

CONCURSO DE MONOGRAFIAS
I PRÊMIO SERVIÇO FLORESTAL BRASILEIRO EM ESTUDOS DE ECONOMIA E
MERCADO FLORESTAL

TEMA: ESTUDOS DE ECONOMIA E MERCADO FLORESTAL

SUBTEMA: SISTEMA TRIBUTÁRIO DO SETOR FLORESTAL

TÓPICO: ATUAIS DILEMAS E PROPOSTAS DE APRIMORAMENTO

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR):
A BUSCA PELA EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL PROMOCIONAL**

RESUMO

Um dos mecanismos previstos na Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC) para mitigar as consequências do efeito estufa é a extrafiscalidade ambiental promocional, que consiste na tributação com o viés de proteção ambiental. Neste contexto, o presente trabalho tem por finalidade estudar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), cujo caráter extrafiscal é desenvolvido com duas finalidades: garantir a utilização da terra e promover a proteção dos recursos ambientais. Um dos objetivos do trabalho é mostrar que, da forma como o tributo está atualmente estruturado, esses dois fins são conflitantes. Além disso, o trabalho também objetiva propor uma solução para a incompatibilidade apresentada, harmonizando os fins da extrafiscalidade do ITR. Para isto, a proposta baseia-se na Teoria do Desenvolvimento Sustentável e em princípios do Direito Ambiental. O trabalho de pesquisa foi do tipo bibliográfico e documental, utilizando-se o método comparativo para confrontar a estrutura de tributação do ITR aos princípios e regras do Direito Ambiental e da Teoria do Desenvolvimento Sustentável. O método dedutivo foi utilizado na formulação da proposta de alteração legislativa que buscasse harmonizar a tributação do ITR às bases da teoria desenvolvimentista sustentável. Os resultados obtidos mostram que é possível transformar o ITR em um instrumento eficiente de extrafiscalidade ambiental, com fins de melhoria nos níveis de preservação e conservação do meio ambiente rural no país.

Palavras-chave: ITR. Extrafiscalidade. Desenvolvimento Sustentável.

RESUMEN

La Política Nacional de Cambio Climático (PNCC) del Brasil prevé mecanismos para el riesgo de desastres en el contexto del cambio climático. Entre ellos hay la extrafiscalidad ecológica, que consiste en utilizar los tributos para alcanzar fines que ayudan la preservación y la conservación del medio ambiente. En este contexto, este trabajo aborda el Impuesto sobre la Propiedad Rural en Brasil, cuya extrafiscalidad se presenta bajo dos aspectos: el uso del suelo y la protección del medio ambiente. Uno de los objetivos es demostrar que, en razón de la forma como el impuesto está estructurado, estos dos aspectos de la extrafiscalidad son incompatibles. Además, también hay el objetivo de proponer una solución a la incompatibilidad presentada que se basa en la Teoría del Desarrollo Sostenible y en principios del Derecho Ambiental. El trabajo de investigación fue del tipo bibliográfico y documental, con la utilización del método comparativo para confrontar la estructura impositiva del tributo ante los principios y normas de la teoría ambiental. El método deductivo fue utilizado en la formulación de la propuesta legislativa para armonizar la fiscalidad del tributo a las bases de la Teoría del Desarrollo Sostenible. Los resultados muestran que es posible transformar el tributo en un instrumento eficaz de extrafiscalidad ecológica, con el fin de mejorar los niveles de preservación y conservación del medio ambiente rural en el país.

Palabras clave: Tributos. Extrafiscalidad. Desarrollo Sostenible.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Apud – “Citado por”

CAR – Cadastro Ambiental Rural

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CIM - Comitê Interministerial sobre Mudança do Clima

CMMAD - Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

Diat - Documento de Informação e Apuração do ITR

Diac – Documento de Informação e Atualização Cadastral

DL – Decreto Lei

EC - Emenda Constitucional

ET - Estatuto da Terra (ER)

GEE – Gases do Efeito Estufa

Incrá - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

IN - Instrução Normativa

IPTU - Propriedade Predial e Territorial Urbana

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

ONU - Organização das Nações Unidas

PNMA – Política Nacional do Meio Ambiente

PNMC - Política Nacional sobre Mudança do Clima

REsp - Recurso Especial

RSF - Resolução do Senado Federal

Sic – “Assim como está escrito”

SRF - Secretaria da Receita Federal

SINIMA - Sistema Nacional de Informação sobre Meio Ambiente

STN – Sistema Tributário Nacional

STJ - Superior Tribunal de Justiça

V.G. – (*Verbi gratia*) = por exemplo

VTN – Valor da Terra Nua

VTNt – Valor da Terra Nua Tributável

ZEE - Zoneamento Ecológico-Econômico

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)	9
1.1. Princípio da Capacidade Contributiva e Progressividade.....	10
1.2. A estrutura normativa do ITR.....	15
1.3. Aspecto material	15
1.3.1. Posse	16
1.3.2. Propriedade	19
1.3.3. Domínio Útil	20
1.4. Aspecto espacial	21
1.5. Aspecto temporal	24
1.6. Aspecto pessoal	24
1.7. Quem deve pagar (sujeito passivo).....	25
1.8. Quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquotas)	27
1.9. A extrafiscalidade do ITR.....	29
2. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	31
2.1. Princípios da Solidariedade e da Cooperação.....	32
2.2. Princípios do Poluidor-Pagador e do Ônus Social.....	33
2.3. Princípio da Precaução	38
2.4. Zoneamento Ambiental	40
2.5. Monitoramento Ambiental Espacial	41
2.6. Cadastro Ambiental Rural	42
3. A INADEQUADA EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL DO ITR E PROPOSTA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.....	44
3.1. Critério de localização <i>versus</i> o cumprimento da função social da propriedade.....	44
3.2. A prevalência do aspecto econômico na verificação da função social da propriedade ..	46
3.3. A progressividade das alíquotas em razão direta ao tamanho do imóvel	48
3.4. Proposta de alteração legislativa.....	50
3.4.1. Atividades não agrárias consideradas para fins de cumprimento da função social	50
3.4.2. O aspecto ambiental na verificação da função social da propriedade.....	51
3.4.3. A progressividade das alíquotas em razão direta da área aproveitável do imóvel..	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

As catástrofes naturais, cada vez mais frequentes no nosso planeta, vêm ocorrendo em todas as partes do mundo. São enchentes, furacões, secas, nevascas, tempestades e outros episódios climáticos extremos, para os quais tem sido observada a ocorrência com maior intensidade e em épocas ou estações do ano não usuais. Esses eventos têm gerado prejuízos materiais significativos, causando um grande número de mortes e agravando a situação econômica e social das populações mais vulneráveis.

Por este motivo, as mudanças climáticas em curso são tema recorrente na produção acadêmica, na imprensa e em todos os fóruns, discussões e práticas de governança ambiental. Salvo raras posições contrárias, a maior parte da comunidade científica e protecionista relaciona as mudanças climáticas ao aumento dos níveis de emissão dos gases do efeito estufa (GEE) e, por isso, as soluções apontadas para mitigar os tais efeitos passam, necessariamente, pela redução dos níveis desses gases na atmosfera do planeta. Uma das mais importantes frentes de trabalho no sentido de reduzir os níveis de emissão de GEE é a redução mundial do desmatamento.

A América do Sul abriga a maior floresta tropical do mundo em uma área pertencente ao Brasil e mais sete países, chamada de Amazônia Continental. Estima-se que nessa região ocorra um terço da biodiversidade e um quinto da água doce do planeta. No território brasileiro também se encontram outras grandes e importantes reservas da biosfera que precisam ser protegidas da degradação florestal, tais como a Mata Atlântica, a Caatinga e o Cerrado.

Considerando a importância das mudanças climáticas e o papel de destaque do país no tema de proteção florestal, por meio do Decreto nº 6.263, de 21 de novembro de 2007, foi criado o Comitê Interministerial sobre Mudança do Clima (CIM) com a função de orientar a elaboração, a implementação, o monitoramento e a avaliação do Plano Nacional sobre Mudança do Clima.

Após um ano de trabalho, o CIM lançou o plano nacional no dia 1º de dezembro de 2008 com o objetivo principal de preparar o país para o enfrentamento dos efeitos econômicos e sociais das mudanças climáticas e, também, de planejar e implantar medidas com a finalidade de mitigar esses efeitos, principalmente por meio do desenvolvimento de uma economia de baixa emissão de carbono.

O plano nacional lançado em 2008 foi incorporado à Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC), instituído por meio da Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009, que visa, entre outros, à preservação e à conservação dos recursos ambientais (BRASIL, 2009).

A preservação ocorre quando o bem ambiental deve permanecer intacto, não sendo permitido nenhum tipo de uso. Na conservação é admitido o uso sustentável do bem, garantindo-se que a sua utilidade possa ser usufruída pelas gerações atual e futuras.

Para garantir a proteção dos bens ambientais, seja sob a forma preservacionista seja sob a conservacionista, estabelece o art. 6º da Lei nº 12.187 (BRASIL, 2009) uma série de instrumentos da PNMC, entre eles:

VI - as medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos a serem estabelecidos em lei específica;

De fato, uma das alternativas tradicionais para se tentar efetivar a proteção ambiental é a utilização de tributos para incentivar ou inibir determinadas condutas ou omissões, utilizando-se, assim, do caráter extrafiscal da tributação.

Considerando a tributação sobre o patrimônio no país, a extrafiscalidade para fins de proteção do meio ambiente verifica-se, principalmente, no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), um tributo de competência federal, que tem como hipótese de incidência a propriedade ou a posse de imóvel não localizado em áreas urbanas.

A extrafiscalidade do ITR se apresenta sob dois aspectos: um deles relacionado à produtividade entendida como a utilização da terra em atividades rurais, tais como a agricultura e a pecuária; e o outro relacionado à proteção ambiental. Esses dois aspectos da extrafiscalidade do ITR são, considerando os aspectos técnicos que serão mostrados nesse trabalho, conflitantes.

Por exemplo, a utilização plena do imóvel em atividades rurais faz com que sobre a base de cálculo do imposto sejam aplicadas alíquotas que variam entre 0,03% e 0,45%. Assim, utilizar a terra em atividade produtiva e gerar renda pode significar, no máximo, a tributação correspondente a 0,45% do valor fundiário.

Comparando-se com a hipótese de isenção pela não utilização acompanhada da proteção ambiental, que corresponde não pagar o tributo, o custo de oportunidade pelo pagamento do tributo faz com que a hipótese da proteção seja bem menos atrativa economicamente que a hipótese da utilização na produção agrária, principalmente nas regiões do país onde o agronegócio é muito rentável.

A solução para esse problema, entretanto, não é fácil. Ela não pode significar, de maneira alguma, a majoração das alíquotas de forma a desestimular a atividade produtiva no meio rural, um setor de extrema importância na economia do país.

Portanto, encontrar uma solução que corrija a distorção sem o aumento da carga tributária deve ser o objetivo das políticas públicas que tenham por finalidade enfrentar o problema. Nesse ponto surge a possibilidade de agregar à estrutura de tributação do ITR a extrafiscalidade promocional ambiental em bases mais eficientes que a atualmente existente.

Nesse contexto, o presente trabalho irá partir da investigação acerca da tributação sobre a propriedade territorial rural no país, nos seus aspectos de extrafiscalidade, mostrando que, da forma como ela está colocada, os aspectos de utilização da terra e de proteção ambiental são incompatíveis.

Assim, comprovada a impossibilidade da estrutura atual do ITR propiciar, por meio da extrafiscalidade, a proteção promocional do meio ambiente, buscar-se-á elaborar uma nova proposta de sua estruturação, recorrendo-se à Teoria do Desenvolvimento Sustentável e analisando-se a aplicabilidade, neste contexto, de princípios e mecanismos propostos pela comunidade preservacionista contemporânea.

Com isso, almeja-se propor um sistema ou um conjunto de práticas que significam a adequação da tributação do ITR, por meio da extrafiscalidade promocional, ao modelo de desenvolvimento que tem por objetivo manter a floresta preservada e garantir a dignidade e o progresso das populações que nela vivam, segundo os objetivos e princípios do desenvolvimento sustentável. Para se atingir o objetivo do trabalho, os objetivos específicos foram trabalhados nos três capítulos da monografia.

No Capítulo 1, estudou-se o regime de tributação do ITR, analisando os critérios que definem as hipóteses de incidência, fato imponible, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas, extrafiscalidade, principalmente ambiental, e outros aspectos importantes.

A evolução histórica, os conceitos, os objetivos e as práticas de desenvolvimento sustentável e de preservação florestal, com a explicitação de seus princípios e instrumentos importantes para o modelo a ser proposto, foram objeto da redação do Capítulo 2.

O Capítulo 3 explicitou os elementos da estrutura de tributação do ITR que são incompatíveis com as ideias e princípios do desenvolvimento sustentável e que geram, portanto, a baixa efetividade da utilização do tributo como instrumento da extrafiscalidade promocional ambiental, bem como apresenta uma proposta que signifique uma nova forma de tributação do ITR.

A metodologia utilizada no trabalho foi do tipo bibliográfico e documental, a partir de doutrina, jurisprudência, leis e outras normas jurídicas a respeito do tema. Foi utilizado o método comparativo, partindo-se dos princípios e normas gerais do Direito Tributário para comparar a estrutura de tributação do ITR com a base principiológica do Direito Ambiental e

da Teoria do Desenvolvimento Sustentável, comprovando a incompatibilidade entre elas. Por fim, o método dedutivo serviu para formular uma proposta de alteração legislativa que busca harmonizar a estrutura do imposto às bases da Teoria do Desenvolvimento Sustentável.

1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), um tributo de competência federal que tem como hipótese de incidência a propriedade ou a posse de imóvel não localizado em áreas urbanas, possui um propósito extrafiscal. Ou seja, o seu objetivo maior é coibir determinadas condutas consideradas indesejadas, o que se chama extrafiscalidade repressiva ou proibitiva, ou incentivar ações ou omissões cuja ocorrência é desejada, chamada de extrafiscalidade promocional.

A extrafiscalidade do ITR foca a questão da utilização da terra em atividades rurais, tais como a agricultura e a pecuária, com a finalidade de garantir que a propriedade cumpra a sua função social. Segundo Camargos (2001, p. 177),

[...] deve ser utilizado o imposto territorial rural, com alíquotas progressivas e regressivas, para desonerar a tributação daquele que destina sua propriedade agrária a produção, atendendo à função social, com isso se beneficiando pela aplicação de alíquotas menores.

Uma vez que a propriedade é definida como a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, bem como o direito de reavê-la, um elevado caráter individualista é atribuído a esse instituto jurídico, pois ao proprietário, aparentemente, é permitido fazer tudo o que quiser em relação ao objeto da propriedade. Essa característica de propriedade como um direito absoluto foi sendo construído ao longo do tempo, por meio da evolução social, econômica e política da sociedade.

No século XIX, a filosofia marxista será o contraponto que irá lutar contra o caráter absoluto da propriedade, propagando a ideia da sua socialização. A partir do início do século XX, começou-se a considerar a propriedade não apenas como um direito, mas também como uma obrigação cuja prestação a ser cumprida pelo proprietário é a de lhe dar uma função social. 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 tem mais um caráter absoluto e que nem o homem nem a coletividade têm direitos, mas cada indivíduo tem uma função a cumprir na sociedade”.

No primeiro momento, essas obrigações foram confundidas com o conjunto de limitações impostas ao direito de propriedade. Entretanto, Orlando Gomes (2010, p. 122) esclarece que essa perspectiva foi superada com a obra *Introdução à Problemática da Propriedade*, de Pietro Perlingieri, publicada em 1971, segundo o qual “a propriedade é hoje uma função social quando exercida para certos fins” e que essa função social “é antes uma

concepção com eficácia autônoma e incidência direta no próprio direito consente elevá-la à dignidade de um princípio”.

Portanto, a função social da propriedade passa a ser um de seus elementos fundamentais, assim como a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, não sendo mais confundida com limitações que são impostas em sua razão. Nesse sentido, o art. 5º, inciso XXIII, da Constituição Federal - CF (BRASIL, 1988) diz que “a propriedade cumprirá a sua função social”.

As condições para o cumprimento da função social da propriedade são determinadas pelo art. 186 da CF (BRASIL, 1988) mediante observância de quatro requisitos em critérios e graus estabelecidos em lei: aproveitamento racional e adequado; utilização adequada dos recursos naturais e preservação do meio ambiente; cumprimento das disposições atinentes às relações de trabalho; bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

Assim, a utilização adequada dos recursos naturais e a preservação ambiental é um dos requisitos a serem observados na verificação da função social da propriedade e, por essa razão, também é um critério utilizado pela tributação do ITR no seu caráter extrafiscal.

Neste contexto, a extrafiscalidade do ITR, observando-se a questão da utilização da terra e a proteção ambiental, é o tema a ser estudado neste capítulo. Para isso, é preciso explicitar a teoria sobre o assunto e a estrutura normativa da tributação do imposto.

1.1. Princípio da Capacidade Contributiva e Progressividade

Um dos princípios que regem o Sistema Tributário Nacional (STN) é o da capacidade contributiva, que consiste na determinação do valor que cada indivíduo deve pagar de tributos em razão de sua capacidade econômica. Trata-se de um princípio que visa proteger o cidadão ante o poder de império que possibilita ao Estado impor o dever de pagar o tributo.

Dentre os diversos limites elencados, por exemplo, pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) ao Poder de Tributar, e exatamente para conter excessos e orientar a tributação de modo a que esta atenda a tão almejada justiça fiscal, existe o princípio da capacidade contributiva (DUTRA, 2010, p. 98).

A capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, pois obriga o poder público a tributar de maneira distinta contribuintes que estejam em situação econômica desigual e a tributá-los de maneira igualitária caso estejam em um mesmo patamar econômico. Geraldo Ataliba e Antonio Sampaio Dória (1991, p.49) fundamentam o princípio da capacidade contributiva no princípio da isonomia ao expressar que o primeiro:

[...] traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes. Implica que cada lei tributária tenha efeito de atingir manifestações, ou aspectos desta riqueza, sem destruir sua base criada. O sistema tributário e cada imposto hão de adequar-se à capacidade econômica dos contribuintes.

O princípio da capacidade contributiva é observado por meio de técnicas que subordinam o *quantum debeatur*¹ tributário à capacidade econômica de cada um. Segundo Micaela Dominguez Dutra (2010), essas técnicas, que são a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade e a pessoalidade, utilizam como parâmetro para se mensurar a capacidade contributiva, principalmente, a renda, o patrimônio e o consumo.

A seletividade consiste na escolha de produtos considerados não essenciais à vida da população que, em razão disso, serão tributados mais onerosamente. A proporcionalidade é a técnica de manter o tributo proporcional à renda ou ao patrimônio. A pessoalidade corresponde à utilização de elementos subjetivos que demonstram a falta de capacidade do sujeito passivo, gerando reduções do valor do tributo ou isenções.

Por fim, a progressividade é a técnica em que as alíquotas aplicadas crescem na medida em que cresce o quantitativo de um determinado critério utilizado na tributação. Quando esse critério também é o elemento que irá determinar o valor sobre o qual o tributo será calculado, ou seja, a base de cálculo, estar-se-á diante da técnica chamada progressividade fiscal.

Quando o parâmetro está relacionado à própria base de cálculo do imposto, a doutrina a chama de “progressividade fiscal”. A única função da progressividade fiscal é fazer quem tem maior capacidade contributiva pagar mais impostos[...] (FRANCISCO; PELLLEGRINA, 2011, p. 711).

Na tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, a progressividade fiscal em razão do valor do imóvel é uma faculdade do ente tributante, que são os Municípios e o Distrito Federal, nos termos do § 1º do art. 156 da CF (BRASIL, 1988), com redação dada pelo texto constitucional pela Emenda Constitucional (EC) nº 29, de 13 de setembro de 2000.

¹ O quanto se deve pagar

Alguns autores defendem a inconstitucionalidade da EC nº 29/2000 no tocante à permissibilidade da progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel. Esses argumentos baseiam-se na diferenciação entre tributos reais e pessoais.

É de bom aviso ter presente: o princípio da capacidade contributiva encerra, em seu bojo, uma autorização e uma limitação. Visto da perspectiva positiva, o princípio contém autorização para a criação de impostos progressivos, desde que estes sejam pessoais. Examinada a perspectiva negativa, o princípio veda a instituição da progressividade, quando de impostos reais (BARRETO, 2011, p. 1004).

Para esses autores, o § 1º do art. 145 da CF (BRASIL, 1988) ao expressar que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]” limita a possibilidade da observância do princípio apenas aos impostos de caráter pessoal, o que não seria o caso do IPTU, um imposto que incide sobre um direito de natureza real, a propriedade do bem imóvel.

Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 71) defende a constitucionalidade do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel por não concordar com a diferenciação entre impostos pessoais e reais. Para ele, “a classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas”.

Sem questionar a classificação entre impostos pessoais e reais, Micaela Domingues Dutra (2010, p. 127) expressa posição de Gabriel Lacerda Troianelli de que “qualquer lei que venha instituir imposto, mesmo que real, deve observar o princípio da capacidade contributiva, sob pena de ser reputada injusta e incondicional por macular os arts. 3º, I, 145, § 1º, da CRFB”. Ou seja, o objetivo da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, expresso no art. 3º, I, da CF (BRASIL, 1988), justifica a adoção do princípio da capacidade contributiva, mesmo que para impostos de natureza real. Tem-se aqui a explicitação do princípio da capacidade contributiva como decorrente, também, da solidariedade social.

Pela solidariedade, acompanhando a lição de Moschetti (1980, p. 114) alguém recebe do Estado um benefício (v.g. proteção em geral, comodidades, serviços etc.) sem, necessariamente, ter-lhe entregue algo em troca (no caso o pagamento de tributos) e, por outro lado, outro alguém deve contribuir financeiramente sem esperar (juridicamente) o retorno na exata proporção ou equivalência. Em suas palavras: “Em certo sentido, cada um é corresponsável pelo aperfeiçoamento e desenvolvimento dos demais” (MARTINS, 2011, p. 197).

Assim, após justificar isonomia no âmbito fiscal com base no princípio geral da solidariedade social, Marcelo Guerra Martins (2011, p. 199) explica que o caráter pessoal “significa que, como regra geral, o patrimônio do sujeito passivo designado em lei é que deve arcar com a imposição, justamente para que haja congruência com a capacidade contributiva do obrigado e não de um terceiro qualquer a cujo ônus financeiro da exação seja impigido”.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva e o da personalidade devem observar à diferenciação entre impostos diretos e indiretos, melhor dizendo, entre aqueles que gravam diretamente o patrimônio e a renda das pessoas físicas e aqueles que, ao gravarem o consumo das pessoas físicas ou a renda e o patrimônio de pessoas jurídicas, acabam tendo o ônus tributário transferido às pessoas físicas, inclusive aos mais pobres. Esses últimos são chamados pela doutrina de contribuintes de fatos, os primeiros, de contribuintes de direito.

Para Micaela Domingues Dutra (2010, p. 29)

[...] tem-se que a capacidade contributiva é, também, aplicada aos impostos indiretos. Todavia, temos que nos cercar de alguns critérios como a graduação de alíquotas de acordo com a essencialidade do produto, justamente por não termos como determinar o contribuinte de fato.

Explicita-se, assim, a posição doutrinária de que a redação do § 1º do art. 145 da CF (BRASIL, 1988), ao dizer que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, deve se entendida como uma restrição a ser aplicada aos impostos indiretos, como forma de evitar que o princípio da capacidade contributiva seja anulado ou que acabe onerando o contribuinte de fato que, por não ser facilmente determinado, pode ter que arcar com a imposição tributária para além de sua capacidade contributiva.

Com isso, estabelecido que o presente trabalho alinha-se à corrente doutrinária que pugna pela constitucionalidade de progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel, o que corresponde à aceitação da utilização dessa técnica mesmo para impostos que possam ser classificados como de natureza real, passa-se às considerações a respeito de outra técnica de progressividade, a extrafiscal.

A extrafiscalidade se apresenta como uma das facetas por meio das quais o tributo exerce a sua função social, conforme os valores finalísticos da sociedade. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 104) explica que a extrafiscalidade consiste num conjunto de “fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários”.

Nas lições de José Marques Domingues (2007, p. 22),

O tributo é um instituto historicamente concebido como meio de transferência de recursos privados ao Estado, mas desde sempre vislumbrado como instrumento poderoso de indução ou desestímulo de comportamentos – isto é, de servir à função política, econômica ou sanitária de governos [...]

Portanto, uma vez que a progressividade fiscal é a técnica que corresponde ao aumento da tributação na medida direta do aumento da renda ou do patrimônio, ou de outro elemento que, tomadas as devidas cautelas, possa indicá-los, tais como o consumo seletivo; a progressividade extrafiscal tem como medida uma situação política, social ou econômica escolhida pelo legislador para receber um tratamento diferenciado por meio da tributação.

A CF (BRASIL, 1988) traz, segundo o art. 182, § 4º, II, para o caso do IPTU, a técnica da progressividade extrafiscal no tempo com a finalidade de garantir a função social da propriedade, desde que o proprietário não observe determinação de parcelamento ou de edificação compulsórios.

A progressividade extrafiscal do ITR decorre do art. 153, § 4º, I, da CF (BRASIL, 1988), segundo o qual ele será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Esclarece Paulo de Barros Carvalho (2011), contudo, que não existe tributo que seja puramente fiscal ou extrafiscal e que os dois objetivos sempre estão presentes na imposição tributária, sendo que, em cada caso, um deles irá predominar sobre o outro. Assim, o autor lembra que o regime jurídico da atividade extrafiscal não é diferente do regime jurídico das demais exações tributárias e que o legislador precisa observar os parâmetros constitucionais, tais como as limitações ao Poder de Tributar e os princípios superiores, havendo modificações apenas naquilo que for essencial à finalidade da tributação extrafiscal.

Necessário, portanto, esclarecer a estrutura de tributação do ITR, em todos os seus aspectos, para que se possa compreender o seu caráter extrafiscal. Isso será feito com a explicitação do desenho normativo do ITR.

1.2. A estrutura normativa do ITR

Como a relação jurídico-tributária se estabelece com a ocorrência de um fato jurídico em concreto, o fato gerador, a partir de uma hipótese prevista em lei, a hipótese de incidência, para a explicitação da estrutura da tributação do ITR, recorrer-se-á à teoria de Paulo de Barros Carvalho, com as adaptações de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que trata a norma tributária como constituída de duas partes: hipótese e consequência endonormativa.

O renomado professor paulistano² define as hipóteses das normas tributárias, a que chama de *endonormas tributárias*, como o conjunto de critérios necessários à identificação do *fato lícito*, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* de fato jurígeno (fato gerador) (COÊLHO, 2010, p. 363).

Luciano Dias Bicalho Camargos (2001) explica que a hipótese endonormativa é prevista com a explicitação dos aspectos material, que é o fato em si; temporal, as condições de tempo; espacial, as condições de lugar; e pessoal, as condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato.

A consequência endonormativa é a parte da norma tributária que envolve o fato gerador. Na concepção original de Paulo de Barros Carvalho, ela é explicitada pela determinação dos sujeitos, ativo e passivo, o critério pessoal; e do conteúdo do dever jurídico, obtido a partir da base de cálculo e alíquota, o critério quantitativo. Sacha Calmon Navarro Coêlho apresenta a consequência endonormativa com elementos mais abrangentes em termos das seguintes proposições: como, onde, de que modo, quando, em que montante se vai satisfazer o débito em favor do sujeito passivo (COÊLHO, 2011).

Passa-se, então, a explicitar a estrutura normativa do ITR por meio destes elementos presentes na hipótese e na consequência endonormativa.

1.3. Aspecto material

Estabelece o art. 29 do Código Tributário Nacional (CTN) que o fato gerador do ITR é a propriedade, posse ou domínio útil de imóvel por natureza, como definido na lei civil,

² Paulo de Barros Carvalho

localizado fora da zona urbana do Município (BRASIL, 1966a). A Constituição Federal, por sua vez, fala, no *caput* e inciso VI do art. 156, que à União compete instituir impostos sobre a propriedade territorial rural, sem mencionar a posse nem o domínio útil (BRASIL, 1988).

Essa aparente divergência, contudo, já foi superada pela jurisprudência e pela doutrina, conforme a lição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 251):

Falando a Constituição em propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN o facultou à lei ordinária tomar para o fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um dos seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse.

Assim, o aspecto material da hipótese de incidência do ITR é a relação jurídica de propriedade, posse ou domínio útil, figuras do ramo do Direito Civil denominado Direito das Coisas.

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. Nenhum tipo de incorporação artificial, tais como construções, benfeitorias, instalações, culturas e pastagens plantadas pode ser objeto da tributação do ITR.

Luciano Dias Bicalho (2001, p. 99) diz que o imposto “não incide sobre o bem – imóvel por natureza -, mas sobre o direito real da pessoa. O pressuposto fático dos tributos deve ser a relação entre a pessoa e a coisa, a relação jurídica, e não a coisa em si”. Essa posição decorre de filiação ao pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, já expressado na seção anterior, de que todos os impostos são pessoais.

Com a devida vênia, o presente trabalho admite a classificação que permite dividir os impostos entre pessoais e reais, e, por essa razão, esclarece que o ITR é um tributo real, pois tem como fato gerador institutos típicos do Direito das Coisas.

1.3.1. Posse

Em geral, um estudo sobre a posse sempre irá abordar duas grandes teorias a respeito da sua estrutura: a teoria subjetiva, de Savigny, jurista alemão, que escreveu o Tratado da Posse

no ano de 1803, obra considerada um marco no estudo da posse; e a teoria objetiva, de Jhering³, também jurista alemão, que escreveu *A Luta pelo Direito*, maior oposição à teoria subjetiva de Savigny (NADER, 2010).

Segundo a teoria subjetiva, a posse está estruturada em dois princípios: o *corpus*, que é o controle físico, a apreensão da coisa; e o *animus domini*, que é ter a coisa como se proprietário fosse ou, mesmo sabendo-se que não se é proprietário, ter a coisa para si em oposição ao direito do proprietário.

O *corpus* dissociado do *animus domini* gera uma situação denominada de detenção. A diferenciação entre posse e detenção é de suma importância para que o Estado possa propiciar proteção jurídica ao possuidor, e não ao detentor.

Na teoria objetiva, Jhering considera que a posse prescinde da explicitação do *animus domini*, bastando apenas o *corpus* para que ocorra a posse. Ele constrói a sua teoria observando que o poder sobre a coisa não é necessariamente a sua apreensão e guarda física, pois há coisas, como as plantações em uma grande fazenda ou os animais mantidos em campos, que não podem ser mantidas sobre a vigilância permanente do possuidor. O *corpus* não significa apenas a posse física da coisa, apesar de que há objetos que admitem essa possibilidade. Nesse caso, a posse é caracterizada por um elemento mais abrangente, que Jhering considerou como sendo a destinação econômica em proveito do possuidor.

Por essa razão, Jhering considera que o *corpus* não existe dissociado do *animus*. Assim, a definição do *corpus*, para a teoria objetiva, já pressupõe a presença da vontade de se aproveitar economicamente da coisa.

Caio Mário da Silva Pereira (*apud* SANTIAGO, 2004, p. 2) exemplifica a situação dizendo que:

[...] um homem que deixa um livro num terreno baldio não tem sua posse, pois ali o livro não preenche sua finalidade econômica; mas aquele que manda despejar adubo num campo destinado à cultura tem a posse do adubo, porque ali a coisa cumprirá o seu destino, embora não haja o poder físico.

A situação como a coisa se encontra, o *corpus*, é o que caracteriza ou não a posse. Essa caracterização independe da explicitação de uma vontade íntima do possuidor. Isso não quer dizer que a vontade não existe, mas que ela é interna, não inteiramente explicitada, mas apenas refletida na situação da coisa em razão de sua destinação econômica.

³ Também existe a notação Ihering

Como não se pode analisar, a partir do *corpus*, se a vontade do possuidor é de possuir como proprietário, o *animus* que ele considera é o *animus tenendi*, que é a intenção de conservar ou manter a coisa, perceptível pelo estado em que a coisa se encontra, sem ter que se recorrer a nenhuma verificação subjetiva, íntima do possuidor. Na explicação de Arnaldo Rizzardo (2009, p. 25) “[...] Não se reclama a presença do elemento interno, distintamente quanto ao elemento externo. Ele já integra o poder de utilização econômica da coisa”.

Uma vez que apenas o *corpus* é exteriorizado, não haveria como diferenciar a posse e a detenção. Para solucionar esse problema, Jhering vai recorrer à forma como a coisa foi adquirida. Assim, analisando a teoria de Savigny, Jhering considera “que a diferença entre a posse e a detenção não está na natureza particular da vontade de possuir, mas, sim, na causa da aquisição” (*apud* GOMES, 2010, p. 35). Para isso, Jhering dá à lei a atribuição de excluir, em razão da forma de aquisição, situação que passaria, assim, a ser considerada detenção.

O Código Civil filiou-se à teoria objetiva quando estabeleceu, no art. 1.196, que “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (BRASIL, 2002a)”. Tem-se, assim, a posse como a exteriorização da propriedade, como pensava Jhering.

Ressalte-se, porém, que a teoria subjetiva de Savigny está presente na legislação nacional que trata do direito de usucapião. Diversos dispositivos legais a respeito da usucapião são redigidos com expressões equivalentes a “aquele que possuir como seu”, o que significa a necessidade de comprovação do *animus domini* para que se possa usucapir.

[...] a própria teoria objetiva não conseguiu suprir de forma absoluta os ordenamentos que a adotaram para conceituação da posse e sua existência, sendo que esses ordenamentos também acabaram por adotar a teoria subjetiva em algum ponto. No ordenamento pátrio, por exemplo, há ainda grande influência da teoria subjetiva nas disposições referentes à usucapião (SANTIAGO, 2004, p. 3).

Explicitadas, de maneira sucinta, as teorias tradicionais mais importantes a respeito da posse e, além disso, a influência dessas teorias no direito brasileiro, é necessário compreender que, para fins de tributação, a posse a ser considerada é a posse subjetiva, ou seja, *com animus domini*, seguindo, assim, a teoria de Savigny.

Nesse sentido, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Castro Meira, ao tratar do IPTU, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.091.198/PR (BRASIL, 2011), esclareceu que:

2. [...] a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo *animus domini*, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse *ad usucapionem*. Precedentes.

3. A incidência do IPTU deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade.

O presente trabalho se alinha, por completo, ao julgado acima exposto por acreditar que a posse tributável do ITR, da mesma maneira que a do IPTU, é a posse *com animus domini*, no sentido de ser posse que pode ser transformada em propriedade, seja por decorrer de um título justo, como no contrato de compra e venda, seja por significar a possibilidade de usucapião.

1.3.2. Propriedade

Posse e propriedade são institutos muito semelhantes, pois têm em comum a vontade do homem e a coisa a ele submetida. O ponto de distinção entre eles é que a propriedade está dotada de um “[...] princípio jurídico que regula e protege absolutamente o império da nossa vontade sobre a coisa que nos é própria” (ANTONIO JOAQUIM RIBAS *apud* RIZZARDO, 2009, p. 15).

Segundo o art. 1.228 do Código Civil (BRASIL, 2002a), o “proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la de quem injustamente a possua ou a detenha”.

Por usar entende-se a possibilidade de utilizar a coisa sem destruí-la, como, por exemplo, quando um proprietário usa um apartamento para morar com sua família. Por gozar, ou usufruir, entende-se o poder de se apropriar dos frutos da coisa, como, por exemplo, no caso do proprietário que loca um apartamento a um terceiro e percebe o aluguel. A faculdade de dispor significa a possibilidade do proprietário se desfazer da coisa, seja através do consumo, da destruição material, da alienação, do abandono ou, sem se desfazer necessariamente da coisa, a possibilidade de dar a ela uma destinação específica, que é o que se chama gravar um bem.

Quando os três primeiros elementos estão concentrados na pessoa do proprietário, diz-se que ocorre a propriedade plena. Em algumas situações, um ou mais de um destes elementos são deslocados da pessoa do proprietário para outras pessoas. Neste caso, o proprietário passa a exercer o seu direito de maneira restrita, ou limitada, o que ocorre, segundo Clóvis Beviláqua (*apud* RIZZARDO, 2009, p. 232), “quando se desmembra da propriedade algum desses elementos, para constituir, em favor de outrem, um direito real”. Assim, como o terceiro passa

a exercer algum direito sobre uma coisa que é propriedade de outra pessoa, esse tipo de direito é conhecido como um direito real sobre coisas alheias.

O quarto elemento do conteúdo da propriedade é uma consequência instrumental da possibilidade de exercício das três faculdades anteriores: usar, gozar e dispor da coisa; pois a possibilidade de reaver a coisa de quem injustamente a possui ou detenha envolve a proteção jurídica ao proprietário para que ele, quando impedido, possa exercer quaisquer das faculdades anteriores.

Por fim, o quinto elemento, como já foi dito antes, é a sua função social. Sob esse aspecto, Orlando Gomes (2010, p. 105) ensina que:

Considerada na perspectiva dos poderes do titular, a propriedade é o mais amplo direito de utilização econômica das coisas, direta ou indiretamente. O proprietário tem a faculdade de servir-se da coisa, de lhe perceber os frutos e produtos, e lhe dar a destinação que lhe aprouver. Exerce poderes jurídicos tão extensos que a sua enumeração seria impossível. O exercício dos poderes inerentes a um determinado direito [...] está limitado ao fim econômico ou social. Essa percepção teleológica confere à função social um chancela finalística, quer recaia sobre móveis, quer sobre imóveis.

Eis a razão porque o ITR é um importante instrumento de efetivação da proteção ambiental, pois, ao incidir sobre o direito de propriedade, não pode dissociar-se da questão primordial a este instituto, que é o cumprimento de sua função social.

1.3.3. Domínio Útil

A enfiteuse, instituto jurídico com origens na Grécia antiga e no Império Romano, surgiu para fins de promoção do cultivo da terra alheia e mediante o pagamento de uma pensão anual ao proprietário. Na Europa Medieval, quando também recebeu o nome de aforamento ou aprazamento, o instituto evoluiu e se estabeleceu como um direito real consistente no desdobramento do domínio em duas partes: o domínio direto e o domínio útil. O titular do domínio útil recebia a incumbência de explorar o bem, colhendo os seus frutos, com a obrigação de pagar uma pensão anual ao titular do domínio direto. A Coroa Portuguesa, com o intuito de incentivar a colonização, estabeleceu o regime no Brasil obrigando o proprietário de terras doadas pela Coroa a explorar diretamente o imóvel ou promover a sua utilização pelo regime de enfiteuse (RIZZARDO, 2009).

O titular do domínio útil, também chamado enfiteuta ou foreiro, recebe essa parcela do domínio com o objetivo de dar a terra uma destinação econômica e social, por meio do cultivo

ou para fins de moradia. O titular do domínio direto, ou senhorio, passa a ter o direito de receber do enfiteuta uma pensão ou foro anual. Caso qualquer um dos dois queira alienar o seu direito, ao outro é dado o direito de preferência. Não havendo a opção pelo direito de preferência pelo senhorio, sobre o produto da venda do domínio útil, o titular do domínio direto recebe um percentual, chamado de *laudêmio*.

Cabe observar que, atualmente, o Código Civil de 2002 proibiu a constituição de enfiteuse ou de subenfiteuses sobre terras particulares, mantendo-se as existentes reguladas pelas disposições do Código Civil de 1916. Com relação a terras públicas, lei especial regula a constituição de enfiteuse sobre os chamados terrenos de marinha.

Portanto, por haver disposição expressa no Código Tributário Nacional, havendo enfiteuse, o aspecto material da incidência do ITR, bem com do IPTU, é o domínio útil. Conclui-se, por exclusão, que o domínio direto não é hipótese de incidência desses tributos.

1.4. Aspecto espacial

Quanto ao seu aspecto espacial, reza o art. 29 do CTN que o ITR incide sobre o imóvel localizado “fora da zona urbana do Município”. A definição de zona urbana, contudo, é dada pelos §§ 1º e 2º do art. 32. do CTN que tratam do IPTU (BRASIL, 1966a). Este critério de diferenciação entre urbano e rural é chamado pela doutrina de critério de localização.

Entretanto, existe outra forma de classificar os bens imóveis em rurais ou urbanos, que decorre da observação da sua destinação. Esse é o critério utilizado pelo Direito Agrário para observar o cumprimento da função social da propriedade. Segundo esse critério, não é a localização física, um caráter estático, que qualifica o prédio em rústico ou urbano, mas a finalidade natural que decorre de seu aproveitamento, um aspecto dinâmico. A finalidade natural dos imóveis rurais é a terra e as benfeitorias, mesmo que construídas nas cidades e vilas, destinadas à agricultura, criação de gado, reclusão de feras, depósito de frutos (OPITZ e OPTIZ, 2011).

A adoção, pelo CTN, da teoria da localização leva-se a entender que, para fins da tributação do ITR, o critério espacial corresponde a não localização do imóvel na zona urbana do Município. Entretanto, ainda antes do CTN entrar em vigor, o Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, estabeleceu um critério misto, utilizando-se elementos da teoria da localização e da teoria da destinação, ao dispor que:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados (BRASIL, 1966b).

Logo, o imóvel que, mesmo na área urbana, fosse utilizado em atividades consideradas agrárias estaria sujeito à incidência do ITR e não do IPTU. Essa regra teria vigido até a publicação da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, que revogou, expressamente, o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966 e, trouxe, no seu art. 6º e parágrafo único, outro critério: o da área do imóvel combinado com o critério da destinação.

Art. 6º - Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o Art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

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

A partir dessa mudança, abandona-se o critério da localização e passa-se a pensar, exclusivamente, no critério da destinação, desde que o imóvel possua área maior que 1 ha. Todos os imóveis com área menor que 1 ha, independentemente da destinação, estariam sujeitos ao pagamento do IPTU.

A mudança da Lei nº 5.868/1972 não prosperou, sendo seu art. 6º e parágrafo único considerados inconstitucionais pois, uma vez que o Código Tributário Nacional havia sido recepcionado pela Constituição de 1967 como lei complementar, ele não poderia ter sido alterado por lei ordinária. A suspensão da execução desses dispositivos legais foi objeto da Resolução do Senado Federal nº 313, de 30 de junho de 1983.

Voltaria, assim, a vigência da redação original dos arts. 29 e 32 do CTN, que estabeleciam o critério de localização como o determinante para fins de incidência do ITR e do IPTU. Entretanto, a Resolução do Senado Federal (RSF) nº 9, de 7 de junho de 2005, suspendeu a execução do art. 12 da Lei Federal nº 5.868/1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966. Ou seja, com a RSF nº 9/2009 abriu-se a questão da vigência do art. 15 do DL 57/1966, que estabelecia que o imóvel rural na área urbana, destinada a atividades agrárias, estaria sujeito ao pagamento do ITR e não do IPTU.

Mesmo assim, ainda se discutiu se o art. 15 do DL 57/1966 havia ou não sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Essa dúvida foi esclarecida pelo Superior Tribunal de Justiça que, em 26 de agosto de 2009, considerou que:

[...] não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966) (BRASIL, 2009).

Portanto, combinando elementos da teoria da localização e da destinação, o ente tributante, a União Federal, está autorizada pelo ordenamento jurídico a estabelecer a imposição tributária do ITR sobre imóveis:

1. Localizados fora da zona urbana, conforme definido em lei municipal; e
2. Localizados em zona urbana, desde que comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Apesar disso, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ITR, traz no seu art. 1º o seguinte regramento:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (BRASIL, 1996).

Assim, embora tenha se estabelecido a competência para instituir o ITR sobre imóveis localizados nas zonas urbanas, com destinação agrária, a União Federal efetivamente não está exercendo essa competência, pois a legislação ordinária do ITR só prevê a tributação sobre imóveis localizados fora da zona urbana.

Com isso, temos que se estabeleceu um vácuo de tributação sobre a propriedade imobiliária no país, pois os imóveis localizados na zona urbana, com destinação agrária, não podem ser tributados pelo IPTU e não estão sendo tributados pelo ITR. A solução para esse problema demanda alteração legislativa para revogar, por meio de lei complementar, o art. 15 do DL 57/1966 ou, alternativamente, alterar o art. 1º da Lei nº 9.393/1996 sujeitando os imóveis urbanos com destinação agrária à tributação do ITR.

1.5. Aspecto temporal

No que concerne 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. Portanto, os outros elementos da hipótese endonormativa utilizados para fins da tributação do ITR, que correspondem à análise do aspecto material, do espacial e do pessoal, devem ser observados em relação a essa data.

1.6. Aspecto pessoal

O aspecto pessoal consiste na explicitação, na norma, das condições e qualificações das pessoas envolvidas com o fato previsto na hipótese de incidência. Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 364) explica que:

A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a “qualifica” em termos de referência pessoal (aspecto pessoal da hipótese), e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na consequência ou no prescriptor da norma, como diria Vilanova, suporta o dever de contribuir (o sujeito passivo da relação jurídica).

Estabelece o art. 31 do CTN (BRASIL, 1966a) que o “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. Ser proprietário ou titular do domínio útil são qualificações para as quais não há maiores discussões em termos da explicitação do aspecto pessoal. Os maiores problemas existem, na verdade, no sentido da expressão “possuidor a qualquer título”.

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*)”. E também o julgado do STJ no REsp nº 681.406/RJ (BRASIL, 2005) que tratou do mesmo tema em relação ao IPTU afirmando que “só é contribuinte do IPTU quem tenha o *animus dominis*, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio”.

Alguns julgados restringem, ainda mais, o conceito de possuidor a qualquer título, intuindo que apenas o possuidor com posse *ad usucapionem* é contribuinte. Como exemplo, tem-se o Julgado do STJ no REsp nº 818.618/RJ (BRASIL, 2006) ao dizer que “O possuidor a qualquer título refere-se, tão-somente, para situações em que ocorre posse *ad usucapionem*, não inserida nesta seara a posse indireta exercida pelo locatário”.

Na prática, o possuidor com posse *ad usucapionem* e o com posse *com animus domini* muitas vezes se confundem, pois esse último tipo de posse é elemento necessário à possibilidade

de usucapião. Mas esses conceitos não são sinônimos. Assim, seguindo a posicionamento já descrito no aspecto objetivo da hipótese da endonorma do ITR, adota-se, neste trabalho, a posição de que o possuidor a qualquer título que é contribuinte do ITR é o possuidor que exerce a posse com *animus domini*.

Tem-se, assim, esclarecidos os quatro aspectos da hipótese endonormativa da tributação do ITR. Passa-se, neste momento, à explicitação da consequência jurídica da norma tributária do ITR, sendo que, entre todos os elementos propostos por Sacha Calmon Navarro Coêlho, ater-se-á a dois deles, que são os mais relevantes para os objetivos deste trabalho: Quem deve pagar (sujeito passivo) e Quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquota).

1.7. Quem deve pagar (sujeito passivo)

Por ser uma prestação, o tributo decorre de uma obrigação a ser cumprida por uma pessoa, o sujeito passivo. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 596),

O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário [...]

Nos termos do art. 31 do CTN (BRASIL, 1966a), para o caso do ITR, o contribuinte, que também pode ser chamado sujeito passivo direto, é o proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título. Logo, o contribuinte do ITR é a pessoa nessa condição no dia 1º de janeiro de cada exercício.

O responsável ou sujeito passivo indireto é aquele que, sem ser o contribuinte, seja por lei obrigado a cumprir a prestação tributária. Há duas espécies de sujeição passiva indireta e, para melhor explicar essas espécies, recorrem-se aos ensinamentos do jurista Rubens Gomes de Souza (*apud* COÊLHO, 2010, p. 605, grifos do autor):

Dizia o mestre: a transferência “ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, *em virtude de um fato posterior*, transfere-se para outra pessoa diferente...”

E a substituição “ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado. Nesse caso, *é a própria lei que substitui* o sujeito passivo direto por outro indireto.”

Esclarecida a diferenciação entre transferência e substituição, é preciso evidenciar que a determinação sobre quem deve ser o sujeito passivo se mostra controversa quando ocorre a transmissão do direito de propriedade, posse ou domínio útil, entre o dia da ocorrência do fato gerador e o dia do efetivo pagamento do tributo.

Para se compreender qual é o dia do pagamento do tributo, é preciso saber como o sujeito passivo deve apurar o valor do tributo e efetuar o seu pagamento. O instrumento previsto pela Lei nº 9.393/1996 para fins de apuração e confissão do valor a pagar do ITR é o documento denominado Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), com entrega anual obrigatória em data e condições fixadas pela administração tributária.

Nos últimos anos, o prazo fixado para apresentação do Diat e o pagamento do tributo sempre foi estabelecido entre meados do mês de agosto e final do mês de setembro de cada exercício. Resta observar que a apuração e o pagamento do imposto devem ser feitos ainda que fora do prazo, até que ocorra a decadência do direito de lançamento pela Administração Tributária. Essa regra é justificável pela possibilidade de transferência do tributo ao terceiro que passou a ser o proprietário, titular do domínio útil ou titular a qualquer título na data da efetiva entrega da declaração.

Entretanto, a regra infralegal não pode estabelecer responsabilidade que a lei complementar, no caso o CTN, exclua, que são, explicitamente, as situações previstas no *caput* do art. 130 do CTN, quando do título da transferência consta a prova de quitação do ITR, e no parágrafo único do mesmo artigo, quando a transferência ocorreu em virtude de arrematação em hasta pública (BRASIL, 1966a). Tendo ocorrido uma destas duas situações, o proprietário, possuidor a qualquer título e titular do domínio útil na data da ocorrência do fato gerador, na condição de contribuinte, é a pessoa obrigada a apresentar o Diat, apurar o ITR e fazer o seu pagamento, pois, nessas situações, não ocorreu a transferência da responsabilidade pelo crédito tributário.

Outro ponto a ser esclarecido, quanto à determinação do sujeito passivo é a possibilidade de, na tributação do ITR, existir a figura da substituição tributária, ou seja, hipótese em que lei transfira a responsabilidade pelo pagamento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.

Esse ponto é bastante controverso porque envolve a discussão a respeito de dispositivos de legislação civil que atribuem à responsabilidade de pagamento do ITR pelo usufrutuário, pelo superficiário e pelo possuidor fiduciante. Esses dispositivos são o art. 1.371 e o inciso II do art. 1.403 do Código Civil; o § 3º do art. 21 da Lei nº 10.257/2001, o Estatuto das Cidades; e § 8º do art. 27 da Lei nº 9.514/1997.

É discutível se o dispositivo do Estatuto das Cidades poderia ou não ser aplicado ao caso do ITR, pois é lei especial que estabelece normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana, conforme seu art. 1º, parágrafo único. Essa discussão não é importante para este trabalho posto que dispositivo similar existente no Código Civil abrangeria também os imóveis rurais.

O usufruto é um direito que não está diretamente relacionado à aquisição da propriedade. Apenas quando a figura do usufrutuário confunde-se com a do nu proprietário ocorre a extinção do usufruto por uma forma jurídica chamada consolidação. Assim, excetuando a consolidação, o usufruto não necessariamente vai levar à aquisição da propriedade, tais como no caso em que o usufruto é temporário. Além disso, o usufrutuário não exerce a posse sem nenhum tipo de subordinação, pois ele está obrigado a respeitar os direitos do nu proprietário. Com isso, reforçar-se-ia a posição defendida, por exemplo, por Luciano Dias Bicalho (2001, p. 107) ao dizer que “será contribuinte do ITR o nu proprietário já que o domínio do imóvel a ele pertence”.

Essa não é, contudo, a posição defendida por este trabalho, que se alinha a corrente que pugna pela afirmação de que a posse tributável para fins do ITR é a posse com *animus domini*, seguindo a Teoria Subjetiva de Savigny, mas que, ao mesmo tempo, o usufrutuário é responsável pelo pagamento do ITR, conforme a jurisprudência pacífica do STJ quanto ao IPTU:

[...] em tese, o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e não o possuidor, a qualquer título (...). Ocorre que, em certas circunstâncias, a posse tem configuração jurídica de título próprio, de investidura do seu titular como se proprietário fosse. É o caso do usufrutuário que, como todos sabemos, tem a obrigação de proteger a coisa como se detivesse o domínio (BRASIL, 2000).

Assim, a única forma de resolver a aparente controvérsia é aceitar que existe substituição tributária no ITR, bem como no IPTU, e que essa substituição decorre dos dispositivos da legislação que atribuem não apenas ao usufrutuário, mas também ao superficiário, bem como ao devedor fiduciante, o dever de pagar os tributos sobre a nua propriedade, a propriedade superficiária e a propriedade fiduciária dada em garantia.

1.8. Quanto se deve pagar (base de cálculo e 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.

A base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua tributável (VTNt), 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 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.

O VTN, por sua vez, é obtido pela exclusão, a partir do valor do imóvel rural, dos valores das incorporações artificiais. Esse cálculo segue o disposto no art. 29 do CTN que, como já foi explicado anteriormente, estabelece como objeto da tributação o imóvel por natureza, assim compreendido o solo e as incorporações naturais, tais como florestas e pastos nativos. Está esclarecido, assim, como se chega à 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.

O grau de utilização mostra a parte do imóvel rural que está sendo efetivamente utilizada na atividade rural em relação à parte do imóvel que está disponível para utilização, sendo que já foram excluídas dessa relação às áreas de interesse ambiental (isentas) e as áreas ocupadas com benfeitorias úteis e necessárias destinadas a atividade rural.

Um ponto que merece ser destacado é o fato da Lei nº 9.393/1996 estabelecer que a área utilizada na atividade rural seja a área que, no ano anterior, tenha sido plantada, servido de pastagem, utilizada na exploração extrativa, aquícola ou granjeira, entre outros.

O quadro abaixo traz as alíquotas do ITR e mostra a aplicação da técnica da progressividade em razão inversamente proporcional ao grau de utilização e diretamente proporcional à área total do imóvel.

Quadro 1: Alíquotas do ITR

Área total do imóvel	Grau de Utilização – GU (em %)
----------------------	--------------------------------

(em hectares)	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

Tem-se, assim, a explicação sobre como a tributação do ITR está estruturada e como as bases de cálculo e alíquotas são encontradas para, mediante a aplicação da segunda sobre a primeira, apurar-se o valor devido do tributo.

1.9. A extrafiscalidade do ITR

A extrafiscalidade com fins de proteção ambiental participa da tributação do ITR mediante o uso da técnica da isenção, com efeitos, exclusivamente, na base de cálculo do tributo.

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.

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.

Essa atitude de separar a questão ambiental da questão econômica, como se elas fossem incompatíveis, é reflexo de uma forma ultrapassada de pensar o direito. Para mostrar esse fato, apresentar-se-á, no próximo capítulo, a Teoria do Desenvolvimento Sustentável, buscando sedimentar os seus princípios, elementos e instrumentos, com o intuito de, ao final deste trabalho, montar uma nova proposta de tributação extrafiscal do ITR, onde a questão preservacional possa realmente ser incentivada dentro da estrutura normativa do tributo e em harmonia com a possibilidade de utilização econômica do bem em bases sustentáveis.

2. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Desde a década de 70 do século XX, vem-se discutindo a necessidade de adoção de um novo modelo de crescimento econômico, onde a preocupação com a conservação e a preservação ambiental seja um fator tão importante quanto o produto econômico em si.

Todo o desenvolvimento científico, tecnológico, político e social sobre o tema caminham, desde então, para um modelo chamado de desenvolvimento sustentável, que ainda está sendo amadurecido, mas que teve as suas bases lançadas em 1987, por meio do documento chamado “Nosso Futuro Comum”, publicado pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CMMAD) da Organização das Nações Unidas (ONU). Esse relatório abandonou o conceito de crescimento econômico tradicional, disseminando o termo desenvolvimento sustentável e estabelecendo a ideia de que o desenvolvimento econômico de hoje deve garantir as necessidades da geração atual sem comprometer as das próximas gerações (SEIFFERT, 2011).

O tema do desenvolvimento sustentável foi lançado com base em dois pilares: a questão da necessidade atual, principalmente das necessidades essenciais dos mais pobres; e a questão da limitação do uso de recursos naturais de forma a não comprometer o atendimento básico das necessidades das próximas gerações.

Para a Teoria do Desenvolvimento Sustentável, os fundamentos da proteção ambiental não são mais nem menos relevantes que os do desenvolvimento da atividade econômica. Nesse sentido, Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer (2010, p. 107) dizem que:

Em razão do forte conteúdo econômico inerente à utilização dos recursos naturais, e, conseqüentemente, das pressões de natureza político-econômicas que permeiam, na grande maioria das vezes, as medidas protetivas do ambiente, Bessa Antunes pontua [...] que a preservação e a utilização sustentável e racional dos recursos ambientais devem ser encaradas de modo a assegurar um padrão constante de elevação da qualidade de vida, sendo, portanto, o fato econômico encarado como desenvolvimento, e não como crescimento.

Ao diferenciar crescimento, que está relacionado à expansão da escala de produção, e desenvolvimento, conceituado como um estágio econômico, social e político baseado por alto rendimento dos recursos naturais, do capital e do trabalho, Mari Elizabete Bernardini Seiffert (2011, p. 22-23) defende que “o desenvolvimento sustentável constitui-se na adoção de uma padrão de desenvolvimento requerido para obter a satisfação duradoura das necessidades humanas, com qualidade de vida”.

Tem-se, assim, que o novo padrão de desenvolvimento não tem o objetivo de preservar os recursos ambientais a qualquer custo. A sua finalidade é garantir formas sustentáveis de exploração da natureza que garantam a melhora da qualidade de vida a todos os povos.

Cleucio Santos Nunes (2005) deixa claro que, como a exploração do meio ambiente, salvo em raras exceções, está ligada a transformação da natureza em bens economicamente viáveis, deve-se partir da perspectiva de que o desenvolvimento sustentável veio para corrigir “o desenvolvimento inadequado da atividade econômica em um momento da História”.

Quando se trata da evolução do conceito de desenvolvimento sustentável desde o ano de 1987, Seiffert (2011) pontua que há, na atualidade, duas interpretações opostas para o que seja desenvolvimento sustentável, cujas teorias são conhecidas como “sustentabilidade fraca” e “sustentabilidade forte”. Para a primeira teoria, o desenvolvimento sustentável significa uma nova forma de eficiência econômica, utilizando os recursos ambientais por meio do manejo racional e mediante tecnologias menos poluentes. Seguindo os ensinamentos de Reinaldo Dias (*apud* SEIFFERT, 2011, p. 24), a teoria da sustentabilidade forte entende que:

O desenvolvimento sustentável é antes de tudo um projeto social e político destinado a erradicar a pobreza, elevar a qualidade de vida e satisfazer às necessidades básicas da humanidade que oferece os princípios e as orientações para o desenvolvimento harmônico da sociedade, considerando a apropriação e a transformação sustentável dos recursos ambientais.

Neste trabalho, entende-se o termo desenvolvimento sustentável, no atual estágio de amadurecimento da teoria, como o faz a teoria da sustentabilidade forte, que considera, entre outros elementos, que ele fornece princípios para a sua aplicação. Por esse motivo, serão discutidos nos próximos tópicos alguns princípios do Direito Ambiental, que serão utilizados como baliza para a proposta deste trabalho.

2.1. Princípios da Solidariedade e da Cooperação

O Princípio da Solidariedade no Direito Ambiental se origina do Princípio da Solidariedade Social, que, conforme já foi explicado anteriormente, também é o princípio que justifica o dever de pagar impostos segundo a capacidade contributiva.

Sarlet e Fensterseifer (2010) esclarecem, com base nos ensinamentos de Édis Milaré, que a solidariedade, inclusive no âmbito intergeracional, é que consubstancia o princípio do desenvolvimento sustentável. Para esses autores (2010, p. 47),

O princípio da solidariedade aparece, nesse cenário, como mais uma tentativa histórica de realizar na integralidade o projeto da modernidade, concluindo o ciclo dos três princípios revolucionários. A solidariedade expressa a necessidade (e, na forma jurídica, o dever) fundamental de coexistência (e cooperação) do ser humano com o corpo social [...] Só que aqui, para além de uma obrigação ou dever unicamente moral de solidariedade, há que se trazer para o plano jurídico-normativo tal compreensão.

Logo, a ênfase na solidariedade é um dos pressupostos do novo paradigma da sustentabilidade, segundo a ideia de que todos devem participar do processo de proteção ao meio ambiente e, portanto, de que todos são solidariamente responsáveis por essa causa.

Em decorrência da solidariedade, é preciso um acordo entre todos os sujeitos de direito para realizar ações que busquem promover a proteção ambiental. Portanto, também é de fundamental importância o Princípio da Cooperação, que, segundo Cristiane Derani (2008, p. 142) significa uma repartição de atribuições econômicas, dentro das relações de mercado, e que:

Sua concretização, como princípio do direito ambiental e do direito econômico simultaneamente, se dá, por exemplo, quando se determina a divisão dos custos de uma política preventiva de proteção ambiental, implicando uma negociação constante entre as atividades do Estado e do cidadão.

O Princípio da Cooperação significa uma atuação conjunta do Estado e da sociedade civil. Para isso, é necessário um aumento da informação e da participação popular nas decisões e orientações da política ambiental. O princípio também pressupõe a cooperação entre os diversos entes estatais e, até mesmo, entre diferentes Estados.

O enfoque na solidariedade e na cooperação são duas linhas a serem perseguidas pelo presente trabalho na busca de uma proposta de adequação da tributação do ITR ao modelo do desenvolvimento sustentável.

2.2. Princípios do Poluidor-Pagador e do Ônus Social

O Princípio do Poluidor-Pagador, em linhas gerais, orienta para a busca de fórmulas que garantam ao causador do dano ambiental, assim considerado não apenas o produtor ou industrial, mas também o comerciante e o consumidor ou qualquer outra pessoa cuja ação ocasionou o fato, a responsabilização pelo pagamento deste dano. Essa orientação, contudo, exige que o dano ambiental possa ser valorizado em termos monetários.

O maior desafio de uma política de gestão ambiental é, a partir de uma valoração dos recursos ambientais, incorporar esse valor ao mercado. Essa atividade corresponde ao que se chama de internalização das externalidades negativas.

Para Maria Elizabete Bernardini Seiffert (2011, p. 69), externalidades negativas são “danos causados por alguma atividade a terceiros, sem que esses sejam incorporados no sistema de preços”. Assim, internalizar os custos ambientais significa encontrar uma forma de alocação desses custos, que são custos sociais, aos custos privados, os únicos que são cobertos pelo preço da unidade produzida.

Cristiane Derani (2008) explica que essa atividade tem sido pensada a partir de dois enfoques: a teoria da correção do mercado promovida pelo Estado, de Arthur C. Pigou; e a teoria da extensão do mercado, de Ronald Coase.

Seiffert (2011, p. 70) explica que Pigou, ainda no início do século XX, já preconizava “[...] a intervenção do Estado sob a forma de taxação de externalidades negativas”, sendo que a taxa deveria “ser de um valor igual ao valor monetário do custo externo, isto é, a diferença entre o custo privado e o custo social”. Assim, ao ocorrer uma falha de mercado, o Estado deve agir para fazer diminuir os efeitos externos negativos, via taxação.

Para os adeptos da teoria da extensão de Coase, por meio de um processo de negociação, o mercado é quem vai solucionar o problema entre aquele que provoca e aqueles que suportam os efeitos da produção econômica que geram as externalidades. Para este teórico, isso só seria possível caso os bens atingidos pelas externalidades passassem a ser uma propriedade privada, pois “tudo que não pertence a ninguém é usado por todos e cuidado por ninguém”. Assim, aplicando-se essa teoria à gestão ambiental, os recursos naturais deveriam deixar de pertencer a ninguém e passar a pertencer a alguém, com direitos de propriedade bem definidos pelo Estado. Esse pensamento é justificado pela tese de que apenas a propriedade individual é capaz, dentro da lógica de mercado, de alocar de maneira ótima os recursos ambientais. Logo, o Estado não teria que propiciar, via subvenção e impostos, a internalização dos efeitos externos. Ao Estado caberia o papel de delimitar e distribuir os direitos de propriedade e, assim, o próprio mercado encontraria a solução ótima, que melhor alocaria os recursos naturais (DERANI, 2008).

Um exemplo de aplicação do Teorema de Coase é dado quando dois agentes privados negociam as alternativas entre poluir e conservar um rio, considerando as hipóteses em que o rio seria de propriedade de um ou de outro. Em ambas as situações hipotéticas, a falha do mercado seria eliminada.

Note-se que no exemplo hipotético os usuários do riacho chegam a propor ao proprietário, que é a indústria, o pagamento de importância para deixar de poluir; a indústria aceita, pois lucrará com a proposta; ou, sendo os usuários proprietários do riacho, poderão pedir indenização para corrigir a poluição, logrando do mesmo modo proteção ambiental (NUNES, 2005, p. 104).

A condição para aplicação eficaz da Teoria de Coase seria a titularidade do bem ambiental nas mãos de um particular. A solução do mercado não seria possível, entretanto, no caso o bem ambiental fosse um bem público.

Cuidando-se de bens públicos ou difusos, em especial desta última categoria, vista que nela se inclui o meio ambiente, a questão é mais complexa. Quem, então, negociaria os custos de transação em nome do bem coletivo? Caberia ao Estado, portanto, assumir esse papel de titularizar e defender o meio ambiente afetado pela produção do particular (NUNES, 2005, p. 103).

Assim, mesmo na Teoria de Coase, o Estado ainda exerce um papel importante pois, em situações em que o custo de transação entre os particulares for muito alto ou não tiver como ser por entre eles negociado, ao ente estatal ainda caberia a função de corrigir as externalidades negativas não eliminadas pelo mercado.

Cristiane Derani (2008) esclarece que as teorias de Coase e Pigou são muito próximas ao justificarem a economia ambiental sob uma perspectiva puramente econômica, sem considerar a complexidade dos processos ecológicos.

As teorias de Coase e de Pigou, ao tratarem da questão da internalização das externalidades, consideram essa atividade uma atribuição do mercado ou do Estado, respectivamente. Assim, o que as diferencia é apenas o agente que irá promover essa atividade, sendo que, em ambas as teorias, a atividade deverá ser realizada sob a perspectiva da valorização monetária do bem ambiental.

[...] a proposta básica da economia ambiental, a valorização monetária da natureza, é artificiosa (não corresponde às forças do mercado, que a emprega necessariamente como bem livre ou em abundância), necessitando de amparo jurídico e político, a fim de que chegue ao fim almejado, sem esquecer de que, como um rio desviado de seu curso, o mínimo descuido com as obras de engenharia permitirá que retome seu curso inicial, com uma fúria de efeitos imprevisíveis (DERANI, 2008, p. 93).

Neste contexto, o processo de valorização do bem ambiental é dependente de atuação jurídica e política e, nessa seara, apenas o Estado poderia agir. Entretanto, essa atuação teria que ser uma atuação perfeita, minuciosamente cuidadosa e infalível, pois o seu objetivo é

corrigir uma falha de mercado. Essa característica, sabe-se, não há como ser alcançada pelo Estado. Como explica Cristiane Derani (2008, p. 94),

À ineficiência do mercado não é possível contrapor um aumento da burocracia. Existe um grau ótimo de atuação do Estado, que, depois de ultrapassado, torna-o uma máquina pesada e ineficiente, com uma burocracia que concorre com o desenvolvimento da produção, a qual visava inicialmente melhorar.

Além disso, ao tratar a questão sob o enfoque apenas econômico, a dimensão ecológica se vê reduzida a uma de suas partes integrantes, que não é nem mais nem menos importante que as demais. O tema da dimensão ecológica da dignidade humana está sendo abordado sob um enfoque abrangente, que abarca nesse conceito não apenas o homem como um fim em si mesmo, segundo a concepção Kantiana, mas também a outras formas de vida e a própria natureza.

A atribuição de dignidade a outras formas de vida ou à vida em termos gerais transporta a ideia do respeito e responsabilidade que deve pautar o comportamento do ser humano para com tais manifestações existenciais. Nesse contexto, para além de uma *compreensão especista da dignidade*, que parece cada vez mais frágil diante do quadro existencial contemporâneo e dos novos valores culturais de matriz ecológica, deve-se avançar nas construções morais e jurídicas no sentido de ampliar o espectro da incidência do valor dignidade para outras formas de vida e para a Natureza em si (SARLET; FENSTERSEIFER, 2012, p. 90, grifos do autor).

Nessa perspectiva, a valorização do bem ambiental não pode e não se dá, exclusivamente, a partir de cálculos que busquem encontrar a exata medida da externalidade com fins de incorporá-la ao custo privado. É até possível e aceitável que esse processo ocorra, mas dentro de um contexto de precaução porque monetarizar o bem ambiental não garante a sua preservação ou conservação.

Com a valorização monetária do bem ambiental, é possível ocorrer duas situações opostas que são igualmente indesejadas: o consumidor do bem ambiental estaria disposto a pagar o preço da degradação, o que não é medida eficaz para a proteção da natureza; ou o usuário não teria como pagar o custo internalizado, aumentando a exclusão social e o acesso da população menos favorecida ao bem.

Chega-se, nesse ponto, ao momento de explicitar que este trabalho buscará construir a sua proposta tendo em vista, também, o Princípio do Poluidor-Pagador, que busca internalizar as externalidades negativas. Ele é uma tentativa de evitar a ocorrência de danos ambientais,

fazendo com que o agente poluidor deixe de praticar a atividade degradante em razão da obrigação de pagar por isso, mas também é meio de reparação, nos casos em que a opção for pela degradação ambiental.

Essa posição é, aparentemente, contraditória com a posição discutida nos parágrafos anteriores de que o bem ambiental não pode ser vislumbrado apenas na sua vertente econômica, como expressão de um valor monetário.

A aparente contradição é, contudo, afastada devido a ressalva de que o Princípio do Poluidor-Pagador será perseguido apenas nos aspectos da tributação em que é possível a sua aplicação, sem que se corra o risco de que o princípio possa proporcionar a autorização para poluir ou que signifique à estagnação da produção econômica.

Nesse sentido, Cristiane Derani (2008, p. 144) explica que

[...] as leis que dispõem sobre a internalização de custos ambientais concentram-se geralmente até o limite em que não se sobrecarrega o valor dos custos da produção, evidentemente porque, levando a aplicação do princípio poluidor-pagador até os seus limites, chegar-se-ia a paralisação da dinâmica do mercado, por uma elevação de preços impossível de ser absorvido nas relações de troca.

Quando as medidas de implantação à atividade econômica não podem ser suportadas pelo poluidor, e havendo necessidade de implantação de tais medidas, os custos podem ter que ser arcados por toda a coletividade, por meio do Estado. Essa prática é justificada pelo Princípio do Ônus Social pelo qual, segundo Cristiane Derani (2008), são divididos os custos da proteção ambiental, recaindo parte do custo ao Estado, que pode contribuir diretamente ou diminuir a carga de impostos que recairia sobre o poluidor.

Assim, ao também basear a proposta deste trabalho nos Princípio do Poluidor-Pagador e do Ônus Social, tem-se a noção de que não se descarta a questão da necessidade de internalização das externalidades, via tributação. Mas, ao mesmo tempo, também fica esclarecido que a internalização tem limitações que precisam ser observadas para que a sua aplicação não signifique incentivo à degradação ambiental nem estagnação econômica.

2.3. Princípio da Precaução

Para Cristiane Derani (2008), os Princípios do Poluidor-Pagador e da Cooperação possuem um relacionamento adjetivado como potencialmente tenso. A tensão, neste caso, decorre da constatação de que a relação entre o Princípio do Poluidor-Pagador e o Princípio da Cooperação significa a distribuição da responsabilização pelo custo ambiental, seja reparatória seja preservativa, e a instrumentalidade dessa proteção.

A tensão entre os dois princípios citados no parágrafo anterior não é inteiramente solucionada pela regra de que, onde o Princípio do Poluidor-Pagador não for aplicável, deve tomar lugar o Princípio da Cooperação. Essa é uma alternativa que pode não ser viável, a depender da situação concreta. Nessa perspectiva tem lugar, portanto, o terceiro princípio considerado neste trabalho: o Princípio da Precaução.

Delimitando-se o horizonte em que circundam os princípios fundamentais do Direito Ambiental, encontra-se o da *precaução*, que possui atuação ambivalente no grau de orientação que os princípios promovem na construção de normas ambientais. Isso porque ao mesmo tempo em que põe como fonte efluente de critérios para a consecução dos princípios da cooperação e do poluidor-pagador, apresenta-se também como complemento indispensável desses dois postulados (NUNES, 2005, p. 55, grifo do autor).

Precaução é uma atitude que só pode ser considerada efetiva caso exista um risco a ser evitado, numa conjuntura justificada por uma necessidade. Marcelo Abelha Rodrigues (2002, p. 150) expressa um significado doutrinário a respeito do Princípio da Precaução:

Tem-se utilizado o postulado da precaução quando pretende-se evitar o risco mínimo ao meio ambiente, nos casos de incerteza científica acerca de sua degradação. Assim, quando houver dúvida científica da potencialidade do dano ao meio ambiente acerca de qualquer conduta que pretenda ser tomada [...], incide o princípio de precaução para prevenir o meio ambiente de um risco futuro.

Entretanto, Paulo de Bessa Antunes (2011, p. 32/35) contesta a visão expressa no parágrafo anterior por significar uma visão unilateral do risco, que é confundido com o próprio dano. Ele explica que:

Um aspecto do Princípio da Precaução que tem sido muito pouco ressaltado é que prevenir riscos ou danos implica *escolher* quais os riscos ou danos pretendemos prevenir e quais aceitamos correr. Se feita racionalmente a escolha, escolhemos o risco menor em preferência ao maior (grifo do autor).

Essa visão diminui o papel do risco como a base da atividade acautelatória. Antes da análise do risco, a necessidade do empreendimento é que deve ser colocada em discussão. Estabelecido que o empreendimento é realmente necessário, parte-se para a segunda parte do procedimento de precaução, escolhendo-se qual o risco aceitável à implantação da atividade.

[...] não se partiria de uma potencialidade de dano, pura e simplesmente, mas se traria à discussão a própria razão da atividade em pauta: a necessidade, o objetivo do que se pretende empreender. Em resumo, o critério geral para a realização de determinada atividade seria a sua “necessidade” sob o ponto de vista de melhora e não prejudicialidade da qualidade de vida (DERANI, 2008, p. 153, grifo do autor).

É por esse motivo que Paulo de Bessa Antunes (2011, p. 49), ao concluir as suas explanações sobre o Princípio da Precaução, prega a “realização de uma avaliação de custo e benefício que leve em conta a comparação entre realizar e não realizar uma atividade tanto nos aspectos ambientais, como nos econômicos e sociais”.

Estabelecendo a base do Princípio da Precaução na necessidade e não no risco, tem-se a explicitação de que sua aplicação é prévia à aplicação dos Princípios do Poluidor-Pagador e da Cooperação. Nas palavras de Cleucio Santos Nunes (2005, p. 55),

Devido a essa finalidade acautelatória do bem-estar futuro perante as ameaças de destruição do ambiente praticadas no presente, o princípio da precaução pode ser inserido, na ordem temporal da manifestação dos princípios, antes dos primados da cooperação e do poluidor-pagador. Estes últimos servem à solução do conflito posto, ou seja, destinam-se à correção de práticas agressivas ao meio ambiente; já o princípio da precaução visa impedir que o estado de tensão social, decorrente do dano ecológico, estabeleça-se, por isso orienta a adoção de critérios preventivos ao dano.

Assim, em uma aplicação prática, as orientações provenientes dos princípios devem ser harmonizadas para impedir que o conflito ambiental ocorra ou, caso haja necessidade de sua ocorrência, qual será o meio mais eficaz de sua correção.

Nesse contexto, fica esclarecido que o método de construção de uma proposta de reestruturação da tributação do ITR a ser perseguido neste trabalho apoiar-se-á, principalmente, nos princípios do Direito Ambiental nos termos em que eles foram explicitados nos parágrafos anteriores.

Isto não significa, entretanto, que outros princípios presentes no próprio Direito Ambiental e em outros ramos da ciência jurídica, tais como no Direito Econômico, no Direito

Tributário e no Direito Agrário, assim como de outras ciências ou de formas de conhecimento não científicos não venham a ser levados em consideração.

Assim, escancara-se que o presente trabalho é uma tentativa de propor um instrumento de política ambiental, via tributação, que esteja alinhado com o pensamento, já expresso em 1996 por Cristiane Derani, na sua tese de doutorado, e que pode ser resumido, segundo o trecho a seguir, numa busca de:

Políticas que reencontrem uma compatibilização da atividade econômica com o aumento das potencialidades do homem e do meio natural, sem exauri-las; apoiadas por normas de incentivo à pesquisa científica de proteção dos recursos naturais e de garantia de uma qualidade ambiental, são expressões do direito do desenvolvimento sustentável – uma outra forma de ver e compreender o direito ambiental (DERANI, 2008 , p. 156).

Entretanto, para encontrar os meios mais adequados à harmonização da estrutura da tributação do ITR aos novos paradigmas do desenvolvimento sustentável, ainda é necessário estudar alguns instrumentos de gestão ambiental que são colocados nessa nova perspectiva.

2.4. Zoneamento Ambiental

O zoneamento ambiental consiste no estabelecimento de padrões para o uso e ocupação do solo considerando-se fatores econômicos e ambientais adequados à área delimitada no zoneamento.

Ele está previsto na Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), no art. 9º, inciso II, da Lei nº 6.938/1981, e objetiva regular o uso do solo em áreas homogêneas de acordo com o interesse social. Ele pressupõe o conhecimento do meio ambiente objeto do procedimento para que possam ser estabelecidas medidas destinadas a garantir o desenvolvimento sustentável, compatibilizando a proteção ambiental com a utilização econômica (PADILHA, 2010).

O zoneamento ambiental também é chamado de Zoneamento Ecológico-Econômico (ZEE) pelo Decreto nº 4.297 (BRASIL, 2002b), segundo o qual ele “obedecerá aos princípios da função sócio-ambiental da propriedade, da prevenção, da precaução, do poluidor-pagador, do usuário-pagador, da participação informada, do acesso equitativo (*sic*) e da integração”.

O ZEE comporta várias qualificações, tais como industrial, ambiental urbano, agrícola ou agroecológicos, costeiro, etnoambiental etc. Essas qualificações são colocadas em razão do uso específico do solo objeto do zoneamento. Para fins de zoneamento agroecológico, além das disposições previstas para os ZEE em geral, também são aplicadas disposições da Lei nº

4.504/1964, o Estatuto da Terra (ET), que atribuiu ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) a realização de “estudos de zoneamento homogêneo do ponto de vista socioeconômico e das características da estrutura agrária (ANTUNES, 2011, p. 285)”.

Entretanto, o inciso III do art. 19 da Lei nº 8.171 (BRASIL, 1991) diz que é uma atribuição do Poder Público “realizar zoneamentos agroecológicos que permitam estabelecer critérios para o disciplinamento e o ordenamento da ocupação espacial pelas diversas atividades produtivas, bem como para instalação de novas hidrelétricas”. Portanto, a instituição dos ZEE, e especificamente dos zoneamentos agroecológicos, é uma obrigação a ser realizada pelo Poder Público como um todo, ou seja, deve envolver ações da União, Estados, Distrito Federal e Territórios.

O novo Código Florestal estabeleceu um prazo de 5 (cinco) anos a partir de sua publicação, o dia 28 de maio de 2012, para que todos os Estados e o Distrito Federal constituam os seus ZEE segundo metodologia unificada estabelecida pelo governo federal (BRASIL, 2012).

Além disso, o Governo Central vem realizando zoneamentos em áreas consideradas prioritárias pelo poder público federal, tais como a Amazônia Legal, a área de cobertura do Bioma Cerrado e as áreas das bacias hidrográficas dos Rios São Francisco e Paranaíba.

Assim, existe a expectativa de que em médio prazo uma grande parte do território nacional esteja coberta com um ZEE que é, segundo Paulo de Bessa Antunes (2011, p. 227),

[...] uma importante intervenção estatal na utilização de espaços geográficos e no domínio econômico, organizando a relação espaço-produção, alocando recursos, interditando áreas, destinando outras para estas e não para aquelas atividades, incentivando e reprimindo condutas etc.

Por ser uma intervenção estatal com fins de utilização de espaços geográficos, é importante que os ZEEs possam ser integrados a outros instrumentos públicos que têm a mesma finalidade de incentivar e reprimir condutas com o mesmo objetivo de regulamentar o uso da terra. Entre estes instrumentos, obviamente, encontra-se a extrafiscalidade e, especificamente, aquela existente na tributação do ITR.

2.5. Monitoramento Ambiental Espacial

De nada adianta o estabelecimento de zoneamentos agroecológicos se a efetiva utilização do solo não puder ser objetivo de verificações ou auditorias. Para isto, é

imprescindível que se utilize do Monitoramento Ambiental Espacial, que Maria Elisabete Seiffert (2011, p. 143) esclarece como “um pressuposto básico do processo de gestão ambiental, uma vez que ele se constitui em uma alternativa de controle sobre a evolução das características da área problema”.

Nos dias atuais, não faz mais sentido o monitoramento ambiental exclusivamente *in loco*, principalmente quando se trata de áreas rurais e em um país com as dimensões continentais do Brasil. Por isso, o monitoramento ambiental espacial precisa ser realizado por meio de instrumentos tecnológicos que permitam o acompanhamento do uso do espaço territorial à distância. Sobre estas tecnologias e a sua utilização, Seiffert (2011, p. 143) diz que:

Existem vários tipos de alternativas para a obtenção da visualização espacial, desde a obtenção de fotos aéreas em várias escalas (1:1000 ou 1:25000) até imagens de satélites com sensores das mais diversas características, como: Landsat, NOAA, SPOT, Ikonos, Quickbird [...] Definindo-se o objetivo do monitoramento o gestor necessita definir a escala de trabalho e qual das ferramentas de imageamento utilizar em virtude de sua relação custo-benefício. Características importantes da ferramenta são: periodicidade de imageamento ao longo dos anos e frequência de obtenção das imagens pelo sensor.

Assim, o uso dessas imagens aéreas e de satélite permite aos órgãos de controle ambiental o acompanhamento do uso da terra e da observância das regras ambientais. Entretanto, esse instrumento será ineficaz se o órgão ambiental não tiver condições de intervir para fazer cumprir a legislação ambiental.

Essa intervenção pode ocorrer de maneira imediata, quando o órgão ambiental desloca agentes para o local a fim de paralisar o processo de degradação ambiental; mas também de forma mediata, quando são utilizados instrumentos próprios para a responsabilização ou penalização do agente que produz a degradação. Entre estes instrumentos, podemos citar a própria extrafiscalidade ambiental do ITR pois, caso se tenha a informação de que o imóvel rural não está observando a preservação e conservação ambiental, a tributação poderá ser estabelecida de forma mais onerosa ao proprietário do imóvel rural.

2.6. Cadastro Ambiental Rural

Para que a hipótese de intervenção via aumento ou diminuição do ITR seja eficiente via monitoramento ambiental espacial à distância, é preciso saber quem é o proprietário do imóvel que está sendo monitorado.

A imagem aérea ou de satélite mostra a situação de uso do solo e, para cada caso, a preservação, conservação ou degradação ambiental. Entretanto, a imagem não mostra, em tese, as limitações do imóvel rural e quem é o seu proprietário ou possuidor. Para possibilitar essa informação, o novo Código Florestal criou o Cadastro Ambiental Rural (CAR):

Art. 29. É criado o Cadastro Ambiental Rural - CAR, no âmbito do Sistema Nacional de Informação sobre Meio Ambiente - SINIMA, registro público eletrônico de âmbito nacional, obrigatório para todos os imóveis rurais, com a finalidade de integrar as informações ambientais das propriedades e posses rurais, compondo base de dados para controle, monitoramento, planejamento ambiental e econômico e combate ao desmatamento (BRASIL, 2012).

O CAR será uma base de dados com informações literais e gráficas de todos os imóveis rurais do país. Assim, cada imóvel rural estará espacialmente localizado na base de dados e, com isso, será possível identificar a situação de uso do solo de cada imóvel rural nas datas em que foram obtidas imagens aéreas ou de satélites.

Este cadastro poderá, assim, ser mais uma ferramenta para a verificação do uso, da preservação e da conservação do solo rural e, com isso, para o estabelecimento da tributação da terra segundo as regras da extrafiscalidade que regem este tributo.

Esclarecidos, assim, princípios e instrumentos que poderão ser utilizados na tentativa de harmonização da estrutura da tributação do ITR aos novos paradigmas do desenvolvimento sustentável, partir-se-á para a explicitação da proposta que será apresentada para transformar o tributo em instrumento efetivo de extrafiscalidade com a finalidade de preservação e conservação ambiental.

3. A INADEQUADA EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL DO ITR E PROPOSTA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

Neste capítulo serão explicitados os aspectos da tributação do ITR que dificultam a efetivação da extrafiscalidade com a finalidade de preservação e conservação ambiental. Grande parte dos pontos aqui abordados decorre do texto da Lei nº 9.393/1996. Para não ter que se referenciar, a todo momento, a citada lei, o que deixaria o texto deste capítulo demasiado “cansativo”, as remissões à norma legal serão, com a devida cautela, omitidas.

Neste capítulo também será apresentada uma proposta de adequação dos aspectos da tributação do ITR de forma que se melhore a possibilidade desse tributo ser efetivamente utilizado como um instrumento de extrafiscalidade com a finalidade de preservação e conservação ambiental.

3.1. Critério de localização *versus* o cumprimento da função social da propriedade

Como já foi dito anteriormente, o imóvel sofrerá tributação pelo ITR caso esteja fora da zona urbana do município, independentemente de seu uso ou destinação. Utiliza-se, neste ponto, o critério da localização. Apesar disso, o grau de utilização do imóvel é apurado a partir do uso do imóvel em atividades consideradas agrárias, conforme a regra do Direito Agrário de que a função social é observada segundo o critério da destinação. A existência destes dois critérios na estrutura da tributação do ITR causa, como ver-se-á adiante, uma distorção na aplicação do tributo como instrumento de extrafiscalidade com fins de proteção ambiental.

As atividades agrárias para fins de tributação do ITR são descritas, pela Lei nº 9.393 (BRASIL, 1996) como aquelas que, no ano anterior ao da ocorrência do fato gerador, tenham:

- a) sido plantada com produtos vegetais;
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

Os índices de lotação por zona pecuária e os índices de rendimento por produto são parâmetros mínimos de uso estabelecidos pela legislação para que áreas destinadas às atividades de pecuária ou de exploração extrativa sejam consideradas utilizadas. Portanto, uma área de

pasto só é utilizada se houver gado efetivamente pastando em uma quantidade mínima estabelecida pelo índice.

Esses índices estão dispostos no Anexo I da Instrução Normativa (IN) da extinta Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 256, de 11 de dezembro de 2002, e provêm da Instrução Especial do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) nº 19, de 28 de maio de 1980 (BRASIL, 2002c).

Em algumas regiões do país, como, por exemplo, a Região Centro-Oeste, esses índices podem estar defasados ante a realidade do crescimento da produtividade no campo. Para outras regiões, como o semiárido nordestino, o fenômeno pode ter ocorrido de maneira contrária, sendo possível que a atividade pecuária não seja mais exercida nem mesmo nos baixos padrões de produtividade estabelecidos em 1980.

Para explicitar o problema abordado neste tópico recorrer-se-á ao exemplo hipotético de um imóvel rural localizado no Sertão Nordeste, com destinação econômica tradicional na atividade de pecuária bovina.

Os índices de lotação por zona pecuária utilizados para o semiárido chegam ao patamar mínimo de 0,15. Enquanto isso, em municípios da Região Centro-Oeste, esses índices chegam a atingir o parâmetro de 0,9. Como a razão entre 0,9 e 0,15 é igual a 6, isso significa que, no município onde o índice adotado é 0,15, a área aceita como utilizada para se criar uma cabeça de gado é 6 vezes maior que à área aceita no município onde o índice é igual a 0,9. Em outras palavras, no primeiro município a legislação credita o atributo de área utilizada se em 6,6 hectares de pastagem for criada uma cabeça de gado; no segundo município, para a mesma área, de 6,6 hectares, é preciso se criar, no mínimo, seis cabeças de gado.

Suponha-se, ainda utilizando o exemplo acima, que o proprietário rural da região do semiárido, convencendo-se que a atividade pecuária no seu imóvel não é eficiente, resolva aceitar proposta de empresa geradora de energia eólica e faça a cessão onerosa da sua área para a instalação de um parque eólico, abandonando, de vez, a atividade pecuária. Essa atitude fará com que a sua área, para fins de tributação do ITR, deixe de ser considerada área produtiva por não se exercer atividades agrárias no imóvel. Com isso, passar-se-á a ser aplicada, a depender da área total do imóvel, alíquotas 15 a 20 vezes maiores que a alíquota aplicada quando o imóvel estava sendo utilizado na atividade pecuária.

Pergunta-se: Qual das duas atividades é mais eficiente economicamente? Qual das duas atividades é mais adequada para fins de proteção ambiental? Qual das duas atividades traz mais benefícios sociais, econômicos e ambientais à sociedade?

Considerando a devida cautela que se precisa ter no caso de um exemplo hipotético, a resposta a todas as perguntas acima é a mesma: a geração de energia eólica.

Entretanto, a atividade de geração de energia eólica é a que irá sofrer maior tributação. E esse problema ocorre porque, considerando a utilização dos dois critérios, o da localização e o da utilização, um imóvel localizado fora da zona urbana, mas com utilização em atividades não agrárias, é considerado improdutivo para fins de tributação do ITR, tendo que apurar e recolher o imposto pela maior alíquota aplicável à faixa de área total onde o imóvel se encontra.

Na perspectiva atual, não se pode mais pensar que a atividade econômica não agrária se desenvolva exclusivamente no meio urbano. Atividades como a geração de energia, a mineração e ecoturismo não são consideradas atividades agrárias, embora se desenvolvam, quase que exclusivamente, em áreas fora da zona urbana. Assim, essa distorção na tributação do ITR precisa ser eliminada mediante a harmonização entre os dois critérios: o da localização e o da destinação.

3.2. A prevalência do aspecto econômico na verificação da função social da propriedade

Como já foi dito antes, a função social da propriedade ocorre, nos termos da Constituição Federal, com a observância de quatro critérios: aproveitamento racional e adequado; utilização adequada dos recursos naturais e preservação do meio ambiente; cumprimento das disposições atinentes às relações de trabalho; bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

Entretanto, na tributação do ITR, apenas o aproveitamento racional e adequado é verificado para fins de determinação da alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo. Essa verificação é feita recorrendo-se ao método de mensuração do grau de utilização do imóvel, utilizando-se de índices de eficiência do uso do solo.

O grau de utilização é definido como a razão entre a área do imóvel utilizada em atividades agrárias e a área disponível para utilização. Como já visto anteriormente, não existe para o cálculo do grau de utilização, nenhum critério para se verificar a adequada utilização dos recursos naturais, o cumprimento da legislação trabalhista nem o bem-estar dos proprietários e trabalhadores. A única verificação feita para o cálculo do grau de utilização diz respeito ao aproveitamento do solo. Mesmo assim, a verificação quanto à racionalidade e à adequação do uso é feita por meio dos índices de lotação por zona pecuária, para as áreas de pastagens, e de rendimento por produto, para a exploração extrativa, que foram estabelecidos em 1980. Não

existe qualquer verificação de eficiência, por exemplo, quando o solo é utilizado no plantio de produtos vegetais, seja em culturas temporárias, seja em culturas permanentes.

Por sua vez, a legislação ambiental, antes e depois do novo Código Florestal, determinava e determina a proteção da vegetação, dos recursos hídricos, do solo e da integridade do sistema climático, por meio da preservação e conservação de áreas específicas, tais como a área de preservação permanente e a área de reserva legal.

Na tributação do ITR, as áreas de reserva legal e de preservação permanente são áreas isentas. Entretanto, caso elas não sejam preservadas, em descumprimento à legislação ambiental, elas poderão ser consideradas como área utilizada na atividade rural, o que significa receber a chancela de que estariam cumprindo a função social.

Para exemplificar essa situação, suponha um imóvel rural na Região Sudeste, que tem obrigação de preservar, no mínimo, 20% de sua área a título de reserva legal, mas que, a despeito da legislação ambiental, utiliza toda a área que deveria preservar na produção agropecuária. O Quadro 2 mostra dados hipotéticos desta situação, conforme a Lei nº 9.393/1996.

Quadro 2 – Área de Reserva Legal utilizada na produção agropecuária

Descrição da área	Dados para tributação
Área Total	1.000 ha
Área Isentas (importância ambiental)	0 ha
Área Tributável	1.000 ha
Áreas Ocupadas com Benfeitorias	10 ha
Área Aproveitável	990 ha
Área Utilizada	990 ha
Grau de Utilização	100 %
Alíquota Aplicável	0,15%

Fonte: autor

No exemplo acima, o grau de utilização do imóvel jamais deveria poder atingir 100% pois se 20% da área do imóvel deveria estar sendo preservado, mas está sendo utilizado em atividades agrárias, então esses 20% não deveriam ser consideradas como área que cumpre a função social. Assim, o grau de utilização do imóvel não poderia atingir nenhum valor igual ou maior que 80%. Logo, a alíquota aplicável ao caso do exemplo seria no mínimo 0,85%.

Este problema é causado, portanto, porque não se exige a observância da legislação ambiental para fins de apuração do grau de utilização do imóvel. Da mesma forma, a legislação do ITR não prevê nenhum parâmetro para se apurar os demais critérios da função social da propriedade: o cumprimento da legislação trabalhista; o bem estar de empregados e

proprietários. Além disso, o único parâmetro empregado, que é o do aproveitamento racional e adequado, só é utilizado para as atividades pecuária e extrativa e mediante índices que foram estabelecidos em 1980.

3.3. A progressividade das alíquotas em razão direta ao tamanho do imóvel

Como já explicado, a tabela de alíquotas do ITR utiliza dois elementos como parâmetros: o grau de utilização e a área total do imóvel. Com relação ao grau de utilização, a despeito das falhas apontadas na seção anterior, ele é uma medida clara de extrafiscalidade, pois tem a função de fazer com que o proprietário utilize o imóvel em atividades agrárias. A deficiência do critério está em não considerar os outros aspectos da função social, principalmente o ambiental.

A área total do imóvel, por sua vez, como parâmetro para definição da progressividade foi analisado por Lacerda (2011, p. 29, grifo do autor), que escreveu:

Claramente, a progressividade em relação ao grau de improdutividade é um índice que se presta a medir a cumprimento da função social da propriedade e, portanto, ela é justificada em razão da extrafiscalidade do ITR. Esse fato, contudo, não aparece de maneira límpida quanto à progressividade em relação à área total do imóvel. Portanto, uma questão precisa ser discutida. **A progressividade do ITR em razão da área total do imóvel é progressividade fiscal ou progressividade extrafiscal?**

Adotar a posição da possibilidade de progressividade fiscal em razão direta da área do imóvel é o mesmo que admitir que a área do imóvel possa ser medida de renda, consumo ou patrimônio, os elementos colocados pela doutrina como os que servem para medir a capacidade contributiva que justifica a progressividade fiscal.

Portanto, não se pode falar em progressividade fiscal no ITR em razão da área do imóvel, posto que os critérios mais indicados pela doutrina, segundo Micaela Dominguez Dutra (2011, p. 42), como os índices de capacidade contributiva são a renda, o patrimônio e o consumo, e, como já explicitado, a dimensão do imóvel, isoladamente, não é medida que se preste a quantificar o valor patrimonial (LACERDA, 2011, p. 30/31).

Assim, analisando unicamente a área total do imóvel, não se pode dizer que o proprietário de um imóvel de maior área tem capacidade contributiva maior que o proprietário do de uma área pequena. Logo, a progressividade do ITR em razão da área do imóvel é progressividade extrafiscal.

Essa estrutura de extrafiscalidade, entretanto, causa uma distorção na possibilidade do ITR ser um instrumento efetivo de proteção ambiental, pois a o caráter extrafiscal que busca incentivar a preservação e conservação ambiental são aniquilados pelo caráter extrafiscal que busca garantir a produtividade no uso da terra, conforme visto na seção anterior, juntamente com a progressividade em razão da área do imóvel. Esse fato foi demonstrado por Lacerda (2011, p. 33):

Vamos analisar uma situação que reflete o problema apontado acima, supondo dois imóveis rurais, com 5.000 ha e 1.000 ha, respectivamente.

	Imóvel 1	Imóvel 2
Área Total	5.000 ha	1.000 ha
Área Isentas (importância ambiental)	4.000 ha	0
Área Tributável	1.000 ha	1.000 ha
Áreas Ocupadas com Benfeitorias	10 ha	10 ha
Área Aproveitável	990 ha	990 ha
Área Utilizada na Atividade Rural	500 ha	500 ha
Grau de Utilização	50,5 %	50,5 %
Alíquota Aplicável	3,4%	1,9%

Observamos, assim, que com o mesmo grau de utilização da terra, os imóveis 1 e 2 serão tributados a alíquotas diferentes. Sendo maior a alíquota do imóvel 1 em razão da área maior.

No Imóvel 1 do exemplo acima, a proteção ambiental é observada em 80% da sua área total. Para o imóvel 2, não há qualquer área ambiental sendo preservada. Em ambos os imóveis, a base de cálculo corresponderá ao valor da área tributável, ou seja, 1.000 ha. É verdade que a área preservada no imóvel 1 lhe propicia, via isenção, um valor menor a pagar de imposto caso esse caráter ambiental não fosse observado. Entretanto, em relação ao outro imóvel com mesma área tributável, a proteção ambiental impõe um ônus tributário muito maior.

Explicitados, assim, três elementos da estrutura da tributação do ITR que dificultam a efetividade de extrafiscalidade ambiental do ITR, parte-se para uma nova proposta de estrutura tributária para o imposto de forma que esses problemas sejam eliminados.

3.4. Proposta de alteração legislativa

Como os problemas foram apontados em três partes: Critério de localização *versus* o cumprimento da função social da propriedade; a prevalência do aspecto econômico na verificação da função social; e a progressividade das alíquotas em razão direta ao tamanho do imóvel; a proposta que busca solucionar esses problemas também será apresentada por partes, nas subseções seguintes, acompanhadas de justificativas que embasem o texto proposto.

3.4.1. Atividades não agrárias consideradas para fins de cumprimento da função social

A Lei nº 9.393/1996, em seu art. 10, § 1º, inciso V (BRASIL, 1996), trata das atividades exercidas no imóvel rural que devem ser consideradas áreas utilizadas na atividade rural, *in verbis*:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

- a) sido plantada com produtos vegetais;
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

Para solucionar o problema apontado na seção 2.1, que tratava da utilização do critério da localização e do critério da destinação na tributação do ITR, a proposta deve permitir que também seja considerada área efetivamente utilizada aquela que também seja explorada em atividades não agrárias.

Entretanto, as atividades urbanas, quando exercidas na zona rural, podem ser potencialmente degradantes. Por essa razão, a legislação não deve simplesmente aceitar que a atividade urbana exercida na área rural seja considerada área que cumpre a função social. É preciso, assim, verificar se os critérios de conservação e preservação ambiental estão sendo observados e, para isso, é essencial que esta atividade urbana exercida na área rural esteja de acordo com o zoneamento ecológico-econômico estabelecido para a área.

Assim, a proposta consiste em acrescentar uma alínea “f” ao inciso V do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, conforme explicitado no quadro a seguir.

Quadro 3 – Atividades não agrárias aceitas como área utilizada

Redação Atual	Redação Proposta
Não existe	Art. 10. [...] § 1º [...] V – [...] f) sido utilizada comprovadamente em atividades indicadas no Zoneamento Ecológico Econômico – ZEE estadual previsto no art. 12 da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012.

Essa proposta busca diminuir o ônus tributário do proprietário que utiliza o imóvel rural em atividades consideradas adequadas pelo ZEE, mesmo que essa atividade não seja considerada agrária, segundo a teoria tradicional do Direito Agrário.

A diminuição do ônus tributário desse proprietário terá que ser suportado pelos demais cidadãos brasileiros, pois um menor ingresso de recursos públicos no orçamento significa uma diminuição das receitas orçamentárias para que a União Federal e os Municípios exerçam as suas atividades. Entretanto, a proposta está alinhada com os Princípios do Ônus Social e da Solidariedade, justificado pelo dever que determina que a divisão dos custos ambientais por toda a sociedade.

Além do mais, a proposta apresentada na subseção a seguir pode significar um aumento do ônus tributário para outro grupo de proprietários, o que poderia anular a diminuição do ônus dos proprietários na situação aqui tratada.

3.4.2. O aspecto ambiental na verificação da função social da propriedade

A prevalência do aspecto econômico significa que, para fins de tributação do ITR, apenas o aspecto da utilização é objeto de verificação da função social da propriedade, a despeito da Constituição Federal apontar outros três critérios: ambiental, o cumprimento da legislação trabalhista e o bem estar de empregados e proprietários.

O presente trabalho lança uma proposta que abarque apenas o critério ambiental da função social da propriedade, com a ressalva de que os outros dois critérios também podem ser estudados e analisados, mas que a adequação da tributação do ITR ao cumprimento da legislação trabalhista e ao bem estar de empregados e proprietários não é objetivo deste trabalho.

O parâmetro utilizado para a adoção do critério ambiental para verificação da função social da propriedade provém das regras do novo Código Florestal, a Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Assim, as áreas com utilização econômica só poderão ser consideradas utilizadas se o uso puder se considerado autorizado pelo novo Código Florestal.

Para atender este critério, a proposta consiste em acrescentar um parágrafo ao art. 10 da Lei nº 9.393/1996, bem como alterar a redação do art. 14 da mesma lei, conforme explicitado no quadro a seguir.

Quadro 4 – Condição para a área ser considerada utilizada na atividade rural

Redação Atual	Redação Proposta
Não existe	Art. 10 [...] § 8º As áreas indicadas no inciso V deste artigo só serão consideradas efetivamente utilizadas se em consonância com os usos autorizados pela Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012.
Art. 14 No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.	Art. 14 No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, ou por não observância da condição prevista no § 8º do art. 10 , a Secretaria da Receita Federal do Brasil procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

Sabe-se que o uso da terra sem a observância da legislação ambiental é um ato ilícito. Apesar disso, a proposta não consiste em atribuir ao ITR a função de sanção por ato ilícito, o que seria contrário ao sistema tributário nacional.

A proposta consiste em evitar que o proprietário, ao cometer um ato ilícito, utilizando o imóvel rural sem observar a legislação ambiental, seja beneficiado com alíquotas do ITR módicas, que só seriam justificáveis se houvesse o cumprimento da função social da propriedade, o que não é o caso.

Além da observância do cumprimento da função social da propriedade, esta proposta é justificada pelo Princípio do Poluidor-Pagador, que consiste em impor um ônus àquele que promove ou se beneficia da degradação ambiental.

É preciso observar, contudo, que o ônus proveniente da maior tributação não corresponde ao ônus de reparar o dano ambiental, pois o valor a pagar do ITR não teria nenhuma relação com este custo. Não se trata, pois, de internalização de custos ambientais.

A proposta tem a função maior de evitar a ocorrência da degradação, deixando de fazer com que a atividade degradante receba o benefício fiscal da menor tributação. Essa posição está, assim, alinhada com o pensamento já citado como o defendido por Cristiane Derani de que o bem ambiental não pode ser vislumbrado apenas na sua vertente econômica, como expressão de um valor monetário.

A proposta, por não alterar as obrigações decorrentes da legislação ambiental, não é uma autorização para poluir, e também não significa estagnação à produção econômica, pois também não é a proibição da própria atividade. A proposta significa, apenas, que o ITR seja incentivado nas utilizações de imóveis rurais alinhadas com a proteção ambiental e que esse incentivo não exista quando isso não ocorrer, o que é justamente o que se deve buscar com a extrafiscalidade promocional ambiental.

É preciso observar, também, que a utilização de sistemas de monitoramento espacial à distância e a implantação do CAR são instrumentos que irão permitir verificar se a área declarada como efetivamente utilizada está ou não dentro das regras de uso previstas no novo Código Florestal, melhorando, assim, a eficiência do aspecto extrafiscal do ITR.

3.4.3. A progressividade das alíquotas em razão direta da área aproveitável do imóvel

A proposta para tratar do problema da progressividade das alíquotas em razão da área total do imóvel já foi lançada por Lacerda (2011, p. 35):

Essa proposta consiste em continuar adotando o grau de utilização como critério de progressividade juntamente com a área tributável do imóvel rural e não mais com a sua área total, como é feito atualmente.

A proposta está explicitada na tabela abaixo:

Área tributável 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

Com isso, garantiríamos a melhor observância do ITR como instrumento para otimizar a função social da propriedade. Nessa concepção, os proprietários de grandes áreas destinadas à preservação ambiental teriam o mesmo tratamento

que é dado aos proprietários de áreas menores que não contribuem para a questão preservacional dos recursos naturais.

Assim, a preservação do meio ambiente, já incentivada pela isenção das áreas ambientais na determinação da base de cálculo do tributo, também seria utilizada, com justiça, na determinação da alíquota a ser aplicada a essa base de cálculo.

Ao retirar a área total do imóvel como parâmetro para a progressividade, a proposta harmoniza a técnica da isenção para áreas ambientais com a técnica da progressividade para a verificação do cumprimento da função social. Com isso, a área que já foi considerada isenta por ser área de proteção ambiental, nos termos do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, não mais será considerada na técnica da progressividade.

Essa parte da proposta pode ser justificada por princípios ambientais tratados neste trabalho. Ao diminuir a tributação daqueles que reservam a maior parte da sua área à proteção, estar-se-á adotando os Princípios do Ônus Social e da Solidariedade, pois o menor ônus tributário desta pessoa estará sendo suportado por toda a sociedade.

Ao manter como parâmetro da técnica da progressividade a área não preservada, estar-se-á adotando o Princípio do Poluidor-Pagador, com as ressalvas já explicitadas na subseção anterior, pois a área tributável sujeitará a tributação à alíquotas que variam de 0,03% a 20% do valor da terra nua tributável.

Assim, a alteração legislativa incentiva, ainda mais do que com a simples isenção, a destinação de áreas utilizáveis na atividade rural para fins de proteção ambiental pois, além de não sofrer a tributação, a área protegida também não vai influir na determinação da alíquota a ser aplicada na tributação do restante da área do imóvel.

Esta mudança busca, na verdade, a aplicação do Princípio da Precaução pois, ao invés de utilizar a terra em atividades econômicas que, muito ou pouco, sempre trarão algum dano ambiental, a tributação incentivaria ainda mais a proteção, diminuindo os riscos ambientais que possam ocorrer, caso a opção seja pelo uso na atividade econômica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao tratar da extrafiscalidade ambiental no Sistema Tributário Nacional, o presente trabalho partiu da premissa de que o tema da preservação e conservação ambiental é de extrema relevância para todos os países e, em especial, para o Brasil, que abriga a maior reserva de recursos florestais e de biodiversidade do planeta.

Neste sentido, a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC), instituído por meio da Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009, dispõe que é preciso que o desenvolvimento econômico e social do país seja realizado segundo as diretrizes de redução nas emissões de GEE. O objetivo da política é o enfrentamento dos efeitos das mudanças climáticas por meio de medidas que possam mitigar a nocividade do efeito estufa e de outros fenômenos que influenciam o meio ambiente.

Para isso, o trabalho tratou do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) como instrumento de extrafiscalidade para fins de proteção ambiental, explicitando a atual estrutura da tributação e mostrando que esta estrutura não promove, de maneira eficiente, a preservação e conservação ambiental, pois os aspectos de utilização da terra e de proteção ambiental, como estão colocados, são incompatíveis entre si.

Assim, um dos objetivos foi atingido ao se mostrar que há problemas de adequação da estrutura da tributação do ITR à ideia da preservação e conservação ambiental, o que é uma exigência da Constituição Federal para que a propriedade possa cumprir a sua função social.

Além disso, o trabalho apresentou uma proposta de solução que busca corrigir a distorção apresentada, com fins de que o ITR possa ser um instrumento de extrafiscalidade promocional ambiental de maneira mais eficiente que a atual. Para isso, a proposta busca agregar, à estrutura da tributação, dispositivos e regras da legislação ambiental, em especial da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, o novo Código Florestal, justificados pelos princípios ambientais da Solidariedade, do Poluidor-Pagador, do Ônus Social e da Precaução e da Teoria do Desenvolvimento Sustentável.

Cumpriu-se, portanto, o outro objetivo do trabalho que consiste em comprovar que é possível alinhar a tributação do ITR, por meio da extrafiscalidade promocional, ao modelo de desenvolvimento sustentável e de preservação florestal.

Entretanto, o modelo proposto é apenas uma alternativa, não se constituindo a única alternativa possível de ser implantada. Para se enfrentar este problema é preciso que os poderes constituídos e as instituições da sociedade civil, em especial àquelas com atuação na área da preservação e conservação ambiental, possam discutir todas as alternativas viáveis à mudança

da estrutura da tributação do ITR, segundo os princípios do desenvolvimento sustentável e da tributação como instrumento da extrafiscalidade promocional ambiental.

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, sem que essa solução seja, necessariamente, a solução aqui apresentada. Essa atitude está de acordo com o Princípio da Cooperação, segundo o qual o trabalho conjunto de todos os setores da sociedade e dos representantes do Estado é a forma mais adequada de se adotar políticas voltadas à proteção do meio ambiente.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, Antonio Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Idepe, 1991.

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.

BRASIL. Estatuto da Terra – Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

_____. Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 out. 1966a. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Diversos/ctn.htm>>. Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 1966b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972. Cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 dez. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5868.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

_____. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 set. 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991. Dispõe sobre a política agrícola. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 jan. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8171.htm>. Acesso em: 30 set. 2013.

_____. Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 fev. 1993. Acesso em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8629.htm>. Acesso em: 25 set. 2013.

_____. 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: 10 ago. 2013.

_____. Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997. Dispõe sobre o Sistema de Financiamento Imobiliário, institui a alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9514.htm>. Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 203.098/SP. Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito. 9 dez. 1999. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 8 mar. 2000. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199900092597&dt_publicacao=08-03-2000&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. 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_2001/110257.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

_____. 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/2002/110406.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

_____. Decreto nº 4.297, de 10 de julho de 2002. Regulamenta o art. 9º, inciso II, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, estabelecendo critérios para o Zoneamento Ecológico-Econômico do Brasil - ZEE, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jul. 2002b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4297.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

_____. 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**, Brasília, DF, 12 dez. 2002c. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2562002.htm>>. Acesso em: 13 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 681.406/RJ. Rel. Ministro José Delgado. 7 dez. 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 28 fev. 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1615296&sReg=200401170237&sData=20050228&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 818.618/RJ. Rel. Ministro José Delgado. 6 abr. 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 2 maio 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2355151&sReg=200600252630&sData=20060502&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009. Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima - PNMC e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112187.htm>. Acesso em: 28 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.091.198/PR. Rel. Ministro Castro Meira. 23 maio 2011. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 13 jun 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=15748271&sReg=200802196925&sData=20110613&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 19 ago. 2013.

_____. Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2012. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm>. Acesso em: 12 set. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Perguntas e Respostas do ITR**. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/itr/2013/PerguntaseRespostasITR2013.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2013.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. **O Imposto Territorial Rural e a Função Social da Propriedade**: doutrina, prática e jurisprudência. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Função Social dos Tributos. In: Martins, Ives Granda da Silva e outros (organizadores). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. rev. e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

FRANCISCO, José Antonio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. In: Martins, Ives Granda da Silva (organizador). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 20. ed., rev. Atualizada por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

JELINEK, Rochelle. **O princípio da função social da propriedade e sua repercussão sobre o sistema do código civil**. Porto Alegre: [s.n.], 2006. Disponível em: <<http://www.mp.rs.gov.br/areas/urbanistico/arquivos/rochelle.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2012.

LACERDA, Stênio Max. A Progressividade no Imposto Territorial Rural: uma análise da tabela de alíquotas sob a ótica da justiça fiscal. **Revista de Contabilidade & Negócios do Sertão**, Serra Talhada, ano 1, vol. 1, abr. 2011. Disponível em: <<http://www.fis.edu.br/recones/artigos/vol01/lacerda2011.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Malheiros Editores LTDA. 30. Ed. São Paulo: 2009.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal**: sob elementos de direito & economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil**, v. 4: Direito das Coisas. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OPITZ, Silva Carlinda Barbosa; OPITZ, Oswaldo. **Curso Completo de Direito Agrário**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

PADILHA, Norma Sueli. **Fundamentos Constitucionais do Direito Ambiental Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das Coisas**. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Instituições de Direito Ambiental**. Vol. I. São Paulo: Max Limonad, 2002.

SANTIAGO, Mariana Ribeiro. Teoria subjetiva da posse. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 320, 23 maio 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5277>>. Acesso em: 31 ago. 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental: Constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente**. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

SEIFFERT, Mari Elizabete Bernardini. **Gestão Ambiental: instrumentos, esferas de ação e educação ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.