

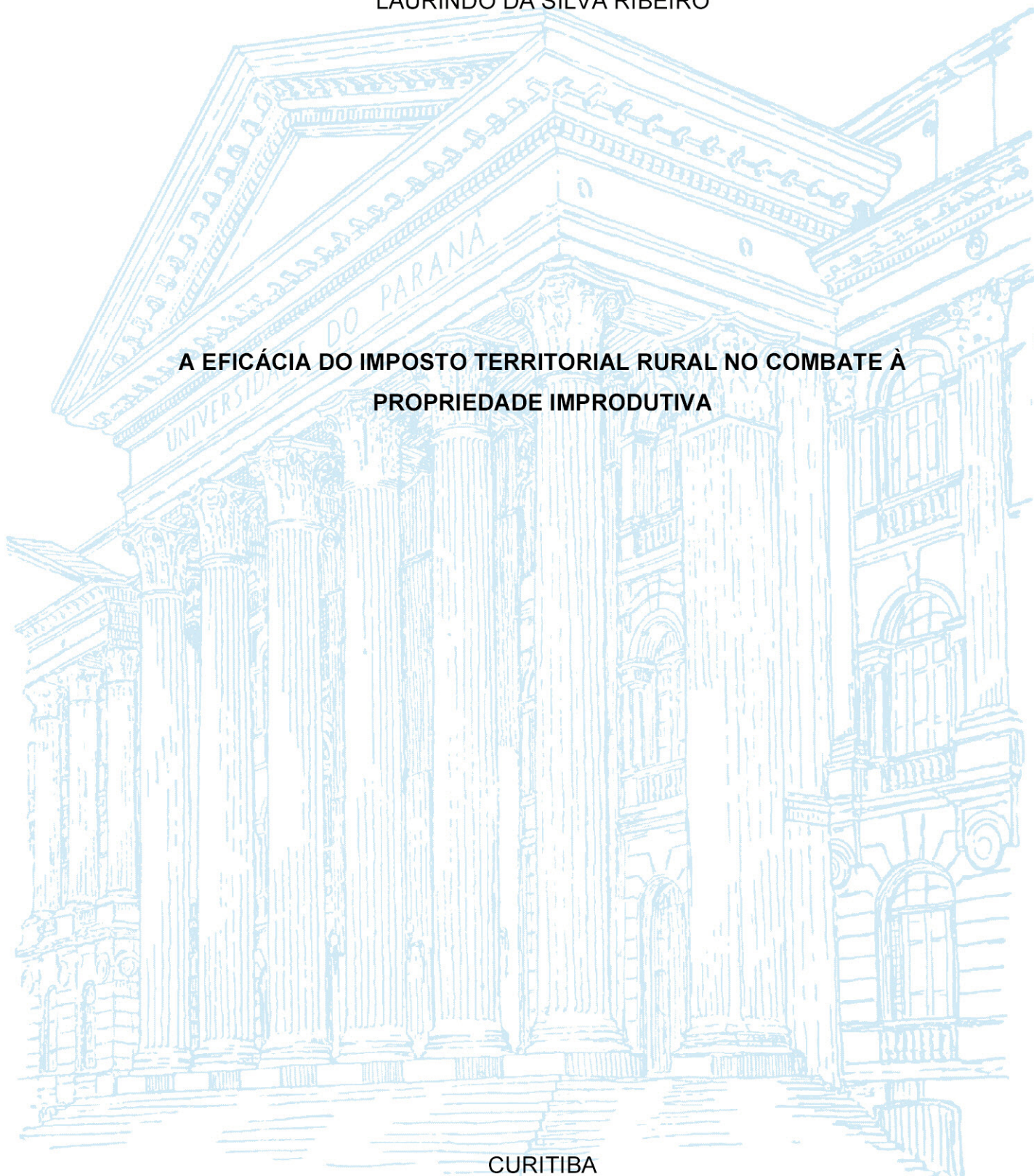
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LAURINDO DA SILVA RIBEIRO

**A EFICÁCIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NO COMBATE À  
PROPRIEDADE IMPRODUTIVA**

CURITIBA

2019



LAURINDO DA SILVA RIBEIRO

**A EFICÁCIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NO COMBATE À  
PROPRIEDADE IMPRODUTIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profª Dra. Katya Regina Isaguirre Torres.

CURITIBA

2019



# TERMO DE APROVAÇÃO

LAURINDO DA SILVA RIBEIRO

## A EFICÁCIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NO COMBATE À PROPRIEDADE IMPRODUTIVA

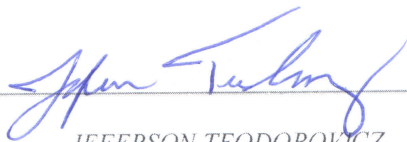
Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



---

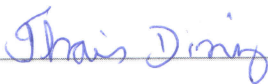
KATYA REGINA ISAGUIRRE TORRES  
Orientador

Coorientador



---

JEFERSON TEODOROVICZ  
Primeiro Membro



---

THAIS GISELLE DINIZ SANTOS  
Segundo Membro

## AGRADECIMENTOS

À Deus, pelo dom da vida,  
À Marzinete, esposa e companheira de todas as horas,  
À Nara e Aline, minhas maiores obras,  
À Profª Katya, pela sempre segura e esclarecedora orientação,  
À Thyrsa, Cleber e Carlos, pelo incentivo e apoio ao meu ingresso no mundo do  
Direito,  
À todos os colegas e professores, pela rica experiência de vida proporcionada.

*“A mesma rocha que bloqueia o caminho, poderá funcionar como um degrau.”*

*Osho*

## RESUMO

A Constituição prevê que o Imposto Territorial Rural deva ser cobrado com vistas a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Esse imperativo constitucional decorre da temática da reforma agrária, e objetiva tornar mais justa a distribuição de terras no País, considerando que há uma concentração da propriedade rural, em contraste a um bom número de trabalhadores rurais com insuficiente acesso à terra, realidade essa que remonta ao início da história do Brasil. O Estado brasileiro dispõe de alguns mecanismos jurídicos para promover uma reforma agrária, dentre eles, a tributação. Pela característica da extrafiscalidade, o imposto em exame apresenta importante potencial para induzir o cumprimento da função social da propriedade, pois há o permissivo legal para gravar mais onerosamente a propriedade que não cumprir essa função. Diante de uma realidade em que boa parte das terras do país encontra-se subutilizada, ou inutilizada, propõem-se uma análise com vistas a verificar se o Imposto Territorial Rural tem sido eficaz em sua missão constitucional de combater a improdutividade e concentração da propriedade rural. Da forma como está disciplinado na legislação, constata-se que a cobrança do ITR é complexa e com várias informações necessárias ao seu cálculo deixadas sob a responsabilidade do contribuinte. Esse fato, somado a deficiências na fiscalização, e a dificuldades práticas de aferição de vários critérios utilizados para se calcular o valor do tributo, torna o mecanismo pouco eficaz para promover uma melhor distribuição de terras. Pela dificuldade de ser cobrado, e pela inserção no ordenamento legal vigente da noção de produtividade como fator determinante do valor a ser cobrado, o ITR não tem se mostrado eficaz para combater a propriedade improdutiva, numa ótica voltada a proporcionar acesso à terra a um contingente de agricultores dela privados.

Palavras-chave: Reforma agrária. ITR. Propriedade improdutiva. Função social.



## **ABSTRACT**

The Constitution provides that the Rural Territorial Tax should be levied with a view to discouraging the maintenance of unproductive properties. This constitutional imperative derives from the land reform theme, and aims to make the distribution of land in the country fairer, considering that there is a concentration of rural property, in contrast to a good number of rural workers with insufficient access to land, a reality that goes back to the beginning of Brazilian history. The Brazilian State has some legal mechanisms to promote land reform, including taxation. Due to the characteristic of extrafiscality, the tax under examination has important potential to induce the fulfillment of the social function of property, since there is the legal permissive to record the property more costly than not. Faced with a reality in which much of the country's land is underused or unused, an analysis is proposed to verify whether the Rural Land Tax has been effective in its constitutional mission to combat the unproductivity and concentration of rural property. . As it is disciplined in the legislation, it is found that the collection of ITR is complex and with various information necessary for its calculation left under the responsibility of the taxpayer. This fact, coupled with deficiencies in enforcement and practical difficulties in gauging various criteria used to calculate the value of the tax, makes the mechanism ineffective in promoting better land distribution. Due to the difficulty of being charged, and the insertion in the current legal system of the notion of productivity as a determining factor of the amount to be charged, the ITR has not been effective in combating unproductive property, in a perspective aimed at providing access to land to a contingent. from her private farmers.

Keywords: Agrarian Reform. ITR. Unproductive property. Social function.

## LISTA DE QUADROS

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| QUADRO 1 - IMÓVEIS TOTAL BRASIL .....                         | 22 |
| QUADRO 2 - ALÍQUOTAS DO ITR.....                              | 37 |
| QUADRO 3 - CÁLCULO DO ITR .....                               | 38 |
| QUADRO 4 - EXEMPLO DE CÁLCULO DO ITR .....                    | 39 |
| QUADRO 5 - ARRECADAÇÃO DA UNIÃO EM 2018 (EM MILHÕES R\$)..... | 45 |

## LISTA DE SIGLAS

|        |   |                                                     |
|--------|---|-----------------------------------------------------|
| CR/88  | - | Constituição da República de 1988                   |
| INCRA  | - | Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária |
| SNCR   | - | Sistema Nacional de Cadastro Rural                  |
| MST    | - | Movimento dos Trabalhadores Rurais sem Terra        |
| PNRA   | - | Programa Nacional de Reforma Agrária                |
| ICMS   | - | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  |
| RITR   | - | Regulamento do Imposto Territorial Rural            |
| SRF    | - | Secretaria da Receita Federal                       |
| RFB    | - | Receita Federal do Brasil                           |
| IBRA   | - | Instituto Brasileiro de Reforma Agrária             |
| IBAMA  | - | Instituto Brasileiro do Meio Ambiente               |
| ADA    | - | Ato Declaratório Ambiental                          |
| VTN    | - | Valor da Terra Nua                                  |
| VTN-t  | - | Valor da Terra Nua Tributável                       |
| FAMATO | - | Federação da Agricultura do Estado de Mato Grosso   |
| DITR   | - | Declaração do Imposto Territorial Rural             |
| DIAT   | - | Documento de Informação e Apuração do ITR           |
| DIAC   | - | Documento de Informação e Atualização Cadastral     |
| Cafir  | - | Cadastro de Imóveis Rurais                          |
| CAR    | - | Cadastro Ambiental Rural                            |
| CNIR   | - | Cadastro Nacional de Imóveis Rurais                 |
| SIPT   | - | Sistema de Preços de Terras                         |

## SUMÁRIO

|                                                                                        |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>                                                              | <b>11</b> |
| <b>2 A PROPRIEDADE RURAL NO BRASIL.....</b>                                            | <b>14</b> |
| 2.1 O REGIME DAS SESMARIAS .....                                                       | 14        |
| 2.2 A LEI DE TERRAS DE 1850 .....                                                      | 17        |
| 2.3 A PROPRIEDADE RURAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....                                  | 20        |
| 2.4 O QUADRO ATUAL .....                                                               | 22        |
| <b>3 O DIREITO À TERRA COMO DIREITO FUNDAMENTAL .....</b>                              | <b>25</b> |
| <b>4 A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE EFETIVAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS.....</b> | <b>29</b> |
| <b>5 O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL .....</b>                                             | <b>32</b> |
| 5.1 HISTÓRICO .....                                                                    | 32        |
| 5.2 FATO GERADOR, SUJEITO PASSIVO, IMUNIDADES E ISENÇÕES.....                          | 33        |
| 5.3 A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO .....                                            | 34        |
| 5.3.1 A área tributável e não tributável.....                                          | 34        |
| 5.3.2 A área aproveitável e a área utilizada .....                                     | 35        |
| 5.4 O CÁLCULO DO IMPOSTO.....                                                          | 36        |
| 5.4.1 A base de cálculo .....                                                          | 36        |
| 5.4.2 As alíquotas.....                                                                | 37        |
| 5.4.3 O valor do imposto .....                                                         | 38        |
| 5.4.4 Exemplo prático.....                                                             | 38        |
| 5.5 O LANÇAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO .....                                       | 40        |
| 5.5.1 A declaração do ITR.....                                                         | 41        |

|                                                                      |           |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|
| 5.5.2 O procedimento de ofício .....                                 | 42        |
| 5.5.3 O cadastro de imóveis rurais .....                             | 43        |
| 5.5.4 A delegação de competência .....                               | 44        |
| <b>6 A EFICÁCIA DO ITR NO COMBATE À PROPRIEDADE IMPRODUTIVA.....</b> | <b>45</b> |
| 6.1 O VALOR DA TERRA NUA.....                                        | 46        |
| 6.2 A FISCALIZAÇÃO DO ITR .....                                      | 48        |
| 6.3 AS PENALIDADES .....                                             | 50        |
| 6.4 A PROPRIEDADE PRODUTIVA .....                                    | 51        |
| <b>7 CONCLUSÃO .....</b>                                             | <b>54</b> |
| <b>REREFÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>                              | <b>56</b> |
| <b>REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS.....</b>                                 | <b>58</b> |



## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto Territorial Rural (ITR) está previsto no art. 153, inciso VI, caput, da Constituição de 1988 (CR/88), e conforme dispõe o § 4º, inciso I, do mesmo artigo, deve ser cobrado de tal forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Trata-se de tributo com forte conotação extrafiscal, visando induzir a propriedade ao cumprimento de sua função social. O dispositivo constitucional em comento está relacionado a uma realidade existente no País, praticamente desde seu descobrimento: uma grande concentração da propriedade rural. Essa concentração, como se verá, é herança histórica, mas passou a ser questionada, de forma mais ostensiva<sup>1</sup>, a partir da década de 1950, por movimentos sociais de índole campesina, surgindo uma reivindicação pela implantação de uma Reforma Agrária no País. Na visão desses movimentos, a distribuição da terra no Brasil é injusta, com uma grande porção do território nas mãos de uns poucos proprietários, e um grande número de agricultores com pouca ou nenhuma terra. Desde então, instalou-se um conflito no campo, com proprietários defendendo seu direito de propriedade, também consagrado na atual Carta Magna como um direito fundamental, de um lado, e agricultores sem terra, de outro, reivindicando a intervenção do Estado na propriedade com vistas a corrigir, ou amenizar, essa concentração da terra. Muito por conta da sobreposição de direitos e princípios fundamentais envolvidos - dignidade da pessoa humana, direito ao trabalho, construção de uma sociedade livre, justa e solidária, frente ao direito de propriedade - a luta por uma Reforma Agrária tem permanecido desigual, pois, passados já quase setenta anos, a realidade fundiária do País não apresenta mudanças essenciais, malgrado os avanços obtidos decorrentes de iniciativas governamentais<sup>2</sup>.

Em seu início, o tema central do debate sobre a Reforma Agrária foi a grande propriedade rural, rotulada com um termo que foi, e ainda é, emblemático

---

<sup>1</sup> Luiz Ernani Bonesso de Araújo entende que a luta pela terra no Brasil remonta aos quilombos, vistos como focos de resistência ao crescente poderio dos grandes proprietários. O autor também inclui nessa abordagem a revolta de Canudos (1896-1897) e a Guerra do Contestado (1912), de forma que os movimentos de resistência à injusta distribuição da terra antecedem à década de 1950, ainda que sem a articulação alcançada a partir dessa época. (ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de. **O acesso à terra no estado democrático de direito**. Frederico Westphalen: Edi. da URI, 1998, p. 186-187)

<sup>2</sup> Conforme relatório do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, até o ano de 2017 tinham sido assentadas quase 1.350.000 famílias desde o início do Programa Nacional de Reforma Agrária. (INCRA. **Números da reforma agrária. Famílias assentadas - histórico**. Brasília, [2018]. Disponível em [http://www.incra.gov.br/reforma\\_agraria](http://www.incra.gov.br/reforma_agraria) Acesso em: 31 ago. 2018).

dessa realidade: o latifúndio. Até a CR/88 o latifúndio era o fundamento para se lutar pela Reforma Agrária, pois o direito de propriedade até então consagrado era o disciplinado pelo Código Civil de 1916, sendo um direito absoluto, podendo o proprietário usar e dispor do imóvel como bem lhe aprouvesse. Era uma propriedade que não obrigava, pelo menos não sob a ótica social. A realidade mostrava grandes fazendas com vastas áreas sem nenhum aproveitamento agrícola, e quiçá, fazendas inteiras sem nenhuma exploração.

Ocorre que a CR/88 mitigou aquele absolutismo que caracterizava o direito de propriedade, que passou a ser condicionado ao cumprimento da função social. Ao par disso, o Texto Constitucional reintroduziu<sup>3</sup> a noção de produtividade da terra como qualificador do direito de propriedade. Conforme disposto no art. 185, inciso II, da CR/88, passou a ser insusceptível de desapropriação para fins de reforma agrária a propriedade considerada produtiva. Isso deslocou o foco da discussão, até então direcionado ao latifúndio, para a produtividade, vale dizer, a partir de então uma propriedade de grande extensão, o latifúndio clássico, deixou de ser necessariamente um problema. Se ela fosse considerada produtiva, estava blindada contra o poder de interferência do Estado, não importando seu tamanho. Por essa razão, a discussão atual sobre Reforma Agrária e grande propriedade rural deve levar em conta o aspecto da produtividade, tendo o latifúndio deixado de ser a única característica da propriedade rural a permear o debate sobre o tema.

Seja como for, a problemática da terra no Brasil continua posta, com dados oficiais demonstrando uma grande concentração de terra, como se verá neste trabalho, em contraste a um grande número de agricultores dispondo de pequenos lotes, e um número considerável deles sem terra nenhuma, a ser também explicitado adiante. Na questão da produtividade, os critérios de aferição utilizados remontam à década de 1970, o que suscita discussões sobre o real aproveitamento da terra na atualidade. Os movimentos sociais que lutam pela Reforma Agrária insistem no argumento de que a solução para a questão agrária passa pelo Estado, que pode e deve interferir na questão. E, de fato, a Carta Maior coloca à disposição do Estado dois mecanismos jurídicos aptos a interferir no direito de propriedade: a desapropriação e a tributação. A desapropriação não será aqui tratada. No campo da tributação, a proposta deste trabalho é empreender uma análise da eficácia do

---

<sup>3</sup> Ao longo do trabalho se verá que a produtividade da terra foi condição para a manutenção da propriedade rural por um longo período na história do Brasil.

ITR como mecanismo de combate à propriedade improdutiva, tal como manda a CR/88.

Como já mencionado, o debate sobre a existência de injusta distribuição de terras no Brasil, com o reconhecimento oficial da necessidade de uma Reforma Agrária, e a adoção de mecanismos jurídicos para combater o latifúndio e a improdutividade, foi suscitado no âmbito da temática da Reforma Agrária. Com isso em mente, será feito um breve resgate da história da propriedade rural no Brasil, para a compreensão da realidade presente, realidade essa que motivou a reação social contra ela. Em seguida, o direito de acesso à terra como tendo natureza de direito fundamental será analisado com vistas a se verificar amparo constitucional na luta pela Reforma Agrária. Se o acesso à terra é direito fundamental, faz-se necessário verificar que aspectos da tributação seriam aptos a promover a garantia desse direito, o que se fará no exame da extrafiscalidade do ITR.

Por fim, o imposto será analisado em sua totalidade, a partir da legislação que regula sua apuração, lançamento, cobrança e fiscalização, com destaque para os aspectos atinentes aos objetivos desse trabalho, objetivando a compreensão de seu funcionamento. A partir dessa análise, serão apontados aspectos com potencial para comprometer, ou não, a eficácia do tributo no alcance dos seus objetivos constitucionalmente definidos.

## 2 A PROPRIEDADE RURAL NO BRASIL

Falar em eficácia do ITR como mecanismo de combate à propriedade improdutiva é adentrar no âmbito da temática da Reforma Agrária. E quando se trata de Reforma Agrária, a questão-chave, é a concentração de terras no Brasil. Essa concentração está associada a um termo de uso corrente quando se fala em Reforma Agrária, que vem a ser o latifúndio. O termo tem o sentido prático de uma grande propriedade rural não utilizada, ou subutilizada. Apesar do debate atual fazer referência à propriedade improdutiva, muito mais por força da ordem constitucional vigente, a ideia do latifúndio permeia qualquer estudo que venha a ser realizado envolvendo o tema. Como a concentração de terras no País é fato notório e oficialmente reconhecido, é necessário resgatar, ainda que brevemente, as origens históricas da propriedade rural, para se compreender por que a concentração de terras é como é, e como essa concentração se relaciona com o sentido prático da propriedade improdutiva.

O estudo da propriedade rural no Brasil pode ser dividido em três períodos. O primeiro vai do seu surgimento, em 1530, com o instituto das sesmarias, até o advento da Lei nº 601/1850, de 18/09/1850, conhecida como Lei de Terras. O segundo período abrange o interregno temporal entre a edição da Lei de Terras e a promulgação da CR/88. Por fim, o terceiro período tem início com a vigência da atual Carta Magna e chega aos dias atuais. Cada um desses períodos apresenta características próprias, que serão analisadas a seguir.

### 2.1 O REGIME DAS SESMARIAS

Sob o ponto de vista jurídico, Varela (2005, p. 73) entende que a propriedade rural no Brasil tem início por volta de 1530, ainda no âmbito das Capitanias Hereditárias, sendo que, dentre os poderes conferidos ao donatário da capitania, estava o de conceder sesmarias (VARELA, 2005 p. 74), nos moldes do regime que vigorava em Portugal à época.

O instituto das sesmarias surgiu no Direito Português por volta do ano 1375, e objetivava enfrentar uma crise de abastecimento, na esteira de uma escassez de mão de obra provocada por queda demográfica, e catalisada pela Grande Peste ocorrida na Europa nos idos de 1348 (VARELA, 2005, p. 21). Essa crise teve como

efeito o abandono de propriedades até então cultivadas. Por conta do contexto em que foi editada, a chamada Lei das Sesmarias trazia em seu bojo, ainda que em forma rudimentar, a obrigatoriedade de cultivo como condição para que a posse fosse confirmada. A concessão da sesmaria pressupunha uma propriedade antes produtiva, agora improdutivo. Como a lei visava solucionar uma crise agrícola, era preciso impor a obrigação de que o sesmeiro de fato lavrasse a terra, sob pena de perda da sesmaria em favor de quem a tornasse produtiva (VARELA, 2005, p. 23). Posteriormente, através das Ordenações Filipinas, foi adicionado ao sistema sesmarial o princípio da razoabilidade, pelo qual o tamanho da sesmaria devia guardar proporção com a capacidade de aproveitamento do sesmeiro (VARELA, 2005, p. 55). Por fim, foi permitida a concessão de sesmaria de área antes inexplorada. A sesmaria no Direito Português não era domínio ou posse abstratamente considerados, mas sim um domínio adjetivado pelo atributo da utilidade (VARELA, 2005, p. 59). Era uma propriedade condicionada.

O que permitiu a implantação no Brasil do regime das sesmarias, considerando que se tratava de uma realidade bastante diversa da verificada em Portugal, notadamente por ocasião do surgimento do instituto, foi a previsão, nas Ordenações Filipinas, da possibilidade de doação de terrenos “nunca dantes cultivados” (VARELA, 2005 p. 75). Varela (2005), contudo, anota que o regime das sesmarias no Brasil passou a sofrer adaptações pouco tempo após ser por aqui instituído. Em suas palavras:

Pressupostos para a compreensão adequada desse fenômeno do “transplante jurídico” e dos novos deveres que se agregam à propriedade sesmarial, são as bases da política mercantilista que orienta as relações econômicas entre metrópoles europeias e colônias americanas. Nestas, palco de saques, pilhagens e exploração, as estruturas que se organizam para atender à demanda da generalização de mercadorias são, fundamentalmente, o latifúndio, núcleo da agricultura voltada à exportação, e a utilização da mão de obra escrava. (VARELA, 2005, p. 78-79)

E informa o surgimento de obrigação estranha ao regime das sesmarias, através do Regimento de Tomé de Souza, primeiro governador-geral do Brasil, onde se permite a concessão de terras para a construção de engenhos-de-açúcar, e com a obrigação ao sesmeiro de contribuir com a proteção das terras da Coroa por meio da construção de edificações militares (VARELA, 2005, p. 80). Como se nota, as

sesmarias no Brasil passaram a ter uma “finalidade açucareira”, por conta de interesses econômicos de Portugal.

Importante observar outro elemento fundamental da economia colonial, que era a posse de escravos. A concessão de sesmaria sempre teve como um dos requisitos a disponibilidade, por parte do sesmeiro, de meios aptos a explorá-la. No contexto do ciclo da cana-de-açúcar, a posse de escravos, que não eram baratos frente ao preço das terras, que não valiam praticamente nada, era, em muitos casos, condição para receber terras (VARELA, 2005, p. 82). Da combinação da atividade açucareira com o regime escravocrata surge, na análise de Varela (2005), a figura do latifúndio. Gorender (1988, apud VARELA, 2005), observa que:

Os engenhos-de-açúcar, pela sua estrutura de funcionamento, precisavam de extensas áreas: grande parte para o cultivo da cana, outra para as pastagens e cultivo de gêneros alimentícios, matas para extração da lenha e materiais de construção, barreiros para a extração da matéria-prima dos artigos de olaria (fôrmas para purga do açúcar, telhas e tijolos), área para construção da represa (para os engenhos movidos a roda d'água) e, ainda, área para edificações residenciais e produtivas. (GORENDER, 1988, p. 374 apud VARELA, 2005, p. 86-87)

Como se observa, a concentração da propriedade da terra no Brasil surge, em parte, como um efeito colateral da exigência de cultivo por parte do regime das sesmarias. Não se tratará neste trabalho das vicissitudes do regime sesmarial ao longo do período em que vigorou no País<sup>4</sup>. Contudo, enquanto esteve em vigor, o instituto da sesmaria sempre se caracterizou pela obrigatoriedade de cultivo da terra, e pelo caráter de um domínio condicionado, não absoluto, não pleno (VARELA, 2005, p. 85), ainda que com uma tendência a um direito pleno, conforme Gorender (1988, p. 395 apud VARELA, 2005, p. 84), já que era possível, por exemplo, a alienação de uma sesmaria.

O regime das sesmarias foi oficialmente extinto em 17 de julho de 1822, sendo que somente em 18 de setembro de 1850 entrou em cena a Lei nº 601/1850, conhecida como Lei de Terras. Esse lapso temporal é conhecido como o período das posses. Não que a posse não existisse no período em que vigorou o regime das

---

<sup>4</sup> A título de exemplo, Laura Beck Varela relata que o regime sesmarial no Brasil acumulou ao longo do tempo uma série de incongruências, como a demarcação, que era, no mais das vezes, incerta, o que provocava, por exemplo, a concessão de sesmaria abrangendo área já objeto de outra sesmaria. (VARELA, Laura Beck. **Das sesmarias à propriedade moderna: um estudo de história do direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 107-110).



sesmarias, muito ao contrário. Em todo esse período uma das formas de aquisição da terra era pela sua ocupação e cultivo. Além disso, o processo de concessão de sesmaria era oneroso e impunha uma série de exigências, a tal ponto que muitos candidatos a sesmeiros simplesmente abandonavam o processo, deixando a terra livre para a invasão de posseiros. E havia o caso de sesmeiros de direito que abandonavam a sesmaria para explorar outras terras, visando fugir de obrigações com o Governo. (VARELA, 2005, p. 108)

O que ocorreu com a extinção do regime das sesmarias foi que a posse permaneceu como único modo de aquisição de terras. Gorender (1988, p. 397 apud VARELA, 2005, p. 112) informa que “de 1822 a 1850, foi a posse a única via de acesso à apropriação legítima de terras públicas. Mas uma via de acesso aberto a grandes e pequenos. Se o número desses últimos cresceu com rapidez, surgiram também as posses de vastas dimensões.” O que marca esse período é a legitimidade jurídica da posse pela demonstração do cultivo e morada habitual na propriedade, tanto para pequenos posseiros quanto para latifundiários. (VARELA, 2005, p. 115)

## 2.2 A LEI DE TERRAS DE 1850

A Lei de Terras é, no dizer de Varela (2005, p. 139), um verdadeiro divisor de águas, pois veio com natureza de norma de transição, seja do trabalho escravo para o trabalho livre, ou de uma forma de organização jurídica da terra para outra. Com o fim do regime das sesmarias em 1822, o Estado deixou de ter controle sobre as terras do País. A Lei de Terras instituiu novas regras objetivando colocar o Estado novamente no controle do processo de apropriação do território ocorrido no chamado período das posses. Por outro lado, buscou legitimar as apropriações anteriores, mediante emprego dos critérios do efetivo cultivo e residência sobre as terras. (VARELA, 2005 p. 139)

Dentre os dispositivos da Lei de Terras cabe destacar a definição de terras devolutas, a aquisição da posse dessas terras apenas por compra, e a definição de um preço mínimo para compra. Além disso, a lei criminalizou a “invasão” de terras devolutas ou alheias. A partir da lei, sesmeiros e posseiros que atendessem as condições impostas seriam reconhecidos como proprietários. Dentre essas

condições, destaca-se o aproveitamento econômico, cultivo e moradia habitual, para a revalidação de sesmarias e legitimação de posses. (VARELA, 2005, p. 155)

O que marca esse período da história da propriedade rural é a mudança na forma jurídica do instituto da propriedade. Até então, inclusive na prescrição da Lei de Terras para a legitimação das situações anteriores, o fundamento da propriedade era o cultivo. Com a lei, o cultivo deixa de ser elemento de direito, passando a propriedade a ser um direito abstrato, restando postos os fundamentos para um futuro direito de propriedade absoluto (VARELA, 2005, p. 156). Nas palavras de Varela (2005), a Lei de Terras retira “[...] do Estado a possibilidade jurídica de reaver as terras não cultivadas, a não ser em caso de expropriação mediante indenização prévia”. (VARELA, 2005, p. 157)

A partir da Lei de Terras, a produtividade deixou de ser elemento caracterizador da propriedade, de forma que uma classificação em propriedade produtiva ou improdutiva tornou-se inócua. O direito de propriedade passou a ser demonstrado apenas pelo respectivo registro do título aquisitivo, pouco importando o uso que se fazia da terra. De outra sorte, a Lei de Terras também não alterou a estrutura fundiária do País, na medida em que grandes propriedades que enquadraram-se nos requisitos da lei foram legitimadas, inclusive as obtidas por posse.

No contexto de uma estrutura fundiária onde predominava a grande propriedade, com o proprietário podendo dela usar como bem entendesse, inclusive não usando, surgem os primeiros debates sobre a necessidade de uma Reforma Agrária no Brasil, isso já nos idos de 1950. O movimento se fortaleceu, e em 1964 foi editada a Lei nº 4.504/1964, de 30/11/1964, conhecida como Estatuto da Terra. Uma das características dessa lei foi estabelecer uma classificação para os imóveis rurais, trazendo a primeira definição jurídica de latifúndio.

O objetivo do Estatuto da Terra, conforme seu artigo primeiro, era regular “direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola”. Ou seja, a definição legal de latifúndio surge num contexto associado à luta pela Reforma Agrária, demonstrando uma estreita relação do latifúndio com a concentração de terras, particularmente as áreas improdutivas, uma vez que o fundamento fático para a reivindicação da reforma sempre foi a existência de grandes áreas de terras, insatisfatoriamente exploradas, em posse de uns poucos.



Na Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra), em seu art. 4º, inciso V, alínea a, combinada com o disposto no art. 46, § 1º, alínea b, da mesma lei, define-se o latifúndio, primeiramente, como sendo o imóvel rural com área total superior a seiscentas vezes o módulo rural médio, e superior a seiscentas vezes a área média dos imóveis rurais, do município onde se encontre. Esse é o chamado latifúndio por dimensão. A mesma lei também considera latifúndio o imóvel rural que, tendo área total maior que um módulo rural e igual ou inferior a seiscentos módulos rurais médios, e seiscentas vezes a área média dos imóveis rurais do município em que se encontre, seja propositalmente mantido inexplorado visando à especulação imobiliária, ou, seja explorado de forma deficiente e inadequada com o intuito de fuga ao enquadramento como empresa rural, conforme se lê no art. 4º, inciso V, alínea b. Aqui, define-se o que se conhece por latifúndio por exploração. No Estatuto da Terra, art. 46, § 1º, alínea b, o limite de seiscentos módulos rurais médios, e seiscentas vezes a área média dos imóveis rurais no respectivo município, é estipulado como sendo o tamanho máximo que uma propriedade rural pode ter nesse município.

O módulo rural é definido em função do conceito de propriedade familiar, também tratado no Estatuto da Terra. Nos termos dessa Lei, em seu art. 4º, inciso II, a propriedade familiar consiste no imóvel rural que seja explorado direta e pessoalmente pelo agricultor e sua família, absorvendo-lhe toda a força de trabalho, e que garanta a sobrevivência do grupo familiar, além de progresso social e econômico. A área máxima da propriedade familiar é fixada para cada região e leva em conta o potencial de exploração da área, ainda que se considere o auxílio eventual de terceiros. Essa área máxima é calculada para cada imóvel, e é correspondente ao módulo rural, que também é aplicável a um imóvel em específico. O módulo rural é expresso em hectares.

A definição legal de latifúndio também passa pelo conceito de módulo fiscal. Ele foi instituído pela Lei nº 6.746/1979, de 10/12/1979, e visava estabelecer um parâmetro para classificar os imóveis rurais em função de suas dimensões. Os critérios para o cálculo do módulo fiscal foram estabelecidos pelo Decreto nº 84.685/1980, de 06/05/1980. Esse diploma, legal, em seu art. 4º, atribuía ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) a tarefa de fixar o módulo fiscal para cada Município do país, levando-se em conta o tipo de exploração predominante no Município nas áreas hortifrutigranjeiras, de culturas permanentes e

temporárias, pecuária e florestal; a renda obtida na exploração predominante, ou, não sendo predominante, com expressividade em função da renda ou da área utilizada; e o conceito de propriedade familiar, tal como definido no Estatuto da Terra. O módulo fiscal também é expresso em hectares.

O Decreto ora em foco tratou de deixar mais clara a definição de latifúndio trazida pelo Estatuto da Terra, substituindo, no artigo 46 do Estatuto a expressão “módulo rural” por “módulo fiscal”. Dessa forma, a partir do Decreto o latifúndio passou a ser definido como sendo o imóvel rural com área total superior a seiscentos módulos fiscais, ou o imóvel com área total maior que um e inferior a seiscentos módulos fiscais que seja mantido inexplorado, para fins especulativos, ou seja propositalmente explorado de modo insatisfatório com vistas à fuga do enquadramento como empresa rural<sup>5</sup>.

Esse segundo período histórico da propriedade rural no Brasil registra o surgimento de um absolutismo do direito de propriedade, que foi posto em xeque cerca de um século depois. A tensão entre esse direito absoluto e a questão agrária culminou com o surgimento do mecanismo jurídico da desapropriação para fins de Reforma Agrária, inaugurando o intervencionismo do Estado na propriedade num contexto em que esse direito tinha feições abstratas e absolutas.

## 2.3 A PROPRIEDADE RURAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A análise da propriedade rural sob a égide da Constituição de 1988 está centrada na chamada função social da propriedade. Não que o tema não tivesse sido abordado em constituições anteriores. Ocorre que antes de 1988 a função social da propriedade não era expressa, ou era mitigada. A atual Carta Magna, nas palavras de Ferreira Filho (2014), “estabeleceu uma relação de interdependência entre o direito à propriedade e função social, pois, ao tempo que reconhece o primeiro, torna-o dependente da condição social”. (FERREIRA FILHO, 2014, p. 393)

Mas o ponto a destacar neste período da história da propriedade rural no Brasil é o que dispõe o art. 126, inciso III, da CR/88, que diz ser insuscetível de desapropriação para fins de Reforma Agrária a propriedade considerada produtiva.

---

<sup>5</sup> A definição de empresa rural trazida pelo Decreto nº 84.685/1980, em seu art. 22, equipara a propriedade rural a uma empresa, com a imposição de uma série de exigências de caráter fiscal não aplicáveis a uma propriedade rural comum.

Conforme já visto, a Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra) e o Decreto nº 84.685/1980 utilizam o termo latifúndio como uma das classificações para os imóveis rurais. A Constituição de 1988 não faz uso do termo, e a Lei nº 8.629/1993, de 25/02/1996, em seu art. 4º, introduz nova classificação para os imóveis, sendo essa a pequena propriedade, a média propriedade e a propriedade produtiva. Novamente, a classificação está inserida no contexto da temática da Reforma Agrária, pois é disso que trata a lei em questão. Marques (2015, p. 34) menciona que, por conta dessa nova classificação trazida pela Lei nº 8.629/1993, há uma corrente doutrinária que sustenta a tese da exclusão das definições de minifúndio e latifúndio como classificadoras de imóveis rurais, restando apenas a pequena propriedade, a média propriedade, a propriedade produtiva e a improdutivo.

Pelo texto da Lei nº 8.629/1993, de 25/02/1993, art. 4º, incisos II e III, é considerado pequena propriedade o imóvel rural com área total de até quatro módulos fiscais, e média propriedade o imóvel com área total maior que quatro e menor ou igual a quinze módulos fiscais. A Lei não define expressamente a grande propriedade, que passa a ser uma decorrência do texto, ou seja, imóvel com área total superior a quinze módulos fiscais só pode ser entendido como grande propriedade. Como a Lei trata de critérios aplicáveis no âmbito da Reforma Agrária, ela traz a definição, em seu art. 6º, de propriedade produtiva, para blindar esses imóveis contra o instituto da desapropriação por interesse social. Assim, considera-se produtiva uma propriedade que atinja grau de utilização superior a oitenta por cento, e grau de eficiência da exploração de cem por cento. Nos termos dessa Lei, cabe ao INCRA apurar o grau de eficiência da exploração, em sistemática de cálculo complexa, e que foge ao escopo deste trabalho. O grau de utilização é também parâmetro para o cálculo do ITR e será analisado adiante.

Como resumo das diversas definições legais para o latifúndio, tem-se que pelo Estatuto da Terra considera-se latifúndio o imóvel rural com área total superior a seiscentos módulos fiscais, ou, se de área menor, que seja mantido com finalidade especulativa, ou subexplorado. Pela Lei nº 8.629/1993, é grande propriedade o imóvel com área total superior a quinze módulos fiscais.

## 2.4 O QUADRO ATUAL

Pela ordem jurídica e constitucional do presente, a classificação da propriedade rural é muito mais centrada no uso que se dá à propriedade do que propriamente em sua extensão. Quando a atual lei da Reforma Agrária define a grande propriedade por exclusão, e condiciona a desapropriação para fins sociais à improdutividade, está sinalizando que o antigo latifúndio por extensão não é mais determinante para se discutir Reforma Agrária, ao menos no âmbito jurídico. De todo modo, o significado histórico do latifúndio permanece vivo na realidade, na medida em que as grandes propriedades rurais continuam sendo quase a regra no País. E os dados oficiais confirmam.

Em relatório baseado no Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR), o INCRA publicou, em 2016, um panorama da distribuição de propriedades no Brasil, em função de sua área. Os resultados são os seguintes:

QUADRO 1 - IMÓVEIS TOTAL BRASIL

| ÁREA DO IMÓVEL              | TOTAL DE IMÓVEIS | %               | ÁREA TOTAL (HA)       | %               |
|-----------------------------|------------------|-----------------|-----------------------|-----------------|
| Mais de 0 a 0,5 MF          | 2.567.015        | 44,5157         | 21.907.675,09         | 4,1982          |
| Mais de 0,5 a Menos de 1 MF | 1.239.636        | 21,4970         | 32.917.469,12         | 6,3080          |
| De 1 a 2 MF                 | 913.443          | 15,8404         | 46.264.600,69         | 8,8657          |
| Mais de 2 a 3 MF            | 329.495          | 5,7139          | 28.505.356,00         | 5,4625          |
| Mais de 3 a 4 MF            | 182.430          | 3,1636          | 23.335.136,86         | 4,4717          |
| Mais de 4 a 5 MF            | 101.327          | 1,7572          | 17.717.984,81         | 3,3953          |
| Mais de 5 a 6 MF            | 67.169           | 1,1648          | 14.256.475,06         | 2,7320          |
| Mais de 6 a 10 MF           | 153.276          | 2,6580          | 47.745.512,89         | 9,1495          |
| Mais de 10 a 15 MF          | 81.357           | 1,4108          | 41.515.708,94         | 7,9557          |
| Mais de 15 a 20 MF          | 38.394           | 0,6658          | 28.238.540,87         | 5,4114          |
| Mais de 20 a 50 MF          | 69.550           | 1,2061          | 101.255.661,09        | 19,4037         |
| Mais de 50 a 100 MF         | 16.918           | 0,2934          | 57.004.441,86         | 10,9238         |
| Mais de 100 a 200 MF        | 4.975            | 0,0863          | 30.818.040,72         | 5,9057          |
| Mais de 200 a 400 MF        | 1.167            | 0,0202          | 14.037.879,26         | 2,6901          |
| Mais de 400 a 600 MF        | 216              | 0,0037          | 4.794.328,12          | 0,9187          |
| Acima de 600 MF             | 174              | 0,0030          | 11.522.307,62         | 2,2080          |
| <b>TOTAIS</b>               | <b>5.766.542</b> | <b>100,0000</b> | <b>521.837.119,00</b> | <b>100,0000</b> |

FONTE: SNCR-INCRA (2016).

Pelos dados acima, do total de imóveis rurais do país, em torno de 80% deles ocupam uma área equivalente a 20% da área total das propriedades. Por outro lado, cerca de 10% das propriedades ocupam em torno de 70% da área total. Observe-se que pela definição de latifúndio por dimensão, trazida pelo Estatuto da Terra, haveria no Brasil pouco mais de 170 propriedades. Mas a realidade vivida

pela população rurícola do país, e que é demonstrada pelo conjunto dos números, é a da marcante concentração de terras, em contraste ao acentuado número de pequenas propriedades.

Se pelo critério da extensão o quadro da realidade fundiária no Brasil é satisfatoriamente claro, não restando dúvidas quanto à grande concentração de terras, o mesmo não se pode dizer quando o critério é a produtividade. Mesmo a CR/88 e a Lei nº 8.629/1993 trabalhando o sentido do latifúndio em função da produtividade do imóvel, os dados sobre imóveis rurais improdutivos são de difícil percepção. Isso ocorre por que, como se verá adiante, cabe ao proprietário informar, mediante formas e critérios estabelecidos em normas, o grau de produtividade de sua propriedade, a partir do que se pode classificar uma propriedade como produtiva ou não. Até que o imóvel seja fiscalizado com vistas a se aferir a veracidade das informações prestadas, prevalece o que foi declarado. A declaração de áreas improdutivas na propriedade acarreta aumento de imposto a pagar, de sorte que não é incomum o proprietário “inflar” a área utilizada como forma de sofrer um menor gravame tributário. A consequência dessa prática é que os números sobre produtividade dos imóveis rurais no Brasil são pouco confiáveis.

Não obstante essas dificuldades, noticiam-se vários estudos dando conta da incidência de propriedades rurais improdutivas no País. Em postagem na rede mundial de computadores, datada de 17 de junho de 2016, o site CompreRural noticia que por volta do ano de 2010 cerca de 40% das grandes propriedades rurais do Brasil eram consideradas improdutivas<sup>6</sup>. Esse percentual correspondia a algo como 228 milhões de hectares de terras. Na mesma direção, o Movimento dos Trabalhadores sem Terra (MST) noticia em seu sítio na rede mundial de computadores, em data de 27 de outubro de 2014, que cerca de 70 mil consideradas grandes propriedades rurais do Brasil são improdutivas, com base em informações do INCRA<sup>7</sup>.

Em contraste à concentração da propriedade rural e ao índice de improdutividade existente nessas propriedades, o número de famílias inscritas no

---

<sup>6</sup> BRASIL tem 40% de propriedades improdutivas. **CompreRural**. Campo Grande, 17 jun. 2016. Disponível em: <<https://www.comprerural.com/brasil-tem-40-de-grandes-propriedades-rurais-improdutivas-228-milhoes-de-hectares-abandonados/>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

<sup>7</sup> DAS 130,5 mil grandes propriedades rurais, 69,2 mil são improdutivas. **Movimento dos trabalhadores rurais sem terra**. [S.l], 27 out. 2014. Disponível em: <<http://www.mst.org.br/2014/10/27/das-1305-mil-grandes-propriedades-rurais-692-mil-sao-improdutivas.html>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

Programa Nacional de Reforma Agrária (PNRA) continua expressivo. Essas famílias demandam um lote de terras onde possam viver e produzir. Conforme relatório do INCRA, em 2016 havia 120 mil famílias cadastradas aptas a receber um lote no âmbito do PNRA. Os números não são precisos, mas refletem em boa medida uma realidade facilmente verificável.

Pode-se discutir os números ora mencionados, e há bastante discussão sobre eles. Mas é fato que o Brasil carrega uma desconfortável herança histórica ligada a uma excessiva concentração de terras. Não obstante uma luta pela modificação dessa realidade que já dura quase um século, e aos indiscutíveis avanços obtidos, os números e a realidade mostram muito ainda por fazer. E ao Estado cabe papel indispensável na consecução desses objetivos, com a utilização dos mecanismos legais de que dispõe, dentre eles, a tributação.

### 3 O DIREITO À TERRA COMO DIREITO FUNDAMENTAL

A CR/88 coloca, em seu art. 5º, inciso LVI, o direito à propriedade como um direito fundamental. Contudo, o entendimento predominante é de que não há um direito à terra estritamente positivado. Gilbert (2013, p. 121) afirma que “em geral o direito à terra não é visto como uma questão de direitos humanos. De maneira ampla, ele engloba o direito a usufruir, controlar e transferir uma porção de terra”. Em outras palavras, a Constituição Federal de 1988 não asseguraria o direito à terra como um direito fundamental. Recorrendo-se à conceituação dada pela doutrina ao que venha ser os direitos fundamentais, é possível assentir que o direito à terra também está incluso no rol desses direitos, mesmo considerando o que dispõe o art. 5º, § 2º, da atual Carta Magna: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.” (Brasília (DF), 2019).

Discorrendo sobre a definição de direitos fundamentais, José Afonso da Silva (2005) leciona que

Direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Do homem, não como o macho da espécie, mas no sentido de pessoa humana. Direitos fundamentais do homem significa direitos fundamentais da pessoa humana ou direitos fundamentais. É com esse conteúdo que a expressão direitos fundamentais encabeça o Título II da Constituição, que se completa, como direitos fundamentais da pessoa humana, expressamente, no art. 17. (SILVA, 2005, p.178)

Da lição de José Afonso da Silva (2005) infere-se que os direitos fundamentais estão intimamente ligados às necessidades básicas do indivíduo enquanto ser humano, vale dizer, são direitos que dizem respeito à sua sobrevivência física e social. E o direito à terra tem estreita relação com essa



necessidade, conforme se deduz das palavras de Carlos Frederico Marés (2003), para quem

A terra é a grande provedora das necessidades humanas. É da terra que todos os povos tiram o seu sustento, sua alegria, seu vestuário e sua arte. Não apenas a terra que germina o grão, mas a que fornece os minerais, o barro dos objetos, o ferro do machado e o abrigo às intempéries se liga ao ser humano para criar sua cultura, mística e espiritualidade. Por isso, no processo de transformação da riqueza natural em objetos da riqueza humana, a fonte é sempre a terra e a natureza que a acompanha. (MARÉS, 2003, p.181)

Na mesma linha de raciocínio, Jérémie Gilbert (2013) defende que

Do ponto de vista jurídico, o direito à terra, via de regra é visto no âmbito do direito agrário, dos contratos sobre posse de terra, ou das normas de planejamento, mas raramente é associado a normas de direitos humanos. No âmbito internacional, nenhum tratado ou declaração prevê especificamente um direito à terra. Estritamente falando, não há um direito humano à terra perante o direito internacional. No entanto, por trás dessa fachada, o direito à terra é uma questão central de direitos humanos. Ele constitui a base para o acesso a alimentação, moradia e desenvolvimento, e, sem acesso à terra, muitas pessoas são colocadas em situação de grave insegurança econômica. (GILBERT, 2013, p. 121)

Em outra linha de análise, pode-se imprimir ao direito à terra a característica de direito fundamental partindo-se da noção de função social da propriedade. A CR/88, art. 5º, incisos XXII e XXIII, estabelece a garantia do direito de propriedade e impõe que a propriedade deve atender à sua função social. Antes disso, a Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra), em seu art. 2º, assegura a todos a oportunidade de acesso à propriedade da terra, condicionada ao cumprimento de sua função social. Não obstante previsão constitucional e legal sobre a necessidade de que a propriedade cumpra sua função social, não há na legislação qualquer definição desse princípio, estando apenas indicados os requisitos para que ele se cumpra. Cabral (1997, p. 23) propõe uma conceituação da função social no âmbito das atividades rurais como sendo o princípio regulamentador de direitos e obrigações de caráter social, econômico, trabalhista e ambiental, que vise a satisfação das necessidades materiais dos trabalhadores individualmente considerados, e o bem-estar da sociedade.

Por esse conceito de função social, pode-se inferir que uma propriedade cumpre sua função social quando proporciona atendimento às necessidades básicas do ser humano, necessidades essas consagradas como direitos fundamentais no atual Texto Constitucional. Como decorrência, o acesso à terra visando proporcionar meios de satisfação de necessidades vitais pode ser considerado como um direito fundamental. É como entende Comparato (2009) ao comentar a postura judicial no julgamento de um esbulho possessório, ponderando que

Com efeito, se, conforme as circunstâncias do caso, o juiz se convence de que a suposta vítima deixou de atender à função social do imóvel, e de que os réus, embora agrupados, agiram sem violência ou grave ameaça à pessoa, achando-se todos injustamente privados de propriedade para garantia de subsistência própria e de suas famílias, deve-se reconhecer, conforme o caso, a justificativa do estado de necessidade, ou do exercício regular de direito (art. 23, incisos I e III). Por outro lado, tratando-se, como se trata, de direito fundamental da pessoa humana, exercido perante aquele que descumpre o dever fundamental de dar à propriedade uma destinação social, não parece acertado entrever no fato o crime de exercício arbitrário das próprias razões. (COMPARATO, [2012])

Dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, segundo a Constituição de 1988, está a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais, e a promoção do bem de todos sem quaisquer formas de discriminação. Vários são os destaques que emergem desse texto constitucional. Construir uma sociedade justa e solidária deve se traduzir em medidas de eliminação, ou ao menos de mitigação, de injustiças. A atual estrutura fundiária do País apresenta um quadro claro de injustiça, na medida em que priva do acesso à terra uma importante parcela de trabalhadores rurais, enquanto mantém extensas áreas rurais sob o domínio de uns poucos. Reduzir desigualdades sociais demandam ações inclusivas de força de trabalho na economia. A realidade agrária brasileira mantém um bom contingente de trabalhadores sem condições de viver dignamente da terra, seja por não ter o espaço mínimo necessário, ou por não ter espaço nenhum. A ligação entre os direitos fundamentais consagrados na Constituição e os objetivos da República é intrínseca, de modo a não levar a outra conclusão que não considerar como direito fundamental o direito de acesso à terra.

Sendo o direito à terra um direito fundamental, a atual realidade fundiária brasileira impõe ao Estado o dever de implementar políticas que visem corrigir distorções relacionadas à distribuição de terras no País. E diante de um cenário de persistente leniência do Poder Público no trato da questão, pode não restar alternativa aos movimentos campestinos, na busca por uma Reforma Agrária, que não a mobilização constante. A existência de eventuais desvios de finalidade nos movimentos sociais que lutam pela Reforma Agrária não retira a legitimidade da causa defendida, tampouco tem o condão de “criminalizar” a luta pela terra. Se o direito à terra é um direito fundamental abrigado na atual ordem constitucional, sua reivindicação tem amparo na Constituição Federal de 1988, ainda que se questione os métodos adotados. Pode-se tachar de antijurídica a estratégia dos movimentos pela Reforma Agrária, mas nunca a aspiração do campesinato por ver implementado um direito que lhes é assegurado constitucionalmente.

Compreendendo-se a reivindicação por uma Reforma Agrária como tendo amparo constitucional, e constatando-se que a questão da terra segue clamando por soluções, deduz-se que o Estado brasileiro permanece obrigado a tornar efetivos os mecanismos de que dispõe para combater o problema, no caso, a tributação.

#### **4 A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE EFETIVAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS**

A tributação, via de regra, tem o objetivo de proporcionar meios para que o Estado obtenha os recursos necessários ao seu funcionamento, e ao cumprimento de suas obrigações para com a sociedade, obrigações essas estipuladas no Texto Constitucional e na lei. Quando um tributo visa predominantemente carrear recursos para o Erário, diz-se que esse tributo tem natureza fiscal. O objetivo da exação é arrecadar, naturalmente observando-se todas as prescrições legais e constitucionais sobre a matéria. Mas o tributo também pode funcionar como um indutor de comportamentos do sujeito passivo. O fenômeno ocorre principalmente na seara econômica, onde há tributos cuja incidência, base de cálculo ou alíquota são estabelecidos visando determinado resultado econômico, incentivando ou restringindo o consumo de determinados bens. Quando isso acontece está-se diante do fenômeno da extrafiscalidade. O tributo não visa tão somente arrecadar, mas, principalmente, regular o funcionamento da economia.

A extrafiscalidade é bem presente na realidade econômica, mas não se limita a esse campo. Quando a Constituição estabelece que o ITR deve ser progressivo com vistas à induzir a propriedade a que cumpra sua função social, ela está lançando mão da extrafiscalidade como mecanismo limitador do direito de propriedade. E é neste campo que o instituto pode ser analisado como um instrumento garantidor de direitos fundamentais.

Defendendo a extrafiscalidade como mecanismo apto à promoção de direitos fundamentais, Marciano Buffon (2012) enxerga o instituto como sendo a

[...] possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingindo tributando. (BUFFON, 2012, p. 41)

A extrafiscalidade pode materializar-se por aumento de carga tributária visando desestimular comportamentos contrários à maximização da eficácia social de direitos fundamentais e princípios constitucionais (BUFFON, 2012, p. 46). Por

outro lado, fala-se também em extrafiscalidade quando ocorre desoneração fiscal objetivando fomentar determinados comportamentos (BUFFON, 2012, p. 46).

É o que ocorre no caso do ITR. O art. 153, § 4º, inciso I, da CR/88, estipula que o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Nesse sentido, a extrafiscalidade se manifesta como aumento de gravame tributário, pois quanto mais improdutivo for a propriedade, mais imposto sobre ela incidirá, obviamente até um limite estabelecido. Uma tributação mais elevada, como ocorre nesse caso, busca inibir proprietários rurais de manter áreas inexploradas. A eficácia desse mecanismo será analisada adiante neste trabalho, mas, em tese, deve provocar uma diminuição na quantidade de áreas consideradas improdutivas.

Por outro lado, o mesmo art. 153, § 4º, inciso II, da CR/88, estabelece que o ITR não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. Aqui, a extrafiscalidade tem o sentido de gravar com menor carga tributária, ou até mesmo não gravar, determinada configuração de propriedade rural, como forma de estimular a manutenção dessas propriedades, e até mesmo sua disseminação.

Mesmo quando aplicada a fatos geradores classificados como de natureza econômica, como no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a extrafiscalidade sempre está relacionada ao implemento, manutenção ou ampliação de uma garantia fundamental assegurada ao contribuinte. A CR/88, em seu art. 155, § 2º, inciso III, informa que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços. O fundamento da extrafiscalidade nesse caso é a essencialidade do bem tributado, sendo que quanto mais essencial à sobrevivência humana seja o bem, menos tributação ele pode sofrer, com a recíproca sendo verdadeira. Outros exemplos do emprego da extrafiscalidade como indutor de comportamentos podem ser vistos nos Impostos de Importação e de Exportação. A importação de veículos automotores sofre uma tributação tal que desestime a entrada desses bens no País, com o objetivo de proteger empregos, salários e outros benefícios no mercado nacional. Da mesma forma, a exportação de um produto que esteja com escassez de oferta no mercado doméstico pode ser taxada de forma a desestimular sua saída para o mercado externo, o que comprometeria o abastecimento interno. Como se observa, o que se tem em mira

quando se lança mão do instituto da extrafiscalidade é sempre garantir direitos fundamentais, como moradia, alimentação, trabalho ou saúde.

Não é diferente na questão da terra. Caio Prado Júnior (1960, apud ORTEGA, 1997) já via na tributação uma maneira de corrigir as distorções verificadas na distribuição da terra no Brasil na década de 1960. Para ele, o acesso à terra por parte dos trabalhadores rurais de então seria facilitado com a adoção da tributação da terra, em forma direta através do ITR, e também indireta, pela taxação dos rendimentos decorrentes da atividade rural, pois, em suas palavras “[...] os rendimentos agropecuários são praticamente isentos de tributação por efeito da maneira em que é lançado e cobrado o imposto de renda nesse caso da agropecuária” (PRADO JR., 1960, apud ORTEGA, 1997, p. 179). Prado Junior enxergava potencial na tributação para se efetivar uma reforma agrária no Brasil, ao ponto de afirmar que

O presente valor especulativo declinará somente por efeito de uma forte sobrecarga tributária. Essa tributação tornará impossível a uma parcela considerável dos atuais detentores da terra conservarem suas propriedades, ou pelo menos a totalidade delas, pois isso se fará excessivamente oneroso. Serão por isso obrigados a vender suas terras, e esse afluxo de vendedores forçará a baixa dos preços. (PRADO JR., 1960, apud ORTEGA, 1997, p. 179)

Vê-se assim que a extrafiscalidade apresenta características que a tornam apta a funcionar como mecanismo de garantia de direitos fundamentais, na medida em que tem, ao menos em tese, força coercitiva suficiente a induzir comportamentos sociais.

## 5 O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

O art. 153, inciso VI, da CR/88, define o ITR como um imposto de competência da União. Atualmente, a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR é disciplinada pelo Decreto nº 4.382/2002, de 19/09/2002, conhecido como Regulamento do ITR (RITR), e pela Instrução Normativa SRF nº 256/2002, de 11/12/2002. Há também a Instrução Normativa RFB nº 1.640/2016, de 11/05/2016, que trata da delegação de competência da União ao Distrito Federal e Municípios para fiscalização, lançamento e cobrança de créditos tributários relativos ao ITR. Neste tópico serão analisados os aspectos práticos do imposto sob o prisma dos diplomas legais mencionados, principiando-se por um breve histórico do tributo no ordenamento jurídico brasileiro. A análise levará em conta apenas os aspectos do ITR atinentes ao escopo deste trabalho.

### 5.1 HISTÓRICO

A gênese do ITR no direito brasileiro deu-se através da Constituição de 1891, em seu art. 9º, inciso 2º, que atribuía competência aos Estados para criar um imposto sobre imóveis rurais e urbanos. O então texto constitucional era lacônico sobre o assunto, e nada mais dizia a respeito. A distinção entre imposto territorial rural e urbano só veio com a Constituição de 1934, cujo texto do art. 8º, inciso I, alínea a deixava clara a incidência do imposto sobre a propriedade territorial apenas a imóveis rurais, ao tratar das competências tributárias dos Estados. O ITR permaneceu na competência tributária dos Estados nas Constituições de 1937 e 1946. A Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, transferiu a competência tributária do ITR para os Municípios, tendo a Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964, remetido a competência do tributo para a União, o que se mantém até hoje.

A extrafiscalidade do ITR, explicitada em texto constitucional, surgiu apenas na Carta de 1967, que em seu art. 22, § 1º, estabelecia que o imposto não deveria incidir sobre a pequena gleba rural com área inferior a 25 hectares, desde que o proprietário não possuisse outro imóvel e cultivasse a terra só ou apenas com sua família. A Constituição de 1969 manteve o dispositivo sem alterações, e a CR/88 consagrou a progressividade do imposto, com vistas a induzir a propriedade ao



cumprimento de sua função social, e desestimular a manutenção da propriedade improdutiva.

No âmbito da legislação infraconstitucional, a extrafiscalidade do ITR aparece pela primeira vez na Lei nº 4.504/1964, de 30/11/1964, o Estatuto da Terra, que em seus art. 47 e 48, estabelece que o imposto será progressivo visando desestimular o exercício da propriedade sem a observância das funções social e econômica da terra.

Ao passar para a competência tributária da União, a cobrança do ITR esteve a cargo, inicialmente, do então Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), criado pela Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra), de 30/11/1964, e regulamentado pelo Decreto nº 55.889/1965, de 31/03/1965. Esse órgão foi extinto em 1970, e a atribuição para cobrança do ITR passou para o recém-criado Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, instituído pelo Decreto nº 1.110/1970, de 09/07/1970. A lei nº 8.022/1990, de 12/04/1990, transferiu a competência para arrecadar o ITR do INCRA para a Secretaria da Receita Federal, a atual Receita Federal do Brasil, situação que perdura até o momento.

## 5.2 FATO GERADOR, SUJEITO PASSIVO, IMUNIDADES E ISENÇÕES

Nos termos do que dispõe o art. 2º do RITR, o fato gerador do imposto é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora do perímetro urbano do município, na data de primeiro de janeiro de cada ano. Vê-se que o fato gerador do ITR ocorre independentemente da modalidade do direito que recaia sobre o imóvel, se direito real ou possessório.

Tratando das imunidades, o RITR, em seu art. 3º, inciso I, estabelece que a pequena gleba rural é imune ao imposto, desde que explorada pelo seu proprietário, só ou com sua família, e que esse não possua outro imóvel. Esse texto legal, em seu art. 3º, § 1º, define pequena gleba rural como a área igual ou inferior a 100 hectares, se situada na Amazônia Ocidental ou no Pantanal Mato-Grossense e Sul-Mato-Grossense; igual ou inferior a 50 hectares para imóveis situados no Polígono das Secas ou Amazônia Oriental, e igual ou inferior a 30 hectares, se situado nas demais regiões do país. Há imunidade tributária também para os imóveis rurais pertencentes às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos,

observados os requisitos exigidos para gozo da imunidade das demais instituições filantrópicas e sociais, em caráter geral, conforme art. 3º, § 2º do RITR.

O RITR, em seu art. 4º, prevê isenção do imposto para o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado como assentamento. Para gozo da isenção esses imóveis devem ser explorados por associação ou cooperativa de produção, ter suas frações ideais por família assentada nos limites estipulados na definição de pequena gleba rural, e desde que o assentado não possua outro imóvel.

É ainda isento do ITR o conjunto de imóveis de um mesmo proprietário que, na sua soma, não ultrapasse os limites estabelecidos na definição de pequena gleba rural para a região respectiva, e que seja explorado pelo proprietário, só ou com sua família, ainda que com ajuda de terceiros em caráter eventual, e não possua imóvel urbano.

O art. 5º do RITR define como contribuinte do imposto o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o possuidor a qualquer título.

### 5.3 A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

O RITR principia o regramento dado à determinação da base de cálculo do imposto definindo o que seja imóvel rural. O art. 9º desse texto legal considera imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, ainda que, em relação a alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse. A área contínua leva em conta a área total do prédio rústico, ainda que fisicamente dividida por ruas, estradas, rodovias, ferrovias, ou por canais ou cursos de água. Definido o imóvel rural, o RITR passa a tratar dos diversos critérios para apuração da base de cálculo efetiva do imposto.

#### 5.3.1 A área tributável e não tributável

De acordo com o RITR, a área tributável é obtida a partir da área total do imóvel, da qual devem ser subtraídas as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de reserva particular do patrimônio natural, de servidão florestal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, declaradas como tal por ato do órgão competente federal, estadual ou municipal, e áreas comprovadamente

imprestáveis para a atividade rural, declaradas como de interesse ecológico por ato do órgão competente federal ou estadual, conforme dispõe o art. 10 do RITR.

Conforme dispõe o art. 10, § 3º, do RITR, essas exclusões da área tributável pressupõem que todas tenham sido informadas ao IBAMA num documento denominado Ato Declaratório Ambiental - ADA, sujeito à fiscalização, por amostragem, para comprovação da veracidade dos dados declarados. As situações de exclusão devem ser verificadas no mesmo momento de ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, em primeiro de janeiro.

A área não tributável compreende as exclusões permitidas da área total do imóvel para se determinar a área tributável. A primeira exclusão permitida é a área de preservação permanente, que o RITR define como sendo ocupada por florestas compreendidas no conceito de mata ciliar, que circundem reservatórios, naturais ou artificiais, ou nascentes, de água, ou localizadas em topos de elevações, ou aclives, ou em restingas, além de florestas declaradas de preservação permanente pelo Poder Público, conforme art. 11 do RITR. As áreas de reserva legal, para serem excluídas na determinação da área tributável, devem estar averbadas na matrícula do imóvel, assim como as áreas de reserva particular do patrimônio nacional. De igual modo, as áreas de servidão florestal devem estar averbadas na matrícula do imóvel, por ocasião da ocorrência do fato gerador do imposto, para que possam ser excluídas da área total do imóvel, como se lê nos art. 11 a 15 do RITR.

### 5.3.2 A área aproveitável e a área utilizada

Da área total do imóvel, deduzidas as exclusões permitidas, decorre a área aproveitável, após adição de mais um critério pelo RITR, em seu art. 17. Trata-se da área ocupada por benfeitorias úteis ou necessárias. São consideradas benfeitorias úteis e necessárias as áreas com edificações residenciais, educacionais, recreativas e de serviços à saúde, instalações para processamento e armazenamento da produção, equipamentos para criação de gado, açudes e estradas internas e de acesso. Assim, a área aproveitável consiste na área total do imóvel, subtraída da área não tributável e das áreas ocupadas por benfeitorias. Esta é a área passível de exploração agropecuária, granjeira, aquícola ou florestal, conforme o art. 16 do RITR.

Definida a área aproveitável do imóvel, é preciso ainda apurar a área efetivamente utilizada na atividade rural. Para tanto, deve-se verificar, no ano anterior ao de ocorrência do fato gerador do imposto, as áreas que foram ocupadas com plantação de produtos vegetais, que tenham servido de pastagem, nativa ou plantada, que tenham sido objeto de atividade extrativa, granjeira ou aquícola, ou onde tenha sido implantado projeto técnico, conforme art. 18 a 22 do RITR. A área utilizada é o somatório das áreas com essas diferentes formas de ocupação que, deduzida da área aproveitável resulta na área não utilizada.

#### 5.4 O CÁLCULO DO IMPOSTO

O art. 31 do RITR estabelece que as alíquotas do imposto são definidas a partir da noção de grau de utilização da propriedade. Conforme o texto legal, grau de utilização é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a área aproveitável do imóvel, constituindo critério, juntamente com a área total do imóvel rural, para a determinação das alíquotas do ITR.

##### 5.4.1 A base de cálculo

A definição da base de cálculo do ITR parte do conceito de Valor da Terra Nua (VTN), conforme estipula o art. 32 do RITR. O VTN consiste no valor de mercado do imóvel, com a exclusão dos valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, e dos valores atribuídos a culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas, e de florestas plantadas. O VTN deve refletir o preço de mercado da terra, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador, em caráter de autoavaliação. São consideradas construções, benfeitorias e instalações os prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas e outras instalações para abrigo ou tratamento de animais, terreiros e similares para secagem de produtos agrícolas, eletricidade rural, colocação de água subterrânea, abastecimento ou distribuição de águas, barragens, represas, tanques, cercas e, ainda, as benfeitorias não relacionadas com a atividade rural, conforme art. 32, §§ 1º e 2º do RITR.

A expressão monetária final da base de cálculo é obtida pelo Valor da Terra Nua Tributável (VTN-t), que advém da multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel, tal como expresso no art. 33 do RITR.

#### 5.4.2 As alíquotas

As alíquotas do ITR estão definidas no art. 34 do RITR, e são as do quadro a seguir:

QUADRO 2: ALÍQUOTAS DO ITR

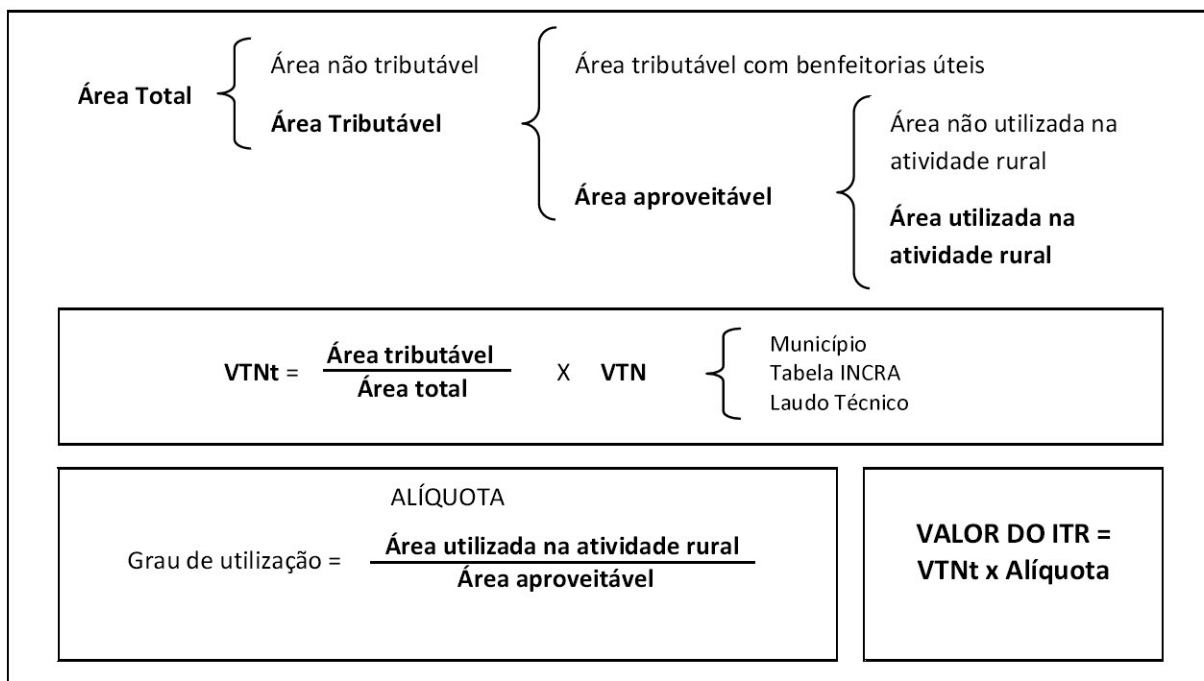
| ÁREA TOTAL DO IMÓVEL<br>(EM HECTARES) | GRAU DE UTILIZAÇÃO (EM %) |                        |                        |                        |        |
|---------------------------------------|---------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|--------|
|                                       | MAIOR QUE<br>80           | MAIOR QUE<br>65 ATÉ 80 | MAIOR QUE<br>50 ATÉ 65 | MAIOR QUE<br>30 ATÉ 50 | ATÉ 30 |
| ATÉ 50                                | 0,03                      | 0,20                   | 0,40                   | 0,70                   | 1,00   |
| MAIOR QUE 50<br>ATÉ 200               | 0,07                      | 0,40                   | 0,80                   | 1,40                   | 2,00   |
| MAIOR QUE 200<br>ATÉ 500              | 0,10                      | 0,60                   | 1,30                   | 2,30                   | 3,30   |
| MAIOR QUE 500<br>ATÉ 1.000            | 0,15                      | 0,85                   | 1,90                   | 3,30                   | 4,70   |
| MAIOR QUE 1.000<br>ATÉ 5.000          | 0,30                      | 1,60                   | 3,40                   | 6,00                   | 8,60   |
| ACIMA DE 5.000                        | 0,45                      | 3,00                   | 6,40                   | 12,00                  | 20,00  |

FONTE: RITR.

### 5.4.3 O valor do imposto

Por fim, dados todos os critérios para apuração do imposto, pode-se organizá-los num quadro como a seguir:

QUADRO 3: CÁLCULO DO ITR



FONTE: FAMATO (2016).

### 5.4.4 Exemplo prático

O exemplo aqui desenvolvido é hipotético, e observa fielmente os parâmetros estabelecidos tanto no RITR, como na Instrução Normativa SRF 256/2002. O quadro é baseado em formato definido em aplicativo da Receita Federal do Brasil para a Declaração do ITR relativa ao exercício de 2018. Os dados utilizados são fictícios, mas utilizam como parâmetro para o valor da terra nua informações divulgadas pela Secretaria da Agricultura do Paraná, relativas ao Município de Cascavel-PR, escolhido aleatoriamente, que atribui o valor médio de mercado para o hectare no município no importe de R\$ 42.000,00 (quarenta e dois mil reais), para o ano de 2018.

Está sendo utilizado também o disposto na lei 12.651/2012, art. 12, inciso II, que estabelece para o Estado do Paraná uma reserva obrigatória de 20% da área total do imóvel, e está-se presumindo que tal reserva esteja averbada na matrícula do imóvel, conforme preconiza o RITR, em seu art. 10, § 3º, inciso I. A finalidade do

exemplo é meramente para facilitar a visualização da sistemática de apuração. O exemplo encontra-se no quadro 4 a seguir:

QUADRO 4: EXEMPLO DE CÁLCULO DO ITR

| <b>DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA DO IMÓVEL RURAL (EM HECTARES)</b>                                 |                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| <b>ÁREA TOTAL DO IMÓVEL</b>                                                               | <b>200,00</b>       |
| ( - ) Área de preservação permanente                                                      | 0,00                |
| ( - ) Área de reserva legal                                                               | 40,00               |
| ( - ) Área de Reserva Legal do Patrimônio Natural (RPPN)                                  | 0,00                |
| ( - ) Área de interesse ecológico                                                         | 0,00                |
| ( - ) Área de servidão ambiental                                                          | 0,00                |
| ( - ) Área coberta por florestas nativas                                                  | 20,00               |
| ( - ) Área alagada de reservatório de usinas hidrelétricas autorizadas pelo Poder Público | 0,00                |
| <b>( = ) ÁREA TRIBUTÁVEL</b>                                                              | <b>140,00</b>       |
| ( - ) Área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural      | 5,00                |
| <b>( = ) ÁREA APROVEITÁVEL</b>                                                            | <b>135,00</b>       |
| <b>ÁREA UTILIZADA NA ATIVIDADE RURAL (EM HECTARES)</b>                                    |                     |
| ( + ) Área de produtos vegetais                                                           | 70,00               |
| ( + ) Área em descanso                                                                    | 10,00               |
| ( + ) Área de reflorestamento (essências exóticas ou nativas)                             | 0,00                |
| ( + ) Área de pastagem                                                                    | 5,00                |
| ( + ) Área de exploração extrativa                                                        | 0,00                |
| ( + ) Área de atividade granjeira ou aquícola                                             | 5,00                |
| ( + ) Área de frustração de safra ou destruição de pastagem por calamidade pública        | 0,00                |
| <b>( = ) TOTAL DA ÁREA UTILIZADA</b>                                                      | <b>90,00</b>        |
| <b>GRAU DE UTILIZAÇÃO (ÁREA UTILIZADA/ÁREA APROVEITÁVEL)</b>                              | <b>0,66</b>         |
| <b>CÁLCULO DO VALOR DA TERRA NUA (EM R\$)</b>                                             |                     |
| Valor total do imóvel                                                                     | 8.400.000,00        |
| ( - ) Valor das construções, instalações e benfeitorias                                   | 550.000,00          |
| ( - ) Valor das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas         | 5.000.000,00        |
| <b>( = ) VALOR DA TERRA NUA</b>                                                           | <b>2.850.000,00</b> |
| <b>CÁLCULO DO IMPOSTO</b>                                                                 |                     |
| Valor da terra nua tributável (Área tributável/Área total)                                | 1.995.000,00        |
| ( x ) Alíquota                                                                            | 0,4                 |
| <b>( = ) VALOR DO IMPOSTO</b>                                                             | <b>79.800,00</b>    |

FONTE: RFB (2018).



No exemplo, uma propriedade com 200 hectares de área total mantém 40 hectares de reserva legal e mais 20 hectares de florestas nativas, resultando numa área aproveitável de 135 hectares, já que 5 hectares são ocupados por instalações destinadas à atividade rural. Da área aproveitável, 70 hectares são utilizados para cultivo de cereais (soja, por exemplo), sendo reservados 10 hectares como área de descanso. Mais 10 hectares são ocupados por pastagem e atividade granjeira, perfazendo uma área utilizada de 90 hectares. Isso resulta num grau de utilização de 0,66, considerando que dos 135 hectares de área aproveitável estão sendo efetivamente aproveitados 90 hectares, o que aponta uma área improdutiva de 45 hectares.

Se o VTN se basear num patamar próximo ao valor de mercado, como estipula a legislação do ITR, os parâmetros utilizados no exemplo resultam num valor de imposto a pagar bastante expressivo. Isso porque, imaginando-se que a cultura predominante na propriedade seja a soja, uma área de 70 hectares produziria algo como 230 toneladas do grão no ano de 2018, conforme informação disponível no informativo Embrapa Soja, em seu sítio na rede mundial de computadores<sup>8</sup>. Essa produção renderia um valor em torno de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais) no ano de 2018, conforme informação do CEPEA-ESALQ-USP em seu sítio na rede mundial de computadores<sup>9</sup>. Como comparação, o valor do ITR chegaria a algo em torno de 22% (vinte e dois por cento) da receita bruta, o que poderia significar um encargo bastante gravoso para o proprietário. Isso demonstra o potencial do ITR para desestimular a ociosidade da terra. Se o grau de utilização dessa propriedade fosse superior a 80% (oitenta por cento), o valor do imposto seria de pouco menos de R\$ 14.000,00 (quatorze mil) reais, já que a alíquota seria de 0,07, ao invés dos 0,4 aplicados ao exemplo.

## 5.5 O LANÇAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO

O ITR é um imposto cujo lançamento é feito por homologação, conforme dispõe a Instrução Normativa SRF nº 256/2002, de 11/12/2002, em seu art. 7º.

<sup>8</sup> Soja em números (safra 2018/19). **Embrapa Soja**, Londrina-PR, 2019. Disponível em: <<https://www.embrapa.br/soja/cultivos/soja1/dados-economicos>>. Acesso em: 17 out. 2019.

<sup>9</sup> Soja retro 2018: Em ano de safra recorde, disputa comercial favorece exportação e preço sobe. **CEPEA-ESALQ-USP**, Piracicaba-SP, 2019. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/releases/soja-retro-2018-em-ano-de-safra-recorde-disputa-comercial-favorece-exportacao-e-preco-sobe.aspx>. Acesso em 17 out 2019.

Nessa modalidade de lançamento tributário, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do tributo, pelos meios e nas formas estipuladas na legislação tributária. Desde 31/12/1991, conforme dispõe a Portaria Interministerial nº 1.275/1991, de 27/12/1991, a apuração e declaração do ITR se dá por meio da Declaração do ITR (DITR)<sup>10</sup>. Diante das informações prestadas pelo contribuinte, a autoridade fazendária pode homologar expressamente o lançamento, caso não detecte nenhuma irregularidade ou inconsistência. A homologação também pode ser tácita, em caso de não manifestação do Fisco dentro do prazo de 5 (cinco) anos, conforme estabelece a Lei nº 5.172/1966, de 25/10/1966 (CTN), em seu art. 150, § 4º.

Uma vez prestadas as informações relativas à apuração do imposto, a fiscalização dispõe de meios para atestar sua veracidade, no caso de suspeitar de incorreções ou omissões. Um primeiro mecanismo apto a subsidiar o fisco nessa tarefa são os cadastros rurais mantidos tanto pela Receita Federal do Brasil como pelo INCRA. A fiscalização também pode efetuar diligências na propriedade com o intuito de levantamento de dados para confronto com os que foram declarados, principalmente no âmbito de convênio para delegação de competência arrecadatória. Por fim, é possível ao fisco arbitrar o valor do imposto, em casos e mediante critérios especificados em lei. É o que se analisará a seguir.

#### 5.5.1 A declaração do ITR

A Lei nº 9.393/1996, de 19/12/1996, em seus art. 6º e 8º, estabelecem a obrigatoriedade de apresentação do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, além do Documento de Informação e Atualização Cadastral - DIAC, nas formas e prazos estabelecidos em ato da Secretaria da Receita Federal. Conforme a Instrução Normativa SRF nº 256/2002, de 11/12/2002, em seus art. 36 e 37, esses dois documentos formam a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR, e devem ser elaborados e entregues nos termos, locais, formas, prazos e condições definidos anualmente em ato próprio. Para o exercício de 2018, a elaboração e entrega da DITR foi disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.820, de 27/07/2018. Nos termos desta Instrução Normativa, a declaração devia ser elaborada através de um software aplicativo disponibilizado na internet. Neste

---

<sup>10</sup> Originalmente, a declaração se denominava Declaração Anual de Informações para a formação do Cadastro Fiscal do Imposto Territorial Rural - DITR, conforme art. 2 da referida portaria.

aplicativo constam, dentre outras funcionalidades, o DIAC, composto por uma ficha, e o DIAT, distribuído em três fichas, ou janelas de aplicativo.

O DIAC é bastante sucinto, requerendo um nome para o imóvel rural, sua área total em hectares e o seu código no INCRA, devendo também ser informado o endereço do imóvel. Há campos para identificação do contribuinte como pessoa física ou jurídica, se o imóvel pertence a um condomínio e se se trata de imóvel isento ou imune ao ITR. As informações cadastrais prestadas no DIAC poderão ou não refletir no Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNRC), conforme já tenha havido a vinculação com o Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir), nos termos do que dispõe a Instrução Normativa Conjunta RFB/INCRA nº 1.581/2015, de 17/08/2015.

A primeira ficha do DIAT destina-se à apuração da área tributável, da área aproveitável, da área utilizada na atividade rural e do grau de utilização. Nesta ficha também deve ser informado o número do ADA entregue ao IBAMA, e do cadastro no CAR, ambos relativos às informações ambientais, que não são obrigatórias para a entrega da declaração. Todas as informações prestadas nesta ficha são de responsabilidade do contribuinte, ou seja, cabe a ele informar quanto da área total do imóvel está ocupado por floresta nativa, por exemplo. Há uma segunda ficha destinada ao detalhamento da área não utilizada na atividade rural, também com os dados informados sendo de responsabilidade do contribuinte.

Por fim, a terceira ficha destina-se ao cálculo do imposto. Para tanto, são requeridos o valor total do imóvel e os valores das construções e culturas existentes, a partir dos quais o aplicativo calcula o valor da terra nua. As informações sobre o valor do imóvel e das benfeitorias e culturas é da inteira responsabilidade do contribuinte, e a partir delas é automaticamente calculado o valor do imposto a pagar.

#### 5.5.2 O procedimento de ofício

Nos termos do que dispõe o art. 50 do RITR, a Fazenda Pública deverá promover de ofício o lançamento do crédito tributário na hipótese de não atendimento, pelo sujeito passivo, das exigências necessárias ao lançamento por homologação. Conforme o art. 51 do RITR, o lançamento do imposto se dará de ofício quando o sujeito passivo deixar de apresentar a DITR, ou deixar de atender a pedidos de esclarecimentos a ele dirigido, recusar-se a prestá-los, ou prestá-los

insatisfatória ou inoportunamente, ou apresentar declaração com omissões de que decorra redução no imposto a pagar, ou não pagar total ou parcialmente o imposto devido. O lançamento de ofício no caso do ITR não foge à regra geral aplicável aos demais tributos.

### 5.5.3 O cadastro de imóveis rurais

Para fins de identificação do sujeito passivo do ITR, e seu domicílio tributário, além de outras informações necessárias à administração do tributo, a Receita Federal do Brasil dispõe do Cadastro de Imóveis Rurais - Cafir, atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.467/2014, de 22/05/2014. A finalidade deste cadastro é centralizar informações sobre os titulares de imóveis rurais, o endereço desse imóvel e sua área total. Seu funcionamento se assemelha ao do Cadastro de Pessoa Física, onde a omissão de entrega de declaração de imposto de renda pode acarretar a suspensão do cadastro até o atendimento da obrigação. Um imóvel pode ter sua situação cadastral no Cafir como pendente em caso de omissão de entrega da DITR, por exemplo. Cada imóvel cadastrado no Cafir recebe um número de identificação. É um cadastro que traz uma informação relevante para a fiscalização do ITR, que é a área total do imóvel.

No âmbito de atuação do INCRA, existe o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR), criado pela Lei nº 10.267/2001, de 28/08/2001. Esse cadastro integra o Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR), instituído pela Lei nº 5.868/1972, de 12/12/1972, e sua manutenção é comum ao INCRA e à Receita Federal do Brasil, conforme dispõe a Lei nº 5.868/1972, de 12/12/1972, art. 1º, § 2º. A regulamentação do SNCR foi feita pelo Decreto nº 72.106/1973, de 18/04/1973, e há regulamentação específica para o CNIR, tratada no Decreto nº 4.449/2002, de 30/10/2002. Dentre as finalidades do CNIR, está a de fornecer dados e elementos necessários à aplicação dos critérios de lançamentos fiscais, tanto a partir de dados dos imóveis como dos proprietários e detentores, como se lê no art. 2º, inciso I, alínea c, e inciso II, alínea d, desse Decreto.

O Decreto nº 4.449/2002 remete aos órgãos gestores do CNIR o estabelecimento dos critérios para implantação, manutenção e alimentação do cadastro. A Instrução Normativa INCRA nº 82, de 27/03/2015, em seu art. 7º, especifica que a Declaração para Cadastro de Imóveis Rurais deverá solicitar

informações, dentre outras, sobre o uso do imóvel, através de dados referentes à utilização e exploração do imóvel. Cabe ao contribuinte prestar essas informações, que comporão banco de dados ao qual a Receita Federal do Brasil terá acesso para cotejar os dados desse banco com os prestados pelo contribuinte na declaração do ITR.

#### 5.5.4 A delegação de competência

O RITR, em seu art. 74, inciso I, prevê a possibilidade da Receita Federal do Brasil celebrar convênio com Município, ou o Distrito Federal, para delegar a este a competência para o lançamento e a cobrança do ITR. A celebração do convênio destina ao conveniado cem por cento da arrecadação do ITR, em contraste aos cinquenta por cento destinados aos não conveniados.

Dentre as obrigações assumidas pelo ente conveniado, está a de prover o Sistema de Preços de Terras - SIPT, da Receita Federal, de informações atualizadas relativas ao valor da terra nua por hectare, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.640/2016, de 11/05/2016, art. 17, inciso III. Esse sistema está previsto no art. 14, da Lei nº 9.393/1996, de 12/12/1996, e foi instituído no âmbito da Receita Federal do Brasil através da Portaria SRF nº 447, de 28/03/2002. Segundo o art. 1º dessa portaria, a finalidade do SIPT é fornecer informações sobre preços de terras para o cálculo e lançamento do ITR, nas situações em que o Fisco venha a arbitrar o valor do imposto - ausência de declaração, ou como decorrência de procedimento de auditoria.

Conforme o art. 17, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.640/2016, de 11/05/2016, outra obrigação assumida pelo conveniente é o cumprimento de metas mínimas de fiscalização definidas pela RFB.

## 6 A EFICÁCIA DO ITR NO COMBATE À PROPRIEDADE IMPRODUTIVA

A Receita Federal do Brasil informa que no ano de 2018 a arrecadação tributária da União fechou com os seguintes números:

QUADRO 5: ARRECADAÇÃO DA UNIÃO EM 2018 (EM R\$ MILHÕES)

| RECEITAS                                 | VALOR            | % PARTIC.     |
|------------------------------------------|------------------|---------------|
| IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO                 | 40.692           | 2,79          |
| IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  | 54.606           | 3,75          |
| IMPOSTO SOBRE A RENDA                    | 390.834          | 26,82         |
| IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS      | 36.340           | 2,49          |
| IMPOSTO TERRITORIAL RURAL                | 1.503            | 0,10          |
| COFINS                                   | 242.314          | 16,63         |
| PIS/PASEP                                | 64.535           | 4,43          |
| CSLL                                     | 78.857           | 5,41          |
| CIDE-COMBUSTÍVEIS                        | 3.910            | 0,27          |
| PSS - PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR    | 33.620           | 2,31          |
| OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS            | 34.559           | 2,37          |
| RECEITA PREVIDENCIÁRIA                   | 417.131          | 28,63         |
| RECEITAS ADMINISTRADAS POR OUTROS ÓRGÃOS | 58.214           | 4,00          |
| <b>TOTAL</b>                             | <b>1.457.114</b> | <b>100,00</b> |

FONTE: RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2019).

Conforme analisado no tópico 2 deste trabalho, a realidade agrária brasileira apresenta um quadro caracterizado por grande concentração da propriedade da terra (QUADRO 1) e sonoras discussões sobre a produtividade e cumprimento da função social dessas propriedades. Por outro lado, o quadro acima (QUADRO 5) mostra que o ITR é um dos impostos menos expressivos em arrecadação no País, o que levanta dúvidas sobre sua eficácia no combate à propriedade improdutiva e como mecanismo de indução ao cumprimento da função social da propriedade, mediante sua progressividade. Diante disso, e efetuada a análise técnica do ITR com vistas ao entendimento de seu funcionamento prático, já é possível debruçar-se sobre alguns aspectos específicos do imposto que possam ajudar a explicar uma suposta ineficácia do tributo no cumprimento de seus objetivos constitucionais, o que se fará em seguida.

Uma primeira constatação decorrente da análise técnica efetuada é a notória complexidade do imposto, que exige, para sua apuração, a determinação de inúmeras variáveis, quase todas envolvendo critérios com alta carga de subjetividade. Em segundo lugar, deve ser sublinhada a forma de lançamento do imposto que, sendo por homologação, atribui ao contribuinte a responsabilidade pela prestação das informações necessárias à apuração do valor a pagar. Por fim, os aspectos da fiscalização do imposto também demandam uma detida análise, dada sua capacidade corretiva de eventuais vícios que acometam a fase de apuração.

Dentre as variáveis a serem determinadas para o cálculo do imposto, será dado destaque ao valor da terra nua, pois essa, juntamente com o grau de utilização, é o último degrau para se chegar à expressão monetária do tributo. Também serão analisadas as penalidades para o descumprimento de regras atinentes ao imposto, dada a possibilidade de que o contribuinte faça um juízo de custo-benefício para decidir pelo cumprimento, ou não, de todo o regramento aplicável ao ITR. Ainda, impõe-se uma análise sobre a questão da produtividade, considerando seu potencial para direcionar o juízo sobre a eficácia, ou não, do ITR frente ao mandamento constitucional de combate à propriedade improdutiva.

## 6.1 O VALOR DA TERRA NUA

Como já mencionado, o valor da terra nua é definido pelo RITR como sendo o valor de mercado do imóvel rural na data de primeiro de janeiro de cada ano, deduzido do valor, também de mercado, das benfeitorias necessárias e úteis, e das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas. De acordo com o art. 32, § 2º do RITR, cabe ao próprio contribuinte informar o VTN, considerando-se auto-avaliação da terra nua a preço de mercado, vale dizer, o Regulamento atribui ao contribuinte a prerrogativa de, ele mesmo, atribuir um valor à sua propriedade. Importa aqui observar que quanto menor o VTN declarado, menor o valor do imposto a pagar.

Leão e Frias (2016) apontam que um problema verificado no ITR é que o montante a ser pago é calculado com base apenas em informações prestadas pelo contribuinte, não dispondo o Estado de uma base de dados que possa ser usada como contraponto às informações fornecidas pelos proprietários. Particularmente no caso do VTN, o RITR prevê a possibilidade da Receita Federal arbitrar seu valor se



o que foi declarado revelar-se abaixo do efetivo valor de mercado. Uma primeira dificuldade é que o arbitramento depende de uma ação fiscalizatória do órgão fazendário nas informações prestadas, o que, diante de alegada deficiência de recursos materiais e humanos, quase nunca acontece. Outra dificuldade reside no fato de que a Receita Federal depende de Estados e Municípios repassarem informações sobre estimativas de preços de terras nos respectivos territórios. Ressalte-se que os Municípios somente têm a obrigação de fornecer dados para o Sistema de Preços de Terras da Receita Federal caso sejam signatários de convênio celebrado nos termos do que dispõe o art. 74 do RITR, ou seja, que assumam a tarefa de arrecadar e fiscalizar o imposto.

E mesmo quando celebram o convênio, há dificuldades na questão da definição do VTN. O art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.877/2019, de 14/03/2019, que trata da prestação de informações sobre Valor da Terra Nua no âmbito dos convênios de municipalização da cobrança do ITR, estipula que o conveniado deve informar os VTNs do respectivo território com base em laudos técnicos elaborados por profissionais especializados. Ou seja, o procedimento é complexo e caro. Além disso, o proprietário pode insurgir-se contra o valor atribuído ao seu imóvel, e contratar profissional que elabore laudo exclusivo. Isso ocorre porque há Municípios que, para inflar a provável arrecadação, aplicam ao cálculo do VTN critérios do IPTU, resultando em valores acima dos efetivamente praticados na região. Outro problema que ocorre é a pressão política pura e simples feita por associações de proprietários em face da prefeitura, por conta de VTNs que impliquem em aumento de carga tributária para esses proprietários. A título de exemplo, pode-se constatar menção a essas ocorrências em publicação da Federação de Agricultura de Mato Grosso - FAMATO, datado de 2016, intitulado A Municipalização do ITR.

Como pode ser observado, a legislação do ITR atribui ao contribuinte a tarefa de informar o Valor da Terra Nua, estabelecendo como único critério o valor de mercado do imóvel, valor esse que é essencialmente único para cada propriedade. Ainda que haja previsão legal da possibilidade do Fisco questionar o valor declarado pelo contribuinte se esse estiver em desconformidade com um “valor médio” previamente conhecido, as dificuldades envolvendo esse aspecto do ITR não diminuem. Como se verá em tópico a seguir, a natureza personalíssima do Valor da

Terra Nua em relação à respectiva propriedade cria uma dificuldade jurídica de difícil solução.

## 6.2 A FISCALIZAÇÃO DO ITR

Sendo o ITR um imposto de competência da União, sua fiscalização está a cargo da Receita Federal do Brasil, conforme dispõe o art. 73 do RITR. O lançamento do imposto é por homologação, tendo o contribuinte a obrigação de prestar todas as informações necessárias à apuração do valor a pagar, mediante procedimento estabelecido em norma fiscal emitida pelo órgão detentor da capacidade ativa tributária. No caso do ITR, essas informações são prestadas através da Declaração do ITR, já analisada em tópico específico neste trabalho. Conforme dispõe o art. 47 do RITR, a Declaração do ITR está sujeita à revisão pela Receita Federal, que poderá exigir do declarante a comprovação da autenticidade das informações prestadas. A fiscalização do imposto tem início com esse ato de revisão da Declaração do ITR, cujos procedimentos estão disciplinados na Instrução Normativa RFB nº 958/2009, de 15/07/2009. De acordo com o disposto no art. 1º, combinado com o art. 8º, ambos dessa norma, a revisão da Declaração do ITR é fundada em cruzamento eletrônico de dados, procedimento conhecido popularmente como “malha fina”.

Disso se deduz que a fiscalização do ITR no âmbito da Receita Federal se dá, primordialmente, apenas em modalidade eletrônica, mediante consulta a bancos de dados contendo informações anteriormente prestadas. As fontes consultadas pela Receita Federal se resumem ao Cadastro de Imóveis Rurais - Cafir, mantido por ela mesma, e ao Cadastro Nacional de Imóveis Rural - CNIR, de manutenção compartilhada entre a Receita Federal e o INCRA (Lei 5868/72). As informações contidas nesses bancos, como regra, foram prestadas pelos proprietários rurais, sem aferição posterior de sua veracidade. Ou seja, se os dados declarados pelo contribuinte na Declaração do ITR não divergirem dos que já constam nos outros cadastros relacionados, a declaração dificilmente terá inconsistências apontadas pelo sistema informatizado, o que, de plano, afasta uma auditoria específica. Essa sistemática de fiscalização tem potencial para manter na “regularidade” um bom número de declarações que, de fato, deveriam ser revistas.

Mas a fiscalização do ITR pode seguir um caminho diverso. O art. 74, inciso I, do RITR, faculta à Receita Federal a celebração de convênios com unidades federadas interessadas - Estados, Municípios e o Distrito Federal - visando delegação de competência para arrecadar e lançar o imposto. Esses convênios são disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.640/2016, de 11/05/2016, que permite a delegação também da função fiscalizatória. Um atrativo para o ente conveniente é a atribuição a esse de cem por cento do produto da arrecadação do imposto, conforme estabelece o art. 16 da Instrução Normativa ora referida. Com a celebração do convênio, a fiscalização do ITR adquire outras feições. O ente federado agora conveniado assume, dentre outras, a obrigação de informar os Valores de Terra Nua por hectare (VTN/ha) com vistas a atualização do Sistema de Preços de Terras - SIPT, da Receita Federal, e cumprir metas mínimas de fiscalização definidas por essa.

Superada, ao menos em tese, a fase de definição de um Valor da Terra Nua, mediante atuação de unidade federada conveniada, a fiscalização do ITR enfrenta dissabores adicionais. Palhares (2016) informa que uma prática comum de municípios conveniados é a elaboração de tabelas de valores de terra nua no respectivo território, e notificação de contribuintes com base em divergência entre os valores por esse declarado e o constante das tais tabelas. Esse autor aponta um entrave jurídico nessa prática, nos seguintes termos:

Ao poder tributante não compete estabelecer tabela de valores da base de cálculo de qualquer imposto, visto que, na literal dicção do artigo 148 do Código Tributário Nacional (CTN), quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (PALHARES, 2016)

Em seu entendimento, o Município não pode utilizar-se de valores médios para tributar um contribuinte individualmente, pois os critérios estabelecidos em lei para cálculo do ITR são precisos e devem ser apurados e informados pelo próprio contribuinte, a quem deve ser garantido o contraditório e ampla defesa em caso de discordância do ente público frente aos valores por aquele declarados.

De outra sorte, Ventura (2017) defende que a cobrança do ITR não pode se dar apenas com base em informações constantes do SIPT da Receita Federal. O autor não discorda do posicionamento da Receita Federal do Brasil, quando, com fundamento no art. 14 da Lei nº 9.393/1996, altera a modalidade do lançamento do ITR para lançamento de ofício diante de subavaliação do imóvel. O problema apontado por ele é que o órgão fazendário, não raro, utiliza-se apenas dos valores constantes do SIPT para arbitrar o VTN, mesmo com o contribuinte tendo apresentado laudo técnico individual definindo aquele valor para a sua propriedade. E quando faz isso, não disponibiliza ao contribuinte os critérios aplicados na definição do VTN que consta no SIPT, em flagrante violação ao contraditório e direito à ampla defesa. Na visão do autor, os valores de terras informados no SIPT são genéricos e, comumente, fogem por completo à realidade, daí não se prestarem a, por si sós, servir de parâmetro para cálculo do imposto, mesmo que em procedimento de arbitramento. Além disso, a seu ver o arbitramento disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/1996 só deve ser aplicado nos casos de ausência de entrega da DITR, subavaliação do imóvel e prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas. Ou seja, o arbitramento não dá à administração tributária ampla discricionariedade para sua aplicação, devendo sempre ser buscada a verdade material, no caso, a fornecida pelo contribuinte através de laudo técnico cuja idoneidade não foi questionada, sendo desconsiderado apenas porque continha valor do VTN menor do que o que constava no SIPT.

A fiscalização de um tributo qualquer visa atestar a veracidade e idoneidade das informações prestadas pelo contribuinte, visando garantir que a legislação regente da exação não seja violada. No caso do ITR, esse papel da fiscalização sofre importantes restrições, não por conta de eventual falha da administração tributária, mas em decorrência da forma como o imposto é operacionalizado, dependendo para sua apuração de informações com elevada carga de subjetividade (potencialmente questionáveis, portanto) e que devem ser prestadas pelo próprio contribuinte.

### 6.3 AS PENALIDADES

O regime penal do ITR está disciplinado nos art. 75 a 79 do RITR. A única pena prevista expressamente é a de multa. Uma primeira hipótese de incidência de

dessa realidade: o latifúndio. Até a CR/88 o latifúndio era o fundamento para se lutar pela Reforma Agrária, pois o direito de propriedade até então consagrado era o disciplinado pelo Código Civil de 1916, sendo um direito absoluto, podendo o proprietário usar e dispor do imóvel como bem lhe aprouvesse. Era uma propriedade que não obrigava, pelo menos não sob a ótica social. A realidade mostrava grandes fazendas com vastas áreas sem nenhum aproveitamento agrícola, e quiçá, fazendas inteiras sem nenhuma exploração.

Ocorre que a CR/88 mitigou aquele absolutismo que caracterizava o direito de propriedade, que passou a ser condicionado ao cumprimento da função social. Ao par disso, o Texto Constitucional reintroduziu<sup>3</sup> a noção de produtividade da terra como qualificador do direito de propriedade. Conforme disposto no art. 185, inciso II, da CR/88, passou a ser insusceptível de desapropriação para fins de reforma agrária a propriedade considerada produtiva. Isso deslocou o foco da discussão, até então direcionado ao latifúndio, para a produtividade, vale dizer, a partir de então uma propriedade de grande extensão, o latifúndio clássico, deixou de ser necessariamente um problema. Se ela fosse considerada produtiva, estava blindada contra o poder de interferência do Estado, não importando seu tamanho. Por essa razão, a discussão atual sobre Reforma Agrária e grande propriedade rural deve levar em conta o aspecto da produtividade, tendo o latifúndio deixado de ser a única característica da propriedade rural a permear o debate sobre o tema.

Seja como for, a problemática da terra no Brasil continua posta, com dados oficiais demonstrando uma grande concentração de terra, como se verá neste trabalho, em contraste a um grande número de agricultores dispondo de pequenos lotes, e um número considerável deles sem terra nenhuma, a ser também explicitado adiante. Na questão da produtividade, os critérios de aferição utilizados remontam à década de 1970, o que suscita discussões sobre o real aproveitamento da terra na atualidade. Os movimentos sociais que lutam pela Reforma Agrária insistem no argumento de que a solução para a questão agrária passa pelo Estado, que pode e deve interferir na questão. E, de fato, a Carta Maior coloca à disposição do Estado dois mecanismos jurídicos aptos a interferir no direito de propriedade: a desapropriação e a tributação. A desapropriação não será aqui tratada. No campo da tributação, a proposta deste trabalho é empreender uma análise da eficácia do

---

<sup>3</sup> Ao longo do trabalho se verá que a produtividade da terra foi condição para a manutenção da propriedade rural por um longo período na história do Brasil.

tributação pode ser bastante reduzida. Em outras palavras, o ITR pode funcionar tanto como desestimulador da improdutividade como estimulador da produtividade.

À primeira vista, a assertiva pode não apresentar nenhum problema. Contudo, segundo Leão e Frias (2016), os índices de produtividade utilizados para se enquadrar uma propriedade como produtiva, ou não, remontam a 1975. Esses índices foram estipulados considerando uma realidade que não se coaduna com a atualidade. Entre 1975 e hoje as técnicas agrícolas evoluíram, as soluções tecnológicas em maquinários e insumos multiplicaram-se, de forma que uma área que produzia determinada quantidade de grãos, por exemplo, em 1975, hoje produz várias vezes mais. Quando se aplicam aqueles mesmos índices para se aferir uma produtividade nos dias de hoje, pode estar havendo a ocultação de uma produtividade aquém do mínimo para se considerar a propriedade como produtiva. Ou seja, a utilização de índices de produtividade defasados pode estar blindando propriedades que seriam consideradas improdutivas contra uma desapropriação para fins de reforma agrária. Por outro lado, o proprietário pode ter interesse em superdimensionar a produtividade de seu imóvel com o intuito de pagar menos imposto. O efeito neste caso é de mão dupla: a propriedade é considerada produtiva, não podendo ser desapropriada para fins de reforma agrária, e paga menos imposto por conta do incentivo à produtividade.

Retomando Caio Prado Junior (1960, apud ORTEGA, 1997), ao discorrer sobre o modelo de tributação da terra que, a seu ver, deveria ser adotado no Brasil, constata-se que o autor questionava um modelo de tributação fundado na produtividade. Para ele, a aferição da produtividade no meio rural se afigurava inviável, pois

[...] há que considerar a impraticabilidade da mensuração do grau ou índice de aproveitamento da terra [...] Não é praticamente possível definir, em termos de quantitativos, o aproveitamento da terra. Esse conceito de aproveitamento da terra é, por natureza, impreciso, o que se evidencia logo que se trata de o traduzir em termos práticos. Digamos, para exemplificar, que será considerada aproveitada a terra em cultura ou com pasto artificial. Mas quantos níveis diferentes de aproveitamento não pode haver em terras assim ocupadas? Inclusive ocupação simulada com pseudoculturas e pseudopastos artificiais? (PRADO JR., 1960, apud ORTEGA, 1997, p. 181-182)



Diante do quadro posto, é possível imaginar um cenário em que a propriedade improdutiva praticamente desapareça no País, sem que a concentração de terra sofra qualquer alteração substancial. Sob esse ponto de vista, o ITR tem potencial, às avessas, é verdade, para cumprir cabalmente sua função de coibir a propriedade improdutiva.

Em outra linha de pensamento, Marés (2003) critica a confusão, criada, segundo ele, pelo art. 185 da CR/88, entre a produtividade e a função social da propriedade. Para o autor, por conta da adoção do critério da produtividade como impeditivo à desapropriação para fins de reforma agrária, a finalidade da obrigação de cumprimento da função social da propriedade restou esvaziada, pois uma pequena ou média propriedade, ou uma propriedade considerada produtiva, serão insusceptíveis de desapropriação, não se aventando a hipótese dessa propriedade estar ou não cumprindo sua função social.

Em outras palavras, Marés entende que o constituinte lançou mão de um ardil, a produtividade, para, ao menos, relativizar a exigência de cumprimento da função social por parte das propriedades rurais, o que teve como consequência o surgimento de mais um entrave à Reforma Agrária. Com base na assertiva do autor, é possível inferir que a produtividade constituiu-se num obstáculo a que o ITR tenha eficácia no combate, primeiramente à grande propriedade, e também a propriedade improdutiva, na medida que, em seu raciocínio, a tributação da terra levando em conta a produtividade, é muito mais eficaz para o estímulo à produtividade do que inibidora da improdutividade.



## 7 CONCLUSÃO

À pergunta sobre se o ITR tem sido eficaz no combate à propriedade improdutiva, a resposta é: depende. Conforme se analisou, enquanto o debate sobre a questão da terra no Brasil estava centrado na figura do latifúndio, não havia maiores dificuldades em se admitir que o imposto não teve eficácia em combatê-lo. Isso é facilmente comprovável pelos números relativos à concentração da terra no País, que não só se mantiveram altos como apresentam tendência de alta. Desde seu surgimento no ordenamento jurídico pátrio, o imposto sempre foi de apuração complexa e pouco atrativo para a Administração Fazendária, por conta da baixa arrecadação, fazendo com o tributo fosse sempre relegado a um plano secundário.

Contudo, a partir da Constituição de 1988 o debate envolvendo a reforma agrária foi deslocado para a noção de produtividade. Nesse novo cenário, o ITR passou a ter característica dupla de desestímulo à propriedade improdutiva e estímulo à propriedade produtiva. Como a sistemática de apuração e lançamento do imposto permaneceu a mesma, o que ocorre atualmente é um aumento no número de propriedades “produtivas”, a uma pela blindagem constitucional contra desapropriação para fins de reforma agrária, e a duas pela menor carga tributária pela via do ITR. Hoje, o ITR apresenta características muito mais de estimulador da propriedade produtiva do que propriamente de inibidor da propriedade improdutiva. De sorte que, sob a ótica da produtividade, pode-se dizer que o ITR tem sido eficaz no combate à propriedade improdutiva.

Ocorre que o deslocamento do debate envolvendo o problema da concentração de terras no Brasil do latifúndio para a propriedade improdutiva não mexeu no cerne do problema. O antigo, mas sempre atual, latifúndio continua existindo, enquanto um número considerável de agricultores segue com dificuldades de acesso à terra. Sob a perspectiva dos que lutam pela Reforma Agrária, o ITR segue sendo inócuo como mecanismo de combate a uma realidade considerada injusta.

Por fim, uma efetiva fiscalização do ITR deveria ter potencial para desestimular a propriedade improdutiva. Não é o que tem ocorrido. Como pode ser verificado, a sistemática de apuração do imposto é tão complexa que é praticamente impossível admitir um cenário em que todos os contribuintes apurariam o tributo tal e qual a norma prescreve. A cobrança do imposto tal como determina seu regramento

legal é cara para o Estado e para o contribuinte. E a sua progressividade faz com que quanto mais se atenda a legislação menos se arrecade, o que desestimula o Fisco a apertar a fiscalização, deixando, por consequência, o contribuinte relativamente livre para pagar o imposto em seu valor mínimo. Não à toa, diz-se do ITR ser o “imposto dos dez”, em alusão ao seu valor mínimo, que se verifica em quase metade dos pagamentos efetuados.

Ou seja, quando analisado em profundidade, o ITR se mostra um imposto inviável em si mesmo. Isso, evidentemente, fere de morte sua eficácia como instrumento de política pública, menos ainda como mecanismo de combate à concentração da terra. O que se observa é que da forma como é disciplinado pela lei, o ITR é muito mais direcionado para legitimar uma realidade fundiária do País, do que para contribuir para sua correção, ou, ao menos, sua mitigação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VARELA, Laura Beck. **Das sesmarias à propriedade da terra: um estudo de história do direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de direito constitucional**, 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MARQUES, Benedito Ferreira. **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2015.

ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de. **O acesso à terra no estado democrático de direito**. Frederico Westphalen, Ed. da URI, 1998.

BRASIL. INCRA. **Relatório da estrutura fundiária do Brasil**. Brasília, 2018. Disponível em: < [http://www.incra.gov.br/sites/default/files/uploads/estrutura-fundiaria/regularizacao-fundiaria/estatisticas-cadastrais/estrutura\\_fundiaria\\_-\\_brasil-07-2018.pdf](http://www.incra.gov.br/sites/default/files/uploads/estrutura-fundiaria/regularizacao-fundiaria/estatisticas-cadastrais/estrutura_fundiaria_-_brasil-07-2018.pdf)>. Acesso em: 31. Ago 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOUZA FILHO, Carlos Frederico Marés de. **A função social da terra**. Porto Alegre: O Editor, 2003.

GILBERT, Jérémie. **Direito à terra como direito humano**. Sur - Revista Internacional de direitos humanos. São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://sur.conectas.org/direito-terra-como-direito-humano/>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

CABRAL, Francisco Leite. **A função social do imóvel rural: princípio e aplicabilidade no Brasil**. Dissertação de mestrado - UFG. Goiânia, 1997.

COMPARATO. Fábio Konder. **Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade**. [S.l.], [2012]. Disponível em: < [http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/comparato/comparato\\_direitos\\_deveres\\_fundamentais\\_materia\\_propriedade.pdf](http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/comparato/comparato_direitos_deveres_fundamentais_materia_propriedade.pdf)>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BUFFON, Marciano. **Tributação e direitos sociais: a extrafiscalidade instrumento de efetividade**. Revista Brasileira de Direito. Passo Fundo, 2012. Disponível em: < <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/287>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

ORTEGA, Any Marise. **A proposta de tributação rural de Caio Prado Jr. e sua atualidade**. Lutas Sociais, São Paulo, 1997. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/ls/article/view/18795/0>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

PALHARES, Cacildo Baptista. Notas sobre o imposto territorial rural. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 21, n. 4639, 14 mar. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35189>>. Acesso em: 13 set. 2019.

VENTURA, Gustavo. Cobrança de ITR não deve considerar apenas o que consta no SIPT. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 29 set. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-29/direito-agronegocio-cobranca-itr-nao-considerar-apenas-consta-sipt>>. Acesso em: 13 set. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Análise da arrecadação das receitas federais. **Dados e Estudos**, Brasília, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2018/dezembro2018/analise-mensal-dez-2018.pdf>> Acesso em: 31 ago. 2019.

FAMATO. **Municipalização do ITR - Imposto Territorial Rural**. Cuiabá, Famato, 2016.

PARANÁ. Secretaria da Agricultura. Departamento de Economia Rural. **Preços médios de terras agrícolas**. Curitiba, 2018. Disponível em: <[http://www.agricultura.pr.gov.br/arquivos/File/terras\\_pdf\\_publicacao\\_18.pdf](http://www.agricultura.pr.gov.br/arquivos/File/terras_pdf_publicacao_18.pdf)>. Acesso em: 31 ago. 2019.

## REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Portal da Legislação**, Brasília, 1964. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4504.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm) > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Portal da Legislação**, Brasília, 1964. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4504.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm) > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 6.746, de 10 de dezembro de 1979. **Portal da Legislação**, Brasília, 1979. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6749.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6749.htm) > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 84.685, de 06 de maio de 1980. **Portal da Legislação**, Brasília, 1980. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/D84685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/D84685.htm) > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002. **Portal da Legislação**, Brasília, 2002. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4382.htm) > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002. **Sistema Normas**, Brasília, 2002. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15137> > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.640, de 11 de maio de 2016. **Sistema Normas**, Brasília, 2016. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73816> > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. **Portal da Legislação**, Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm) > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. **Portal da Legislação**, Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm) > Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961. **Legislação**, Brasília, 1961. Disponível em: <  
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-5-21-novembro-1961-363625-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964. **Legislação**, Brasília, 1964. Disponível em: <  
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-10-9-novembro-1964-364969-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, de 24 de janeiro de 1967. **Portal da Legislação**, Brasília, 1967. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Decreto nº 55.889, de 31 de março de 1965. **Legislação**, Brasília, 1965. Disponível em: <  
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-55889-31-marco-1965-396177-publicacaooriginal-1-pe.html>> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-Lei nº 1.110, de 09 de julho de 1970. **Portal da Legislação**, Brasília, 1970. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del1110.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1110.htm)> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 8.022, de 12 de abril de 1990. **Portal da Legislação**, Brasília, 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1989\\_1994/L8022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1989_1994/L8022.htm)> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972. **Portal da Legislação**, Brasília, 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5868.htm)> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 72.106, de 18 de abril de 1973. **Portal da Legislação**, Brasília, 1973. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1970-1979/D72106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D72106.htm)> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 4.449, de 30 de outubro de 2002. **Portal da Legislação**, Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4449.htm)> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa Conjunta RFB/INCRA nº 1.581, de 17 de agosto de 2015. **Sistema Normas**, Brasília, 2015. Disponível em: <  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67113>> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Imprensa Nacional. **Diário oficial da união**, Brasília, 1991. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=31/12/1991&jornal=1&pagina=145&totalArquivos=552>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Portaria SRF nº 447, de 28 de março de 2002. **Sistema Normas**, Brasília, 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27866>> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. **Portal da Legislação**, Brasília, 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm)> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.877, de 14 de março de 2019. **Sistema Normas**, Brasília, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99225#1970862>> Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. INCRA. **Cadastro rural**. Brasília, 2015. Instrução Normativa 82. Disponível em: <[http://www.incra.gov.br/sites/default/files/uploads/institucional/legislacao--atos-internos/instrucoes/in\\_82\\_df.pdf](http://www.incra.gov.br/sites/default/files/uploads/institucional/legislacao--atos-internos/instrucoes/in_82_df.pdf)>. Acesso em: 31. Ago 2019.