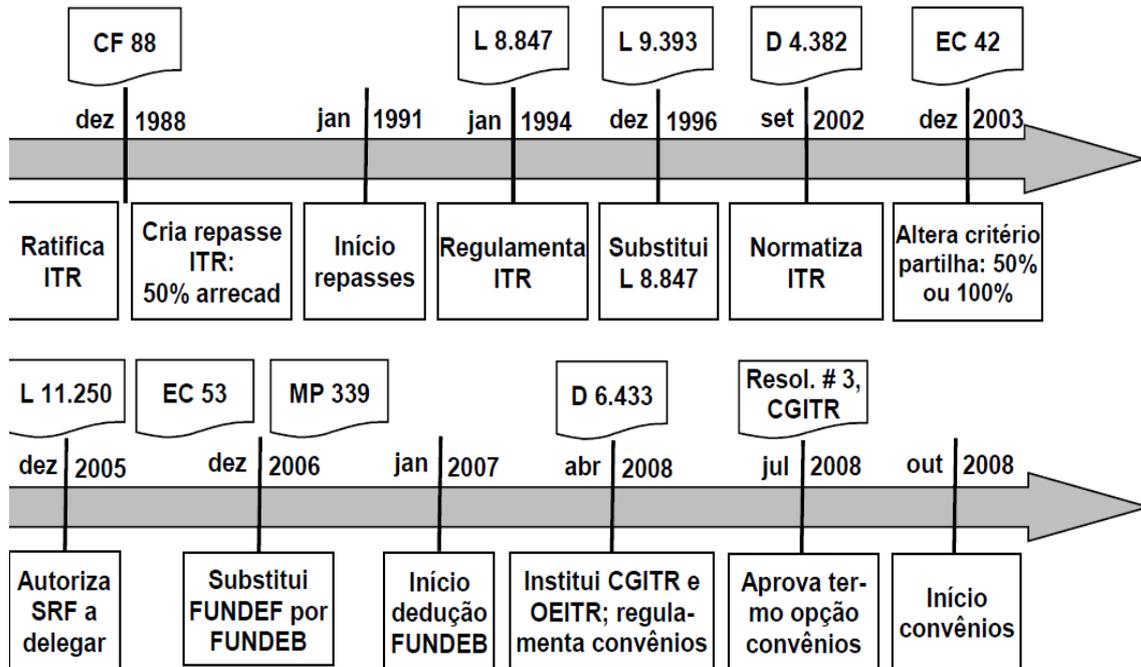


Fig. 3 – “Histórico da legislação sobre as transferências do ITR”.

Feita tais análises, passa a se analisar como ocorre o fluxo da arrecadação do Imposto Territorial Rural.

O ITR é recolhido na rede bancária de acordo com a normatização da Receita Federal do Brasil, segundo o Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional – tema: imposto territorial rural:

Os contribuintes ITR recolhem esse imposto na rede bancária nas datas apazadas, de acordo com a normatização da RFB. O montante dessa arrecadação é transferido por cada instituição financeira, conforme previsão contratual entre o banco e a Receita, para a Conta Única do Tesouro Nacional – CTU. Os bancos repassam as informações relativas ao recolhimento efetuado para a RFB. Decenalmente, por meio de processamento eletrônico, a RFB classifica o montante da arrecadação bruta de tributos relativos ao período e das deduções correspondentes (restituições, retificações e compensações), se houverem, apurando, desta forma, a arrecadação líquida do período. Caso o município tenha celebrado o convênio de fiscalização e cobrança do ITR com a RFB, ele tem direito a receber 100% do respectivo valor apurado; caso contrário, ele irá auferir 50% do montante. Tais informações são registradas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIA-FI.

Decenalmente, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN – consulta no SIAFI as informações do período anterior e transfere ao Banco do Brasil o valor global a ser repassado. O Banco do Brasil, por sua vez, credita nas contas correntes dos Municípios os respectivos valores que lhes cabem, segundo informações fornecidas pela RFB ao Banco.

Para melhor visualização, a figura 4 ilustrará o exposto.

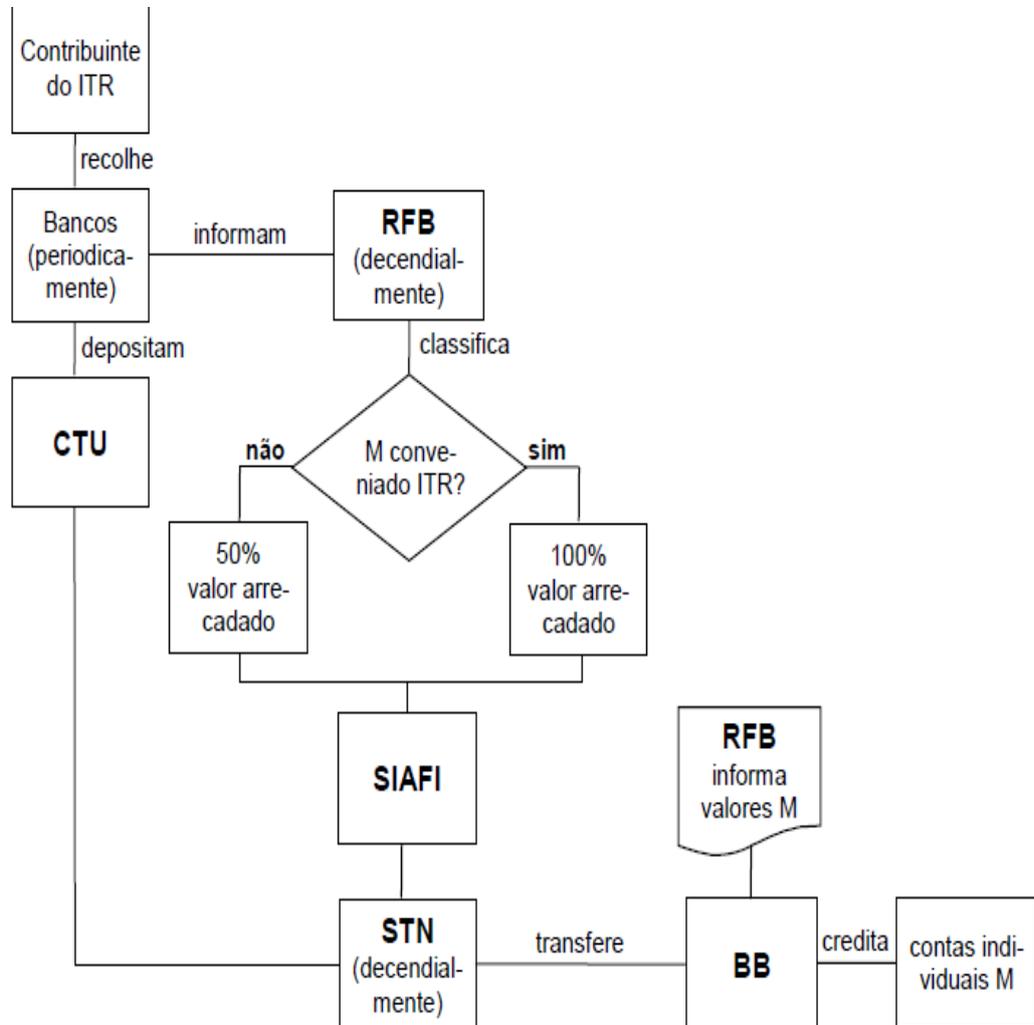


Fig. 4 - Fluxo de recursos das transferências do ITR.

Cabe se atentar há uma peculiaridade que não pode passar despercebida: O ITR pode ser creditado em qualquer Banco?

Não, atualmente ele pode ser creditado somente no Banco do Brasil, em agência de livre escolha do Ente Federativo, conforme informação fornecida pela Receita Federal.

No que se refere às transferências do ITR do período de 2004 a 2013, houve um crescimento significativo, conforme ilustra a tabela e gráfico abaixo:

Tabela I - Transferências intergovernamentais do ITR para os Municípios

	R\$ milhões										
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
Corrente*	140,5	134,2	152,2	160,5	168,5	231,1	362,5	396,9	437,4	532,6	2.716,5
Constante**	228,2	204,1	222,8	226,0	223,6	293,5	439,2	449,6	469,8	539,7	3.296,3

* Fonte: SIAFI

** IPCA, dez/2013

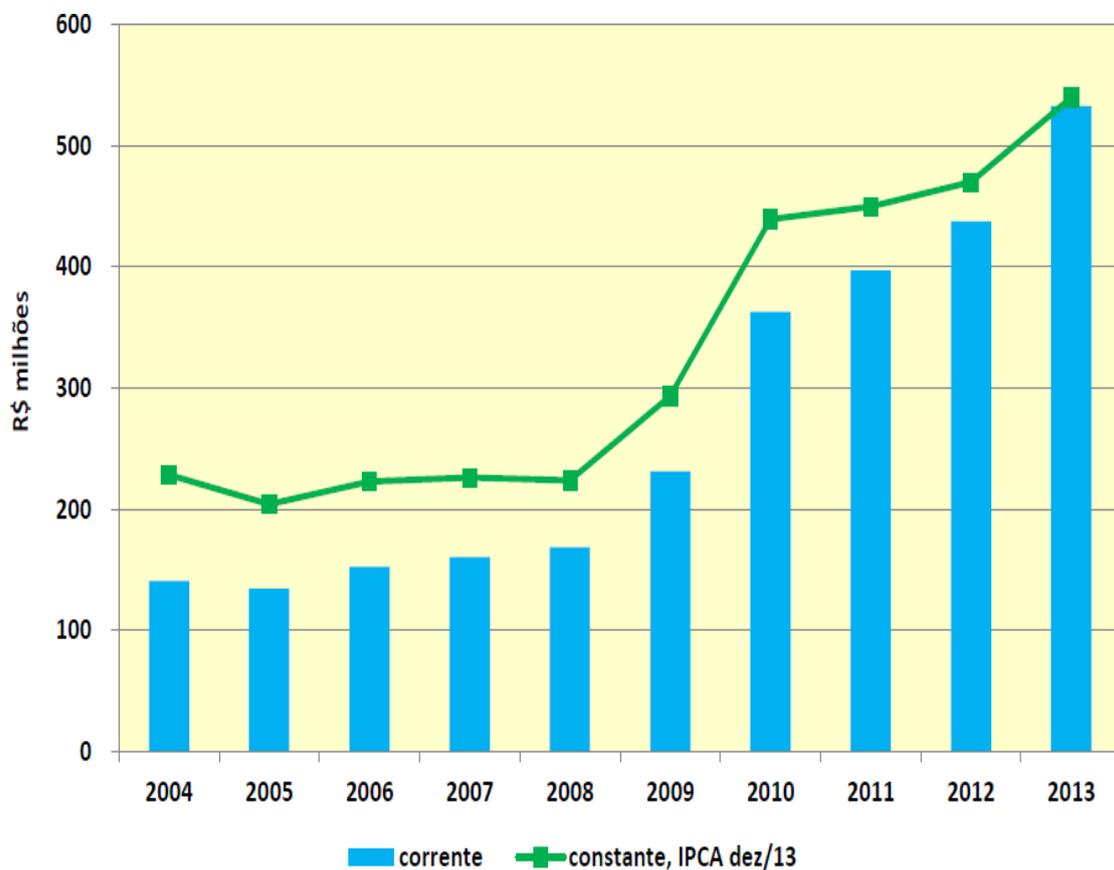


Fig. 5 - Evolução anual das transferências intergovernamentais do ITR para os Municípios.

Observa-se que no decorrer dos anos a celebração dos convênios obteve um aumento gradativo, gerando por consequência um aumento na renda dos Entes Federativos que celebraram o convênio com a RFB.

Por fim, a partir dos dados apresentados, é necessário saber o total de repasses dos recursos do ITR no período de 2004 a 2013, identificados na figura 6 abaixo:

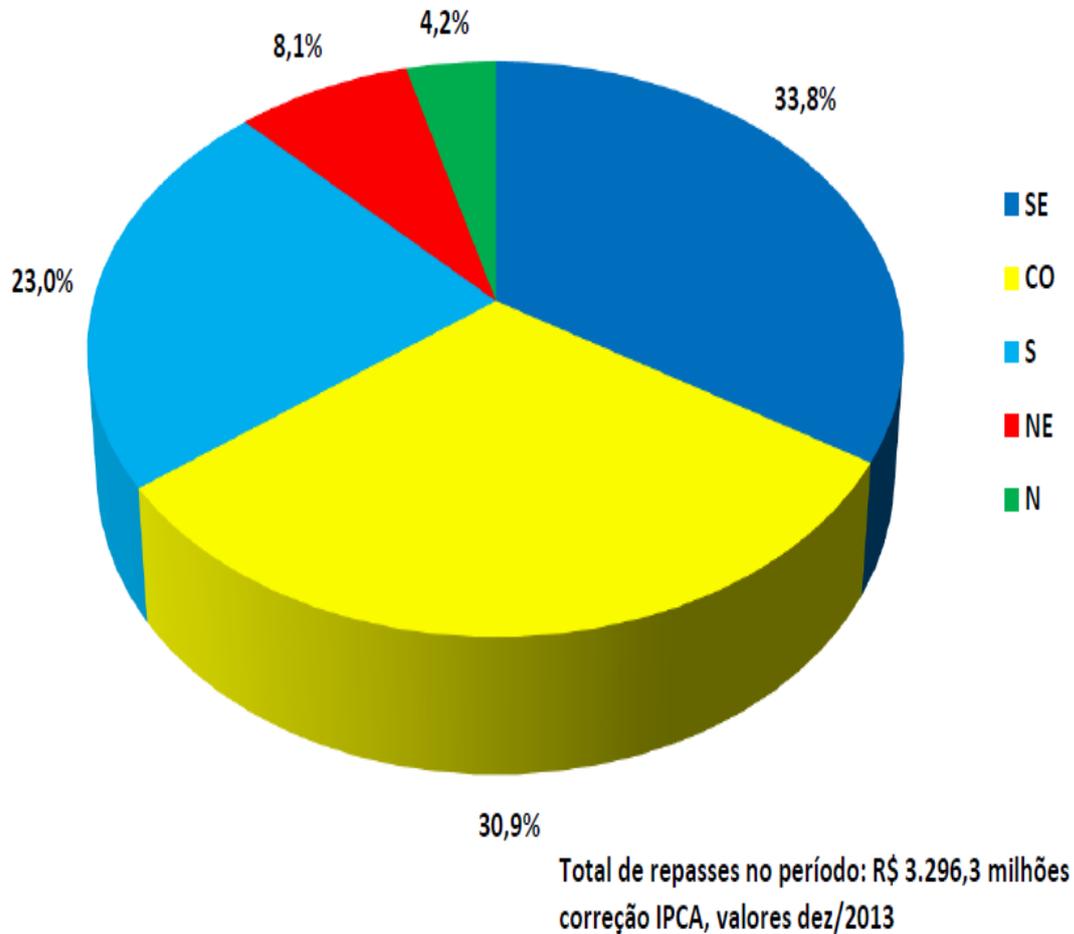


Fig. 6 - Distribuição regional dos recursos do ITR no período 2004 a 2013.

Fica evidente que houve um importante avanço dos entes federativos na celebração dos convênios com a Receita Federal, o que propiciou uma clara distribuição do recurso tributário, aumentando a renda dos Municípios e do Distrito Federal.

Cabe observar que o gráfico acima houve um crescente aumento no período de 2004 a 2013. É tendencioso o aumento no repasse dos recursos do ITR, visto

que aumentará o número de Municípios com o objetivo de celebrar o convenio afim de obter a fiscalização e arrecadação do ITR.

4. EXTRAFISCALIDADE DO ITR

A extrafiscalidade tem um fim especial, qual seja: a proteção ambiental, mediante a técnica da isenção na base de cálculo do ITR.

O aspecto extrafiscal buscar garantir uma obrigação de fazer do contribuinte/proprietário: garantir a utilização do imóvel em atividades rurais, por duas técnicas, segundo Lacerda e Silva (2013)

Um dos parâmetros para a progressividade, que é o grau de utilização, é mensurado pela razão entre a área utilizada e a área aproveitável do imóvel, ou seja, sem levar em conta a existência ou não de áreas de interesse ambiental objeto de preservação ou conservação. O outro parâmetro para a progressividade é a área total do imóvel. Assim, quanto maior a área, mesmo que preservada ou conservada, maior será a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo. Também não se faz nenhuma verificação quanto à existência ou não de áreas ambientais protegidas. A aplicação da extrafiscalidade por meio de duas técnicas, isenção e progressividade, reflete a intenção do legislador em garantir às áreas de interesse ambiental e a tributação a alíquotas módicas às áreas utilizadas na atividade rural, desde que cumpridoras de função social, entretanto esses dois aspectos não interagem na estrutura da tributação: a área total é o parâmetro utilizado sem qualquer consideração quanto à existência de áreas de preservação ou conservação ambiental e o grau de utilização só será calculado depois de excluídas as áreas isentas de tributação.

Pode se concluir que a extrafiscalidade é utilizada como uma finalidade de incentivar ou desestimular atividades onerando ou desonerando o contribuinte.

Feitas tais considerações, será analisado de forma sucinta alguns pontos de suma importância do imposto territorial rural e a extrafiscalidade.

O ITR desempenha uma função extrafiscal. Funciona como uma ferramenta que auxilia o fisco a tributar/onerar as propriedades improdutivas.

Pelegrine (2017) menciona sobre extrafiscalidade e ITR:

O referido imposto é considerado um importante instrumento no combate aos latifúndios improdutivos. Tanto é que na década de 1990 o ITR foi bem utilizado como instrumento essencial para a política pública: passou a ser muito maior para propriedades não produtivas (a lei 9.393 de 19/12/1996 estabeleceu alíquotas progressivas em função da área do imóvel e do grau de utilização). Assim, essa medida ajudou a diminuir com o “latifúndio improdutivo” (grandes propriedades que nada produziram e serviram como

reserva financeira ou para especulação). Os latifúndios improdutivos eram uma realidade secular ao Brasil, sendo bandeira de lutas políticas e militância.

Do exposto, vejamos alguns julgados:

TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL : AC 102863 MT 0102863-06.1999.4.01.0000

Ementa

TRIBUTÁRIO. ITR. NATUREZA EXTRAFISCAL. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL. APROVEITAMENTO RACIONAL E ADEQUADO DA PROPRIEDADE. GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA E ÁREA DO IMÓVEL. CRITÉRIOS CONJUGADOS. ALIQUOTAS PROGRESSIVAS. EXACERBAÇÃO NÃO CONFISCATÓRIA.

1. O art. 151, I, CF/1988 veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional. Assim, não pode a União estabelecer alíquotas regionalizadas para o ITR. Ausente ofensa ao princípio da igualdade.
2. Amparada por autorização constitucional, a Lei 8.692/1993 definiu que o aproveitamento racional e adequado da propriedade rural ocorre quando se atinge corretamente o grau de utilização da terra e o grau de eficiência na exploração.
3. O legislador, pela Lei 9.393/96, instituiu o ITR e sua progressividade em função do grau de utilização da terra (quanto menor o índice de utilização, maiores as alíquotas). As alíquotas são também progressivas em razão do tamanho da propriedade rural.
4. Dada a natureza extrafiscal do ITR, a Constituição Federal autoriza o aumento da tributação no caso de propriedades improdutivas, o que não consubstancia confisco tributário.
5. Apelação do autor a que se nega provimento.

No mais:

TRF-1 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA : AMS 25940 BA 2002.33.00.025940-0

Ementa

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITR. NATUREZA EXTRAFISCAL. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL. APROVEITAMENTO RACIONAL E ADEQUADO DA PROPRIEDADE. GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA E ÁREA DO IMÓVEL. CRITÉRIOS CONJUGADOS. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. EXACERBAÇÃO NÃO CONFISCATÓRIA.

1. Escorada na autorização constitucional, a Lei 8.692/93 definiu que o aproveitamento racional e adequado da propriedade rural ocorre quando se atinge corretamente o grau de utilização da terra e o grau de eficiência na exploração, o que acaba por levar em consideração a área do imóvel, uma vez que para averiguação do grau de utilização da terra, considera-se a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel.

2. Por sua vez, a Lei 9.393/96, instituidora do novo ITR, estabelece a progressividade em função do grau de utilização da terra (quanto menor o índice de utilização, maiores as alíquotas), sendo que as alíquotas são progressivas, também, em razão do tamanho da propriedade rural.

3. Dada a natureza extrafiscal do ITR, a Constituição Federal autoriza a exacerbação da tributação no caso de propriedades improdutivas, todavia não consubstancia escopo de confisco ao tributo.

4. As alegações da recorrente, trazidas após a interposição do recurso de apelação, dissociadas do pedido posto na inicial, não devem ser conhecidas.

5. Apelação da impetrante a que se nega provimento.

4.1 O caráter sancionatório na alíquota do ITR

À vista do quanto já sinalizado, o ITR tem servido como instrumento de política agrária e também ambiental. Segundo Stênio Max Lacerda, deve-se observar a questão da improdutividade da terra e para se aplicar a política ambiental é preciso excluir das áreas tributáveis as áreas de preservação permanente:

A política agrária está observada na aplicação de alíquotas progressivas em razão da improdutividade do imóvel, medida pela razão entre a área efetivamente utilizada na atividade rural e a área aproveitável do imóvel rural.

Aplica-se, por sua vez, a política ambiental quando se exclui das áreas tributáveis as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de reserva particular do patrimônio natural - RPPN, de servidão florestal e ambiental, de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas ou em razão de imprestabilidade para a atividade rural, cobertas por florestas em estágio médio ou avançado de regeneração. Temos, assim, uma verdadeira isenção para áreas consideradas importantes em razão de alguma proteção ambiental. (LACERDA, 2013, pg.05).

Como bem determina a Constituição da República, o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a propriedade que não cumpre com a função social.

Alíquota prevista pelo legislador varia de 0,03% até 20% em função da área do imóvel e do grau de utilização, conforme Lei 9.393/96. Nota-se, mais uma vez, a tabela de alíquotas do ITR:

Área total do imóvel (em hectares)	Grau de Utilização – GU (em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
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
Maior que 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,0

Observa-se, assim, que o legislador adotou a progressividade das alíquotas em relação ao tamanho do imóvel, ou seja, quanto maior o imóvel rural, maior será a alíquota. Doutro lado, estabelece a regressividade relacionada ao grau de utilização do imóvel, quanto maior o grau de utilização, menor a alíquota aplicável.

Neste ponto, apresenta-se a questão crucial deste trabalho: A progressividade das alíquotas poderá constituir sanção em face do não cumprimento da função social da propriedade territorial rural?

É cediço, na Doutrina e na Jurisprudência, a legalidade da aplicação de alíquotas progressiva de forma a onerar o proprietário de imóvel rural a cumprir com a função social da propriedade territorial rural, conforme se verifica abaixo:

TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL : AC 102863 MT 0102863-06.1999.4.01.0000
 TRIBUTÁRIO. ITR. NATUREZA EXTRAFISCAL. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL. APROVEITAMENTO RACIONAL E ADEQUADO DA PROPRIEDADE. GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA E ÁREA DO IMÓVEL. CRITÉRIOS CONJUGADOS. ALIQUOTAS PROGRESSIVAS. EXACERBAÇÃO NÃO CONFISCATÓRIA.

1. O art. 151, I, CF/1988 veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional. Assim, não pode a União estabelecer alíquotas regionalizadas para o ITR. Ausente ofensa ao princípio da igualdade.
2. Amparada por autorização constitucional, a Lei 8.692/1993 definiu que o aproveitamento racional e adequado da propriedade rural ocorre quando se atinge corretamente o grau de utilização da terra e o grau de eficiência na exploração.

3. O legislador, pela Lei 9.393/96, instituiu o ITR e sua progressividade em função do grau de utilização da terra (quanto menor o índice de utilização, maiores as alíquotas). As alíquotas são também progressivas em razão do tamanho da propriedade rural.
4. Dada a natureza extrafiscal do ITR, a Constituição Federal autoriza o aumento da tributação no caso de propriedades improdutivas, o que não consubstancia confisco tributário.
5. Apelação do autor a que se nega provimento.

Percebe-se que há uma exigência: o cumprimento da função social da propriedade por parte do proprietário do imóvel rural. Caso este não cumpra a obrigação imposta pelo legislador, o respectivo proprietário será “sancionado” com aplicação de alíquota que pode chegar ao patamar de 20%.

Discorda-se, com a devida vênia, dessa posição adotada pelo legislador de que o contribuinte se vê obrigado a cumprir a obrigação imposta por ele, sem que o mesmo sequer lhe tenha instruído como fazê-lo, ou entregue meios para tanto. Não obstante, caso este não cumpra a precitada função, terá com sanção aplicação da alíquota progressiva como meio de punição.

Apesar da legislação posta, acredita-se que a posição defendida pelo legislador ao afirmar que o ITR terá alíquotas progressivas, visando desestimular a propriedade improdutiva, não foi a de melhor tom, uma vez que a progressividade da alíquota passará a embutir uma função sancionatória em face do contribuinte que não cumpre a obrigação imposta.

Tal posicionamento encontra-se contido no art. 3º do CTN. Ninguém paga o tributo por ter desrespeitado uma lei, tributo não é castigo, ou seja, o legislador não pode ser valer de um imposto para penalizar a conduta de certos contribuintes. Sendo assim, entende-se que não é correto que o contribuinte do ITR que não torne sua propriedade produtiva se ver sancionado com aplicação majorada de alíquota.

Com isso, acredita-se na incompatibilidade sistemática da opção do legislador ao se valer de um imposto para penalizar condutas que não cumprem um mandamento imposto pelo mesmo.

Embora não seja objetivamente determinado que a alíquota do ITR constitua sanção em face daquele que não torne sua propriedade produtiva, em termos prático, entende-se que a mesma constituirá de forma clara uma sanção pecuniária, o que aparenta se tornar mais visível com a análise casuística dos valores envolvidos.

Deveras, diante da opção do legislador, em busca contínua da coexistência harmônica e ponderada do sistema normativo, acredita-se deve haver razoabilidade na aplicação da alíquota do ITR, de maneira que não deixe de arrecadar o que realmente é necessário para o correto e acertado desempenho de sua função extrafiscal e que, por outro lado, o contribuinte tenha desta forma todos os seus direitos assegurados e respeitados pelo legislador, dentre os quais, o direito básico de propriedade. Direito este garantido constitucionalmente no art. 5º, XXII da Constituição Federal, que assim dispõem:

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;

Não poderá o legislador violar a garantia constitucional, afim de onerar o proprietário.

5. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O professor Hugo de Brito Machado traz o seguinte conceito sobre imunidade:

É o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. É possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência. Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição (MACHADO, 2004, p.244).

Sendo assim, a imunidade tributária é a dispensa constitucional do dever de pagar tributo sobre determinadas situações.

Indo mais além, qualifica o Professor Paulo de Barros Carvalho, trazendo o conceito de imunidade

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelece de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (OLIVEIRA, 1999, p.178).

Consiste, portanto, na exclusão ao poder de tributar previsto na Constituição Federal.

5.1 Imunidade recíproca

De forma breve, será demonstrado espécies de imunidade tributária para melhor compreensão sobre a amplitude do instituto.

A imunidade tributária recíproca, está prevista no art. 150, VI, “a” da CF, “consequência do modelo Federal de Estado, cujas bases repousam na necessária igualdade política-jurídica entre as unidades que compõe O Estado Federal”, veda a

União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços um dos outros.

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

VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

De acordo com o § 2º, § 3º do art. 150 da CF a imunidade recíproca é extensiva às autarquias e fundações públicas.

O Supremo Tribunal Federal vem tendo entendimento que algumas empresas públicas, bem como algumas sociedades de economia mista são merecedoras da regra imunizante, quando prestam serviço público de caráter obrigatório e de forma exclusivo, ou seja, exercendo o monopólio. Nessa esteira:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇO PÚBLICO. COMPANHIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO. EXTENSÃO. POSSIBILIDADE.

1. A imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, alcança as sociedades de economia mista que prestam serviços público de administração portuária, mediante outorga da União. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário, DJe de 1º/2/2010.

2. In casu, a 1ª Turma do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, prolatou acórdão assim ementado: “APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. COBRANÇA DE IPTU. NÃO OCORRÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO PRESCRICIONAL DE 05 (ANOS) PARA A PROPOSITURA DE EXECUÇÃO FISCAL, ART. 174, CTN. SENTENÇA MEREDEDORA DE PARCIAL REPARO, VEZ QUE A PRESCRIÇÃO NÃO ABRANGEU O EXERCÍCIO DE 1997. PROVIDO APELO DO EMBARGADO. DESPROVIDO APELO DO EMBARGANTE.”

3. Agravo regimental DESPROVIDO.

Nesse mesmo sentido:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ABRANGÊNCIA. AUTARQUIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL E EXCLUSIVO DO ESTADO. FORNECIMENTO DE ÁGUA. ATIVIDADE REMUNERADA POR TARIFA. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A imunidade do art. 150, VI, a, da CF alcança as autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público. A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não descaracteriza a regra imunizante. Precedentes. II – Agravo regimental improvido.

(RE 482814 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe236 DIVULG 13-12-2011 PUBLIC 14-12-2011) A imunidade será afastada, no entanto, quando for exercida atividade econômica, hipótese em que deverão se submeter às mesmas regras e princípios que regem a atividade de particulares.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO. ATIVIDADE REMUNERADA POR CONTRAPRESTAÇÃO. APLICABILIDADE. ART, 150, §3º DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza. 2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). 3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RE 399307 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 16/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01492 RTJ VOL-00216- PP-00529)

Conclui-se, então, que não pode haver tributação entre os entes federativos

5.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

A Constituição Federal em seu art. 150, VI, “b” da CF “veda aos Entes Federativos instituírem imposto sobre os templos de qualquer culto”.

Prever o legislador que a imunidade dos templos de qualquer culto objetiva tutelar a “liberdade religiosa”, e por essa razão tudo que estiver em nome da instituição religiosa e cumprir sua finalidade essencial terá imunidade.

Vejamos sua aplicabilidade:

TJ-MS - Apelação: APL 08014836820138120001 MS 0801483-68.2013.8.12.0001

Ementa

AÇÃO ANULATÓRIA – APELAÇÕES CÍVEIS – DÉBITO FISCAL – IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU) – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – TEMPLO RELIGIOSO – ÔNUS SUCUMBENCIAL – VERBA HONORÁRIA – MAJORAÇÃO – RECURSO DO AUTOR PROVIDO – RECURSO DO RÉU NÃO PROVIDO.

I. A imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, 'b', da Constituição Federal, deve ser concedida, sempre que restar demonstrado nos autos que o imóvel sobre o qual incide o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU destina-se às atividades do templo religioso, sendo utilizado para o seu funcionamento.

II. Os honorários advocatícios arbitrados em valor irrisório devem ser majorados a quantia capaz de remunerar condignamente o trabalho desenvolvido pelo advogado.

Indo mais além:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO.

1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles.

2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b".

3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.

(RE 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340)

Portanto, é vedado a cobrança sobre templos de qualquer culto religioso no que se refere a imunidade tributário.

5.3 Imunidade subjetiva

Prevista no art. ART. 150, VI, "c da Constituição Federal, são as: Entidades de Assistência Social Sem Fins Lucrativos; Entidades de Educação Sem Fins

Lucrativos; Imunidade dos Partidos Políticos e de suas Fundações; Imunidade dos Sindicatos de Trabalhadores.

5.4 Imunidade objetiva: dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão

Previsto no art. 150, VI, “d” CF, o legislador visou garantir a livre manifestação das ideias e pensamentos. Neste sentido, segue alguns julgados:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ANISTIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPMF. EMPRESA DEDICADA À EDIÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE LIVROS, JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS. Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade -- que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Consequentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados (movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira). Recurso conhecido e provido. (RE 206774, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 03/08/1999, DJ 2910-1999 PP-00019 EMENT VOL-01969-03 PP00432 RTJ VOL-00171-02 PP-00695)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ALÍNEA “D” DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO REPUBLICANA. DISTRIBUIÇÃO DE PERIÓDICOS, REVISTAS, PUBLICAÇÕES, JORNAIS E LIVROS. NÃO ABRANGÊNCIA. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, é firme no sentido de que a distribuição de periódicos, revistas, publicações, jornais e livros não está abrangida pela imunidade tributária da alínea “d” do inciso VI do art. 150 do Magno Texto 2. Agravo regimental desprovido. (RE 630462 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 07/02/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe047 DIVULG 06-03-2012 PUBLIC 07-03-2012) Ao apreciar a imunidade dos álbuns de figurinha , no RE nº 221.239-6 o Constituinte não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, á relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVRO, JORNAL, PERIÓDICO E O PAPEL DESTINADO À RESPECTIVA IMPRESSÃO. PRETENDIDA EXTENSÃO AOS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA E DE IMPRESSÃO POSTOS À DISPOSIÇÃO DO MERCADO CONSUMIDOR. IMPOSSIBILIDADE. ART. 150, VI, D DA CONSTITUIÇÃO. A

imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d da Constituição não alcança os serviços de composição gráfica ou de impressão onerosos, oferecidos a terceiros interessados. Segundo o quadro fático-jurídico definido nos autos, o material produzido pela agravante é inassimilável aos conceitos constitucionais tributários de jornal, livro e periódico, porquanto mais se aproximam de material promocional ou de propaganda. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 723018 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe057 DIVULG 19-03-2012 PUBLIC 20-03-2012 RDDT n. 200, 2012, p. 155-158)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVRO, JORNAL, PERIÓDICO E PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. EXTENSÃO ÀS LISTAS TELEFÔNICAS. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. Segundo orientação do Supremo Tribunal Federal, a imunidade do livro, jornal, período e do papel destinado à sua impressão é aplicável às operações com listas telefônicas. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(AI 663747 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-10.

As ementas visam dar mais liberdade às mídias gráficas, entretanto, essa anistia não se dirige às editoras. Essa imunidade objetiva se refere a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão

5.5 Dispensa constitucional do dever de pagar imposto sobre a pequena propriedade rural

Constituição Federal prever as hipóteses de imunidade tributária presentes em nosso ordenamento jurídico brasileiro. A grande maioria das imunidades tributárias está no art. 150 da Constituição Federal, bem como em outros dispositivos esparsos, não se fazendo aqui necessário citar todas as suas espécies e classificações.

Como visto, o ITR incide sobre a propriedade rural que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município, conforme prever o art 29 do CTN.

A Constituição em seu art. 153, § 4º, II, prever que não incidirá o imposto Territorial rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. O constituinte buscou garantir

proteção ao pequeno proprietário, conforme previsão na Lei n.º 9.363, de 19 de dezembro de 1996, em seu art. 2º:

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

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

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

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Visando ampliar a garantia constitucional, o legislador considerou por bem estender a garantia da imunidade:

Há de se registrar que até o advento da Emenda Constitucional n.º 42/2003, a imunidade era restrita as pequenas glebas rurais exploradas por seu único proprietário, o qual deveria possuir apenas um único imóvel. Todavia, atualmente, não há mais essa restrição, podendo ser tutelado pela imunidade as propriedades exploradas com a ajuda de funcionários ou terceiros, desde que atuem como auxiliares do proprietário (CRUZ, 2017)

Destarte, as mudanças foram favoráveis para todos os proprietários.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Como visto antes, o ITR é distribuído para o Município ou Distrito Federal, na proporção de 50% da arrecadação do mesmo, relativamente aos imóveis neles situados, para os entes não conveniados, e 100% para os conveniados, com a Receita Federal do Brasil, conforme art. 158 da Constituição Federal.

Não obstante, com o advento da Lei 11.250/2005, os municípios que optarem pela cobrança e fiscalização do ITR, devem se atentar para o fato de que a União estará transferindo uma responsabilidade que é sua. Em contrapartida, o Município que optar em fiscalizar a arrecadação do ITR, passará a obter 100% do repasse do respectivo imposto.

Ademais, o município que celebrar o convênio terá que criar mecanismo e estratégias que tornem viável sua principal pretensão qual seja: arrecadar e fiscalizar, gerando inevitavelmente um aumento nos seus custos, seja através de desenvolvimento de sistemas ou com contratação e capacitação dos seus servidores públicos. É nesse sentido que hoje ainda há uma minoria dos Municípios em celebrar convênios afim de obter a fiscalização e arrecadação do imposto, visto ser uma dificuldade ainda não sanada por parte do poder público afim de obter sucesso em sua empreitada.

Diante de tudo que fora exposto, observa-se que o ITR é um Imposto que visa desestimular a propriedade improdutiva, aplicando-se alíquotas progressivas e regressivas, consoante o nível de utilização e cumprimento da função social. Para melhor compreensão, vejamos a tabela:

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
Maior que 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,0

Como foi dito, será aplicada alíquota progressiva em face da propriedade que não observa os requisitos da função social da propriedade territorial rural.

Ao contrário da progressividade, será aplicada alíquota regressiva em face da propriedade que seja produtiva ou seja que cumpra com a função social imposto pela Constituição da República.

Percebe-se, sem maiores divagações, que esta premissa conjuga-se com o princípio da função social da propriedade territorial rural e segue a conformá-lo com demais mandamentos espalhados no sistema normativo.

Em termos práticos, alíquota aplicada será de 0,03% a 20%, que variará de acordo com o tamanho do imóvel e o grau de utilização. O proprietário é compelido, através da progressividade das alíquotas, a cumprir com a função social. Do contrário, será aplicada alíquota regressiva que poderá chegar ao patamar de 20%.

Com a devida vênia, a par da literalidade da norma e escolha feita pelo legislador, acredita-se que esta premissa não se revela totalmente condizente com a realidade do respectivo imposto, visto que ao que ultima a aparentar, a alíquota aplicada passa a conter uma espécie implícita de sanção compulsória, de modo que o contribuinte é obrigado a atuar de acordo com o comportamento imposto pelo legislador. Do contrário, sofrerá com aplicação de alíquota progressiva, cujo efeitos

práticos se assemelha ao caráter sancionatório, inclusive aparentemente contrapondo-se à vedação da utilização do tributo como sanção.

Sabidamente, a propriedade rural nesta nação está eivada de longo cunho familiar e histórico, em grandes disparates, desde os grandes fazendeiros aos proprietários familiares de longínquos sertões, muitos dos quais já abandonaram, em êxodo, em busca de dias melhores na cidade. Assim, habitam no país tanto o elevado nível de agricultura, quanto às terras inférteis ou sem irrigação, infraestrutura que permita uma viável exploração, afora o capital necessário para movimentá-la, seja em qual campo estiver.

Isso, ainda sem entrar no mérito do treinamento do campestre, do proprietário campestre, seja ele rico ou pobre, a empreender ou alcançar a pretendida função social, cuja dimensão deve ser contextualizada, até mesmo face às possibilidades, para que a propriedade, para além de obrigação, não se torne um encargo.

Certo é que o reflexo na busca da função social da propriedade rural encerra outros debates, inclusive de grande peso social, que já extrapolam os limites deste singelo estudo, mas termina por reclamar a reflexão acerca da citada progressividade e eventual utilização do tributo como sanção.

Conquanto a legislação vigente contemple a citada progressividade, o objetivo deste trabalho foi provocar uma análise ao redor da essência da alíquota do ITR, de forma que a comunidade acadêmica, a sociedade e até mesmo os legisladores passem a visitar o tema apresentado, cujos efeitos práticos e sociais são bastante relevantes.

O mais importante é que toda a sociedade possa discutir este tema e, em decorrência desse fenômeno, uma solução seja encontrada e colocada em prática para que se conforme os interesses, de modo que a função social seja observada, mas também não se valha do tributo para apenar a propriedade e o proprietário/contribuinte.

Neste ponto, chama atenção para o fato da necessidade de se discutir o tema com profundidade, visto que é um tema pouco explorado na vida acadêmica. Dessa forma, contribuíra para mudar o cenário da tributação em face da propriedade rural de forma a não sancionar o proprietário/contribuinte em caso da não destinação produtiva, ou seja, a destinação da função social da propriedade rural.

Como dito, não é justo o proprietário ser apenado por não dar destinação a sua propriedade, visto que há uma diferença de classes sociais, em outras palavras,

ocorre a falta de condição financeira para cumprir o mandamento do cumprimento da função social. Como sabemos, falta recursos e incentivos para o proprietário produzir em sua propriedade. Não sendo justo o mesmo ser apenado com alíquotas sancionatórias.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7ª ed. São Paulo Editora Método, 20 de Outubro de 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Luiz Ernani; SOUZA, Maria Claudia S.A.; SANTOS, Nivaldo (orgs). **Direito Agrário e agroambiental**. Revista Eletrônica CONPEDI/UFS. Florianópolis, 2015.

BALBINO, Juliana Lamego. **O princípio do não-confisco no Direito tributário Brasileiro**. (Tese Mestrado) Faculdade de Direito Milton Campos, 2007. Disponível em: <http://www.mcampos.br/pós-graduação/mestrado/dissertações/julianalamego>. Acesso em: agosto, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 out. 1988. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

BARRETO, Aires Fernandino. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. In: Martins, Ives Granda da Silva (organizador). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31out. 1966a. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Diversos/ctn.htm>. Acesso em: 31 ago. 2017.

CRUZ, Vinícius Gustavo. **Imunidade Tributária das glebas rurais**. Disponível em: <http://viniciuscruzadv.jusbrasil.com.br>. Acesso em: setembro, 2017.

Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 15 ago. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COMPARATO, Fabio Konder. **Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade**. Disponível em: <http://academico.direito-rio.fgv.br/>. Acesso em 10 out. 2014

COSTA, Pedro Lucas. **Progressividade do ITR: Violação ao princípio do não-confisco**. Brasília ano 2011. Disponível em: <http://bdm.unb.br/>. Acesso em agosto, 2017.

DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa De Sousa. **(RE) Pensando a Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática**. 2ª Edição Revista, Ampliada e Atualizada pela BBR 14.724 e Atualizada pela ABNT 30/12/05, Editora Delrey, Belo Horizonte, 2006, página 23.

ELIAS, Felipp Nunes. **A progressividade das alíquotas do ITR. Função social ou confisco da propriedade?** Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2280, 28 set. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13585>>. Acesso em: setembro, 2017.

Estatuto das Cidades - Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jul. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm>. Acesso em: 15 ago. 2017.

FARIAS, Chaves de Farias; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 5ª ed. Editora Lumen Juris.

Imposto sobre a propriedade territorial rural – **Ministério da Fazenda** – Secretária do Tesouro Nacional – STN – julho/2014

LACERDA, Stenio Max; SILVA, Maria Joana Alves. **O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR): A busca pela extrafiscalidade ambiental promocional**. I Prêmio Serviço Florestal Brasileiro: ESAF, 2013. Disponível em: www.florestal.gov.br. Acessado em: julho, 2017.

LACERDA, Stênio Max. **A progressividade no ITR: uma análise da tabela da alíquota sob a ótica da justiça Fiscal**. Disponível em: <http://www.fis.edu.br/>. Acessado em setembro de 2017.

Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm>. Acesso em: setembro, 2017.

LIMA, Fabio Santos; LIRA, Daniel Ferreira de. **O imposto territorial rural e a função social da propriedade rural**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/>. Acessado em setembro de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário: Imposto Territorial Rural**. Editora Malheiros Meditores, 2010. 31ª edição.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Imposto Territorial Rural**. 4ª edição. Porto Alegre Editora Livraria do Advogado, 2012.

PELEGRINE, Luciana T. E. **Extrafiscalidade e Imposto territorial rural**. Disponível em: <http://www.oab.org.br/>. Acessado em setembro de 2017

Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 256, de 11 de dezembro de 2002. Dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2562002.htm> Acesso em: 13 setembro, 2017.