

## **PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR): VIOLAÇÃO OU NÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO**

## **PROGRESSIVITY OF THE RURAL LAND TAX (ITR): VIOLATION OR NOT OF THE PRINCIPLE OF NON-CONFISCATION**

**Vitor Ferreira AQUINO<sup>1</sup>**

**Thiago Santana RABELO<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

O presente trabalho busca analisar se a utilização extrafiscal e a progressividade das alíquotas do ITR são uma violação ao princípio do não-confisco. Com isso, cumpre verificar se o imposto, que possui uma natureza desestimulante à propriedade rural improdutiva, possui algum fator que enseje efeito confiscatório. Para isso, primeiramente, será feito uma breve recapitulação histórica do ITR, posteriormente buscando na doutrina jurídica constitucional e tributária a importância dos princípios jurídicos, principalmente nos princípios afetos a espécie tributária do estudo, as funções que empenham dentro do ordenamento sistemático tributário. Também estudará o alcance do princípio do não-confisco, ao lado da valorização extrafiscal do tributo.

**Palavras-chave:** ITR; Não-confisco; Alíquota; Progressividade; Extrafiscalidade.

### **ABSTRACT**

This paper aims to analyze whether the extrafiscal use and the progressivity of the Rural Land Tax (ITR) rates constitute a violation of the principle of non-confiscation. It seeks to verify whether the tax, which is inherently designed to discourage unproductive rural property, has any elements that result in a confiscatory effect. To this end, a brief historical overview of the ITR will first be provided, followed by an exploration of the importance of legal principles in constitutional and tax law doctrine, particularly those relevant to the specific type of tax under study. The functions these principles perform within the systematic tax framework will also be examined. Additionally, the scope of the principle of non-confiscation will be studied alongside the extrafiscal valuation of the tax.

**Keywords:** ITR; Non-confiscation; Aliquot; Progressivity, Extrafiscality.

---

<sup>1</sup> Faculdade de Minas, FAMINAS-BH, Graduação em Direito. Email: 1-22-21493@aluno.faminas.edu.br

<sup>2</sup> Faculdade de Minas, FAMINAS-BH, Professor Orientador. Email: thiago.rabelo@professor.faminas.edu.br

## **1. Introdução**

O direito a propriedade é um direito fundamental de relevante valor na Constituição Federal para o Estado Democrático de Direito, sendo previsto no art. 5º, XXII, da Constituição Federal como garantia individual e no art. 170, II, do mesmo corpo constitucional como princípio de ordem econômica.

Assim, o Estado deve limitar o direito à propriedade para o garantir, tendo em vista a complexidade da sociedade contemporânea, pois os entes tributários valem-se dos patrimônios dos indivíduos tributáveis para arrecadarem fundos e cumprirem seus encargos, dentre eles, o de garantir o direito à propriedade.

No entanto, desde o Estado Liberal, foram instituídos meios de defesa aos indivíduos contra possíveis abusos cometidos pelo poder estatal. Conseqüentemente, os princípios do direito tributário surgiram para impor limitações ao poder de tributar, estabelecendo ao fisco normas que devem ser seguidas para cumprir sua função ao invés de a executar arbitrariamente. Em especial, o princípio do não-confisco, expressamente previsto no corpo constitucional, impede que o fisco seja gravemente oneroso ao ponto de ferir o bem individual e o direito de propriedade.

Por outro lado, em advento ao Estado Social, este assume a si alguns encargos que antes não lhe era atribuídos. Partindo desse caminho, surgem novos mecanismos que visam a realização dessas novas atribuições assumidas, dentre elas, a função de extrafiscalidade dos tributos.

Assim, a norma tributária passa a exercer uma função de controle de comportamento dos indivíduos, os estimulando ou desestimulando, seja ao proibir ou gravosamente onerar tributos, seja atribuindo tributos extremamente baixos com o intuito de estimulá-lo, a fim de atingirem o comportamento desejado pelo legislador.

O ITR é um tributo que utiliza da sua natureza extrafiscal para desestimular e combater as propriedades improdutivas e, conseqüentemente, resgatar a função social das propriedades rurais

Nesse sentido, a presente pesquisa visa analisar se a extrafiscalidade inserida no ITR viola o princípio do não-confisco.

## **2. Evolução do ITR no Ordenamento Jurídico Brasileiro**

Leonardo Camarotti (2022 *apud* Meneghetti, 1992, p. 185-199) divide o histórico do ITR em três fases: de 1934 a 1979, de 1980 a 1990 e a partir de 1990.<sup>3</sup> A primeira fase inicia-se com a criação do ITR, com a Constituição de 1934, que separou o imposto rural que até então era agregado junto ao urbano. Uma emenda constitucional transferiu a cobrança desse imposto para os municípios, sendo posteriormente transferido para a União novamente três anos depois. Essa fase corresponde a fase de cobrança de impostos pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), a partir de 1970.

Na segunda fase, surge o conceito da progressividade do ITR, onde foi criado um decreto lei que limitou o “tamanho ideal” da área do imóvel em cada município, também definindo o que se entende de área aproveitável do imóvel rural. Nessa fase, ainda não havia o conceito de produtividade, ocorrendo a progressividade caso a utilização não atingisse de 10% a 30% da área do imóvel rural. Como o imóvel não se enquadrava nesses limites, a progressividade era imposta de forma que nos primeiros três anos o valor do ITR a ser pago era dobrado, ficando constante em datas posteriores a esses três anos.

Na terceira fase, a partir de 1990, inicialmente, não houve muitos avanços que poderiam corrigir o desalinhamento de cobrança do imposto. Regina Petti (1998, p. 308-324), explica que as alíquotas do ITR permaneceram entre 0,02% e 4,5% em 1997, passando a legislação tributarista a considerar alíquotas em 0,03% a 20% nas alterações que se sucederam. Outro fator importante a ser mencionado é que a partir de 1997 o contribuinte passou a ele próprio calcular e informar o valor do ITR a ser pago, também podendo informar as áreas ocupadas com reserva legal e áreas com preservação permanente dentro da área cobrada, o que gerou benefícios no momento da cobrança da alíquota a todos que atendem essas exigências.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966, estabelece em seu art. 29 que o imposto de competência da União sobre a propriedade rural possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza e que esteja localizado fora de território urbano de um Município.

Ainda no corpo legislativo supracitado, em seu art. 32 do CTN, o ITR incidirá nos casos em que o IPTU não incidisse, devido o imóvel não estar localizado em áreas que são consideradas urbanas pelo texto legislativo tributário:

---

<sup>3</sup> Salienta-se que Meneghetti não contemplou as mudanças que ocorreram no ITR depois do ano 2000, em especial quando os municípios foram gratificados da competência de o exigir.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. (...)

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior. (BRASIL, 1966)

No entanto, o art. 15 do Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, período de *vacatio legis* do CTN, foi determinada a revogação do art. 32 do CTN, estabelecendo que este não corresponde imóvel que, conforme explica Luciano Camargos (2001, p. 131), “comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrado”.

Em 12 de dezembro de 1972, a Lei n. 5.868, além de revogar o art. 15 do Decreto- Lei n. 57/66, em seu art. 6º institui que será considerado imóvel rural para fins de incidência do ITR aquela propriedade que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa, vegetal ou agroindustrial e que independentemente de sua localização tiver área superior a um hectare, observando, com nota em seu parágrafo único que estabelece: “aqueles imóveis que não se enquadrassem nos termos do artigo, estariam sujeitos à cobrança de IPTU”.<sup>4</sup>

Tal artigo foi posteriormente considerado inconstitucional em 1983 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), com fundamento de invasão de competência atribuída pela Constituição a lei complementar.

A partir desse histórico do CTN, Luciano Camargos (2001, p. 133-134) pondera: “Hoje, não obstante o urdido raciocínio acima transcrito, resta superada a questão e podemos concluir que para fins tributários pacificada está a questão no sentido da adoção do critério da localização para distinguir os imóveis rurais e urbanos.”

Alinhando a esse posicionamento, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reconhece a insuficiência do critério da localização para se determinar a incidência do ITR ou do IPTU:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).
2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (BRASIL, 2009)

---

<sup>4</sup> Execução suspensa pela RSF nº 313, de 1983

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VIOLAÇÃO DO ART. 32, § 1º, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. ART. 15 DO DECRETO 57/66. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL nº 57/66 (AgRg no Ag 498.512/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 16.5.2005).
2. Não tendo o agravante comprovado perante as instâncias ordinárias que o seu imóvel é destinado economicamente à atividade rural, deve incidir sobre ele o Imposto Predial e Territorial Urbano.
3. Agravo regimental desprovido. (BRASIL, 2007, p. 267)

Com o Decreto nº 4.382/2002 foi disciplinado alguns aspectos que estruturaram de vez o tributo, como a nomeação dos responsáveis tributários, hipótese de incidência, isenção e as suas imunidades.

### 3. Imposto Territorial Rural

Roque Antônio Carrazza (2010, p. 513) define a “competência tributária de criar, *in abstracto*, tributos”. Relembrando que no Brasil qualquer tributo deve ser criado por meio de Lei e esta deve conter todos os elementos tributários essenciais da norma jurídica: a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e sua alíquota.

O art. 153, VI, junto ao seu §4º da Constituição Federal nos diz que a competência tributária sobre o ITR é exclusivamente da União:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

VI - propriedade territorial rural; (...)

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

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (BRASIL, 1988)

Para evitar o conflito de competências dos diversos entes tributários, Luciano Camargos (2001, p. 96) aponta duas limitações na atividade estatal de tributar: a primeira determina que o ente tributante deve, por meio do legislativo, criar o tributo dentro das regras e meios legais permitidos; a segunda impede as pessoas jurídicas de exercerem a atividade tributária cuja competência é atribuída a outra.

Explanando o direito à propriedade, a Constituição Federal de 1988 consagra a propriedade como uma garantia individual do art. 5º, XXII, e como princípio da ordem econômica do art. 170, II e, ao lado desses dispositivos, vieram em sequência os que consagram a função social da propriedade: art. 5º, XXIII, e no art. 170, III. Para complementar o texto constitucional tributário, a Magna Carta também implementou nos incisos do art. 186 o aproveitamento racional; a utilização adequada dos recursos naturais e preservação do meio ambiente; a observância das disposições trabalhistas rurais; e a exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.<sup>5</sup>

#### 4. Base de Cálculo do ITR

Com a adesão da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (decorrente da conversão da Medida Provisória n. 1.528, de 20 de novembro de 1996), mediante constante cobrança da sociedade, foram feitas algumas modificações no sistema de cobrança do ITR, que passou a gravosamente onerar os imóveis improdutivos.

O art. 30 do Código Tributário Nacional estabelece como base de cálculo do ITR o valor venal fundiário. Segundo o raciocínio de Pedro Lucas Bizerra Costa (2011, p. 49), o art. 10 da Lei n. 9.393/96 define como valor venal fundiário o conceito de Valor da Terra Nua tributável – VTNT, sendo este obtido com a multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel.

Este ainda define que o valor fundiário é o Valor da Terra Nua, sem considerar qualquer benfeitoria agregada ao imóvel:

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

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

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012;

---

<sup>5</sup> “Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.”

- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão ambiental;
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (BRASIL, 1996)

Pedro Costa (2011 *apud* Anderson 2009, p. 32) afirma que os dispositivos acima mencionados demonstram o real interesse do proprietário ou possuidor do imóvel em produzir e cumprir a sua função social. Com isso, o Legislador optou por bem retirar tais valores da base de cálculo do ITR visando o desestímulo da propriedade rural improdutiva.

Nota-se que, ainda no âmbito do art. 10 da Lei nº 9.393/96, essa também trouxe mais subtrações na consideração da base de cálculo do imposto em seu inciso II, o que trouxe mais benefícios para os proprietários contribuintes.

## 5. Alíquotas do ITR

No art. 153, §4º, da Constituição Federal são definidas as alíquotas progressivas do ITR com o intuito de desestimular a manutenção das terras improdutivas. Ainda no raciocínio de Pedro Costa (2011, p. 49), a Lei nº 9.393/96 adotou a progressividade das alíquotas em acordo com a proporção do imóvel, ou seja, quanto maior for o imóvel, maior será o valor da alíquota a incidir sobre ele. Por outro lado, também estabeleceu uma matriz regressiva que diminui a alíquota aplicável de acordo com o grau de utilização do imóvel, quanto mais for utilizada da área produtiva do imóvel, menor será a alíquota aplicável. Porém, para que seja feito o cálculo da utilização do espaço aproveitável, deve-se seguir os termos do art. 10, IV, da Lei nº 9.393/96<sup>6</sup>, que expressa as áreas agrícolas passíveis de explorações, também correspondendo para outras atividades rurais como a pecuária, granjeira, aquícola e florestal, subtraídas as áreas expressas no art. 10, incisos I e II da referida Lei.

Para se determinar a área que foi efetivamente utilizada basta observar o que está disposto no inciso V do art. 10. Considera-se aquela que, em ano anterior, tenha sido plantada

---

<sup>6</sup> “Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: (...) IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;”

com vegetais, servido de pastagem, nativa ou plantada, sido objeto de extração extrativa, servido para atividades de granjeia e aquícola, e ter sido o objeto de implantação de projeto técnico.<sup>7</sup>

Na última etapa, basta estabelecer a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, assim dispõe o inciso VI do art. 10 da Lei nº 9.393/96. Posteriormente, o imposto é apurado aplicando-se, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.393/96, ao Valor da Terra Nua a alíquota correspondente, conforme a tabela a seguir, considerando as dimensões da propriedade rural e do seu grau de utilização.

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (EM HECTARES)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU ( EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
<b>Até 50</b>	0,03%	0,20%	0,40%	0,70%	1,00%
<b>Maior que 50 até 200</b>	0,07%	0,40%	0,80%	1,40%	2,00%
<b>Maior que 200 até 500</b>	0,10%	0,60%	1,30%	2,30%	3,30%
<b>Maior que 500 até 1.000</b>	0,15%	0,85%	1,90%	3,30%	4,70%
<b>Maior que 1.000 até 5.000</b>	0,30%	1,60%	3,40%	6,00%	8,60%
<b>Acima de 5.000</b>	0,45%	3,00%	6,40%	12,00%	20,00%

Por fim, ainda há de mencionar outros dispositivos que também combatem a propriedade improdutiva através do art. 184 da CF, que prevê a desapropriação da propriedade por interesse social, considerando o poder aquisitivo da União em desapropriar a propriedade territorial que não estiver cumprindo sua função social, utilizando-se da reforma agrária.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> “Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: (...) V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

a) sido plantada com produtos vegetais;

b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola; e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;”

<sup>8</sup> “Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.”

Por outro lado, o art. 185 da Constituição Federal expressa uma limitação desse poder vedando a desapropriação pela reforma agrária a pequena e média propriedade rural, de acordo com a lei, desde que seu proprietário não possua outro imóvel, bem como propriedade produtiva.<sup>9</sup>

Em conclusão, Pedro Costa (2011, p. 52) afirma que o legislador se utiliza de mecanismos diversos para direta (desapropriação para fins de reforma agrária) e indiretamente (utilização extrafiscal da tributação) intervir na ordem econômica e promover a função social da propriedade rural, valor constitucionalmente consagrado.

## 6. Princípios Constitucionais Tributários

A Constituição da República Federativa de 1988 dispõe em seu Título I os Princípios Fundamentais com o intuito de legitimar e embasar todo o sistema garantindo a eficácia de suas normas por serem fontes de valores constitucionais. Nesse aspecto, diferente das regras jurídicas, os princípios só se tornaram fenômeno na atualidade em meados do século XX, passando, segundo Paulo Bonavides (2009, p. 259), por três fases: a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista.

Na fase jusnaturalista, os princípios se caracterizam em dimensões ético-valorativos, postulando-se em caráter exclusivamente abstrato, ou seja, ainda não possuía uma normatividade concreta, conforme explica Bonavides (2009 *apud* Flórez-Valdés e Enterría):

Enfim, a corrente naturalista concebe os princípios gerais de Direito, segundo assinala Flórez-Valdés, em forma de ‘axiomas jurídicos’ ou normas estabelecidas pela reta razão. São, assim, normas universais, de bem obrar. São os princípios de justiça, constitutivos de um Direito ideal. São, em definitivo, ‘um conjunto de verdades objetivas derivadas da lei divina e humana’.

O ideal de justiça, no entendimento dos autores jusnaturalistas, impregna a essência dos princípios gerais de Direito. Todavia, a ‘formulação axiomática’ de tais princípios, conforme observa Enterría, os arrastou ao descrédito.

A fase positivista teve seu começo a partir do surgimento da Escola Histórica do Direito juntamente com o fenômeno da codificação, passando-se assim os princípios a constarem nos códigos, mas como aderência à lei para preencher suas lacunas e manter a garantia da soberania, assumindo um papel subsidiário.

---

<sup>9</sup> Em oposição ao art. 184 da CF: “Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária: I - a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra; II - a propriedade produtiva. Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social.”

Bonavides (2009, p. 259) explica que os positivistas defendem a coerência do sistema, considerando os princípios como emanações oriundas de abstrações e de generalizações de regras particulares, os negando todo caráter superior ou anterior às leis.

Os princípios só obtiveram um entendimento normativo efetivo dentro do ordenamento jurídico com a introdução inovadora do pós-positivismo, passando a serem reconhecidos como direito propriamente ditos, não sendo mais interpretados como simples caminhos para a criação de normas.

Com a proclamação da constitucionalidade dos princípios no contemporâneo, seja em formulações doutrinárias conceituais ou em decisões das Supremas Cortes, corroboram para esse movimento de valoração e eficácia dos princípios como normas-chave de todo o sistema jurídico, sendo esse ponto, segundo Bonavides (2009, p. 282), marcado como o ponto de maior transformação ao qual passaram-se os princípios:

no caráter e no lugar de sua normatividade, depois que esta, inconcussamente proclamada e reconhecida pela doutrina mais moderna, salta dos Códigos, onde os princípios eram fontes de mero teor supletório, para as Constituições, onde em nossos dias se convertem em fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais.

Entendendo-se este ponto, as interpretações normativas, sejam elas legais ou constitucionais, serão condicionadas pelos princípios e as regras serão conduzidas por esses princípios em sua aplicação, mesmo que não se tenha atingido os seus limites ideológicos pertinentes.

Conforme Paulo Costa (2011, p. 14), a Nova Carta Magna estabelece expressamente os fundamentos do poder de fisco do Estado, garantindo-se assim direitos contra os possíveis abusos desse mesmo poder. É nesse ponto que os princípios são valiosos no Direito Tributário, pois, com sua força normativa, não restam dúvidas que são esses princípios que medem e regem tais relações.

Segundo Ayrton José Nunes (2002, p. 38), alguns desses princípios, devido sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou, pelo menos, são considerados os mais importantes, sendo eles: o princípio da legalidade, da anterioridade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego.

Nesse trabalho, destaca-se os princípios mais importantes para a pesquisa, sendo eles: o princípio da legalidade, anterioridade e da capacidade contributiva, e posteriormente o

princípio do não-confisco, pois são estes os princípios importam na elaboração da espécie tributária em estudo, que é o Imposto Territorial Rural (ITR).

## 7. Princípios do Imposto Territorial Rural (ITR)

Previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, o princípio da legalidade veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Desta forma, no conceito de Roque Antônio Carrazza (2010, p. 260), se trata de reforçamento desse princípio, de forma mais intensa ao verificar o que está disposto no art. 5º, II, da Nova Carta Magna:

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

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (BRASIL, 1988)

O princípio da legalidade, explica Hugo Machado (2009, p. 33-34), não admite que nenhum tributo seja criado ou majorado senão por meio de lei, e como a lei é um poder que emana da vontade do povo, pode-se concluir que a criação de tributo através desse meio indica concordância da vontade da população para a criação do imposto. Além dessas vertentes, cabe ressaltar a importância da segurança que este vínculo constrói entre o contribuinte (particular) e o fisco (Estado), cabendo a lei disciplinar internamente os dois polos da relação tributária, tanto o sujeito passivo, quanto o sujeito ativo.

A norma criadora do tributo deve conter cada um dos elementos necessários que regulam a relação tributária entre os dois sujeitos, sob a pena de inconstitucionalidade por violação ao princípio da legalidade.

Logo, ao se referir a uma lei que cria ou majora um tributo, conclui-se que se trata de lei no sentido estrito, ou seja, uma lei em sentido formal<sup>10</sup> e em sentido material.<sup>11</sup>

Por consequência, explica Paulo Costa (2011, p. 17), a lei ordinária é dotada de competência para instituir um novo tributo no território nacional brasileiro, assim como da

---

<sup>10</sup> Sentido Formal: Porque foi produzida pelo poder competente no exercício da função legislativa, observando os princípios constitucionais, conforme entendimento de Hugo Machado (2009, p. 77).

<sup>11</sup> Sentido Material: Por conter uma prescrição jurídica hipotética, resultando em inequívoco ato jurídico normativo, também na compreensão de Machado (2009, p. 77).

pessoa jurídica de direito público, também possuindo competência em estipular sua hipótese de incidência.

O constituinte também definiu algumas exceções ao princípio da legalidade, facultando ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, sobre a exportação para o exterior, de produtos nacionalizados ou nacionais, dos produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos ou valores imobiliários, assim descritos pelo dispositivo do art. 153 da Constituição Federal.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988)

Alerta Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 62-63), que, embora não seja prática conhecida no ordenamento jurídico brasileiro, à lei criadora do tributo não compete delegar nenhuma de suas atribuições aos decretos que regulamentam as aplicações destas:

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regramatrix da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento a figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei específica.

Portanto, na visão de Carrazza (2010, p. 262), este aponta uma garantia de ordem formal, onde a qual pode rever os atos praticados pela cobrança da lei tributária:

Impende salientar que, em matéria tributária, este princípio exige não só que os tributos sejam criados por meio de lei, senão também que existem *mecanismos revisores* da legalidade da tributação, assim na esfera administrativa, que na judicial. Aliás, em nosso país, o contribuinte tem, em relação ao Fisco, duas ordens de garantias: uma *material*, e outra, *formal*. *Material* na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio da lei ordinária (da pessoa política competente). E, *formal*, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater às portas do Judiciário (princípio da universalidade de jurisdição)

a fim de que este Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo em conformidade com a lei, na cobrança tributária.

O princípio da anterioridade está escrito no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que uma lei publicada os instituiu ou majorou. Nas palavras de Rodrigo Cordeiro (2006, p. 108): “se determinado fato é eleito tributável por uma lei no ano X, o fato gerador do tributo só poderá ser cobrado no ano X+1, em respeito ao Princípio da Anterioridade”.

No território brasileiro, esse princípio define o exercício financeiro nacional com o ano civil, iniciando-se a partir do dia 1º de Janeiro e encerrando-se no dia 31 de Dezembro, período esse disposto no art. 34 da Lei n. 4.320/64.

O objetivo desse princípio é buscar a aplicação de um tributo, seja criado ou majorado, sem surpreender o contribuinte com a exigência de um tributo, tendo reflexo no princípio da segurança jurídica do ordenamento tributário. Nesse sentido, leciona Carrazza (2010, p. 201), que o termo “cobrar” constantemente do dispositivo constitucional pode também ser interpretado como “exigir” quando se remete ao tema do princípio da anterioridade:

Caso contrário a Administração Fazendária, por meio do artil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria *letra morta* o art. 150, III, “b”, da CF. Assim, *e. g.*, tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o Fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional acaso fosse tão fácil costear-lo.<sup>12</sup>

Destaca-se também mencionar o art. 104 do Código Tributário Nacional, que expressa o conteúdo do princípio da anterioridade reconhecendo formas pelas quais a criação ou majoração de um tributo indiretamente se manifestam:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:  
 I - que instituem ou majoram tais impostos;  
 II - que definem novas hipóteses de incidência;  
 III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178. (BRASIL, 1966)

<sup>12</sup> No mesmo texto, Carrazza (2010, p. 201) ainda pondera: “De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.”

A Emenda da Constitucional n. 42, de 19 de Dezembro de 2003, ampliou o conteúdo da anterioridade ao incluir a alínea “c” ao art. 150, III, da CRFB, que veda a cobrança de tributos antes de decorridos os 90 (noventa) dias da data em que for publicada uma lei que instituir ou majorar o tributo, observando-se o disposto na alínea “b”.

Esses avanços fizeram uma notável diferença na defesa dos contribuintes, uma vez que, segundo Cordeiro (2006, p. 115), o princípio da anterioridade alcança seu objetivo de evitar provocar a surpresa no contribuinte pela cobrança de um tributo não esperado, pois muitas dessas leis que instituíam ou majoravam os tributos eram publicados nas últimas datas do seu exercício financeiro, pegando de surpresa todos os seus destinatários no exercício subsequente.

Além disso, a Constituição também traz as exceções, tanto às garantias de instituição ou majoração de tributo em exercício financeiro anterior aquele que pretende o exigir, quanto ao prazo de 90 (noventa) dias e os seus efeitos subsequentes. A regra geral é a aplicação das duas exigências, por outro lado, as exceções dão-se de três formas: exigir-se apenas a observância da anterioridade; não se exigir nem a anterioridade, nem a observância do prazo nonagesimal e exigir-se somente a observância do prazo nonagesimal.

Pondera Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 176-177), quanto à classificação das espécies tributárias em relação ao princípio da anterioridade:

Diante das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional, podemos afirmar a existência de quatro regimes para a vigência das leis que instituem ou aumentam os tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena, bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.

O princípio da isonomia no direito tributário está previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, que veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem qualquer tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)”

Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2009, p. 117-118), define-se como isonomia onde há igualdade dos indivíduos perante a lei, vedando qualquer tipo de medidas que resultem em algum privilégio a um indivíduo ou grupos, presumindo-se a igualdade dos direitos e a unidade do estatuto jurídico, que são os mesmos para todos.

Essa uniformidade, porém, não significa indistinções no tratamento jurídico. Tratar os desiguais como desiguais e os iguais como iguais é uma vertente do princípio da igualdade. Do contrário seria uma violação explícita desse princípio.

Na perspectiva de Lacombe (2006, p. 26), a isonomia específica, constante do dispositivo constitucional supracitado, estabelece uma exigência que deve ser observada pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária ao igualar determinados fatos, vedando sua valoração diversa por legislador quando de sua adoção para determinar as hipóteses de incidência da norma:

Qual o sentido exato dessa disposição que à primeira vista pode parecer despicienda? A sua inclusão deve-se ao desejo do constituinte estabelecer não só a igualdade *perante* a lei, como também a igualdade *na* lei. A primeira vedação é clara ao afirmar ser defesa a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Não se trata, aí, da equivalência de fatos diante da hipótese legal. Isto seria a igualdade perante a lei, já consagrada no *caput* do art. 5º. Trata-se de igualdade de situações práticas, que não podem ter valoração diversa pelo legislador ao erigir tais fatos em hipóteses normativas. (LACOMBE, 2006, p. 26)

Ou seja, não significa que todos devem se submeter a todas as leis tributárias, mas tão somente a todos que realizaram a hipótese de incidência normativa, determinada à obrigação do pagamento do devido tributo vinculado, sem possibilidade de distinção.

Ainda nesse aspecto, Carrazza (2010, p. 58-86) aponta: “o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica”, em outras palavras, a lei tributária que selecione pessoas ou um grupo sem submetê-los a regras específicas que devem se estender para outros que se encontrem na mesma condição está violando o princípio da isonomia, portanto, se tornando inconstitucional.

Quando se estuda sobre o princípio da isonomia, paralelamente há de se falar do princípio da capacidade contributiva, que é, como explica Sacha Calmon Coelho (2019, p. 118), a capacidade real do contribuinte poder pagar seus tributos. Quanto maior for o poder de riqueza do contribuinte, maior deve ser o montante recolhido no tributo na sua manutenção da

---

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

coisa pública. O enunciado do art. 145, §1º, da Constituição Federal nos traz esse termo do corpo constitucional:

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

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Ainda leciona Sacha Calmon Coelho (2019, p. 118), que a capacidade contributiva é subjetiva ao considerar a pessoa física individual – que reflete sua capacidade econômica – e objetiva ao considerar as manifestações físicas do indivíduo – aquisição de bens –. Explica Coelho (2019, p. 120) citando Rui Barbosa:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.”

A respeito dessa distinção, Paulo Costa (2011 *apud* Carrazza 2010, p. 94) acrescenta a noção de que os impostos ajustados ao princípio da capacidade contributiva permitem aos cidadãos o cumprimento de seu dever de contribuir, de forma justa, nas despesas públicas. A contribuição deve se dar não por aquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas.

Nesse sentido, Carrazza (2010, p. 110) esclarece que o sentido dessa norma jurídica é, na verdade, o de que o imposto deve obrigatoriamente ter o caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo.

Além disso, ainda na perspectiva de Carrazza (2010, p. 97) o princípio da capacidade contributiva define que os impostos devem ter hipóteses de incidência e bases de cálculo constituídos por fatos com inequívocas dimensões econômicas, pois é a partir destes fatos que se forma a capacidade contributiva do contribuinte.

Encerrado o estudo da capacidade contributiva, prosseguir-se-á na progressividade, que é a vertente que dá sentido para o princípio da capacidade contributiva, pois a progressividade institui que os impostos devem ter suas alíquotas aumentadas conforme também ocorrer o aumento da base de cálculo. Cordeiro (2006, p. 103) afirma: “quanto maior for a riqueza da capacidade econômica potencial do contribuinte para contribuir, maior será a

alíquota a incidir para determinar o *quantum debeat*”. Dessa maneira, busca-se igualar o sacrifício econômico de cada contribuinte cobrando daqueles que dispõem de maior capacidade um tributo mais elevado, enquanto dos que dispõem de menor capacidade é cobrado tributo mais justo.

Retomando o pensamento de Carrazza (2010, p. 97), compreende-se que a proporcionalidade dos tributos sempre vai de encontro com a capacidade contributiva<sup>14</sup>, pois quando há a aplicação da mesma alíquota independente da variação a sua base de cálculo, como resultado, teremos aqueles com maior potencial econômico contribuindo menos do que possuem a capacidade de contribuir.

Na tentativa de nos fazermos entender melhor, figuremos o seguinte exemplo: se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontavelmente maior. De fato, para alguém que ganha 10, dispor de 1 maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25. (CARRAZZA, 2010, p. 97)

Costa (2011, p. 28), citando Alex Potiguar (2010 ou 2011), aponta que a progressividade possui duas naturezas, uma fiscal e outra extrafiscal. Na fiscal, o foco primordial é de natureza arrecadatória, constituindo instrumento de justiça fiscal, enquanto na extrafiscal há um aumento progressivo na alíquota do tributo com o intuito de estimular ou desestimular certos comportamentos dos contribuintes, que são desejados pelo Estado.

Por último, há de se mencionar a seletividade, o que concretiza o princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos indiretos, ou seja, quando o ônus é repassado do contribuinte de direito ao contribuinte de fato: os consumidores finais dos produtos ou serviços prestados. Entretanto, explica Cordeiro (2006, p. 104), na seletividade a forma de progressão é revertida parcialmente: quanto maior for a essencialidade do produto ou do serviço a ser prestado, menor será a arrecadação referente a tal produto.

## 8. Não-Confisco

---

<sup>14</sup> Em contrário: “Já o Subprincípio da Proporcionalidade – que, também, é capaz de concretizar o princípio da Capacidade Contributiva – ‘indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida em que o bem valer mais.’” (Cordeiro 2006, p. 103-104).

Antes de adentrar no princípio do não-confisco, cabe definir o conceito de confisco que, segundo o dicionário Michaelis, significa “ato de confiscar; apreender para o fisco em consequência de crime de contravenção judicial ou por motivo de estado de guerra”. Entende-se como confisco quando existe o afastamento da propriedade privada em prol dos agentes fiscais mediante uma conduta inadequada do indivíduo em relação ao Estado. Apesar de se assemelhar bastante à expropriação, a diferença entre ambos é que nessa existe a justificativa em prol maior da supremacia do interesse público com a devida indenização posterior, o que não ocorre no confisco, que além de afastar o direito à propriedade privada por ato ilegal causado pelo indivíduo, este não terá nenhum direito a indenização.

Tais dispositivos são constantemente previstos no art. 3º do Código Tributário Nacional, que define o tributo no seguinte corpo: “Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966); e no art. 150, IV da Constituição Federal, no qual objetiva que um tributo exigido não gere nenhum efeito de confisco.<sup>15</sup>

Fábio Brun Goldschmidt (2007, p. 36-37) ensina que o direito da propriedade precede do Estado, possuindo o papel de manter e assegurar esses direitos a propriedade particular, bem como manter sua durabilidade. Com isso, apesar do indivíduo possuir pleno direito do patrimônio e podendo opor seu direito a todos, o interesse público ainda é soberano quanto a manutenção do direito à propriedade dos demais cidadãos.

Nota-se na pesquisa que, quando se menciona o direito da propriedade, não se refere apenas ao limite da propriedade individual sobre cada bem, mas a uma garantia que é amparada constitucionalmente. Casanova explica em sua obra *El principio de no confiscariedad en España y Argentina*, comentada por Goldschmidt (2003, p. 40):

‘Trata-se, isso sim, de uma garantia institucional que protege não somente (ou melhor, não tanto) a posição jurídica daqueles que já são proprietários, senão a própria perenização do direito de propriedade, como instituição. O protegido não é o domínio como conjunto de faculdades de que é titular o proprietário, mas a própria intangibilidade do valor patrimonial.’

Com esse conceito, Costa (2011, p. 34) comenta que a perspectiva de Goldschmidt (2003) traz uma nítida relação do direito de propriedade e a tributação, essa funcionando

---

<sup>15</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (...)”

como um limite da propriedade, entretanto, não podendo destitui-la por completo como qualquer outra norma regulamentadora ou com caráter limitador de direitos.

Costa (2011 *apud* Juliana Lamego Balbino 2007, p. 52-53) ainda explica que não existe propriedade sem tributação e vice-versa, “uma vez que a atividade tributária é necessária para a manutenção do aparelho estatal e, este último é imprescindível para a garantia da propriedade particular.” Com isso, a tributação representa uma limitação ao direito da propriedade e o princípio do não-confisco regula essa limitação evitando que haja o excesso de recolhimento oneroso para o contribuinte de forma que atinja seu direito a propriedade diretamente em seu núcleo.

Segundo Cordeiro (2006, p. 67-68), o princípio da proporcionalidade foi dividido em três subprincípios cumulativos para sua composição: o subprincípio da adequação, pelo qual regula que todas as medidas restritivas de direitos sempre devem ser idôneas à consecução das finalidades almejadas; o subprincípio da necessidade ou exigibilidade, o qual exige a prévia verificação da necessidade da aplicação da medida restritiva e da impossibilidade de substituição de outra menos gravosa resultando em menos prejuízos aos interesses do cidadão; e o subprincípio da proporcionalidade no sentido estrito, no qual se deve elaborar um sistema de valoração para analisar se determinado direito protegido pela norma regente possui algum valor superior aquele direito restringido.

Com isso, fica evidente que com o princípio da proporcionalidade o Estado deve manter uma proporção entre suas ações e os fins por elas almejados.

Ao respeitar o princípio da proporcionalidade, o ente tributante elabora uma carga tributária equivalente e compatível com a capacidade econômica do contribuinte, sem lhe causar lesões no seu direito à propriedade privada.

Já no princípio da razoabilidade, segundo Costa (2011 *apud* Juliana Balbino 2007, p. 72-73), é resguardado estreita relação com o princípio do não-confisco, no qual estabelece que o legislador e a Administração Pública devem obedecer aos critérios aceitáveis ao serem justos e proporcionais do ponto de vista racional, agindo de forma prudente e sensata na execução dos fins coletivos.

## **9. Extrafiscalidade**

É de conhecimento geral que o direito tributário possui a finalidade de arrecadar recursos para suprir as necessidades dos cofres públicos. Conforme Marcus Freitas Gouvêa (2006, p. 40), tal atividade decorre da supremacia do interesse público sobre o interesse do

particular. Com isso, se torna imprescindível a necessidade de tributação em um Estado Democrático de Direito, sob as diretrizes constitucionais do Estado, que possui como prerrogativa a livre iniciativa e o direito à propriedade, cujo capitalismo é o sistema econômico vigente e cujas regras impõem limites na atuação estatal, sejam aos proprietários dos meios de produção, sejam aos agentes econômicos.

No pensamento de Flávio de Azambuja Berti (2009, p. 40), a extrafiscalidade se tornou assunto de relevante interesse no direito tributário, principalmente com a substituição do Estado Liberal pelo Estado Social no período pós Segunda Guerra Mundial. Nesse sistema, o Estado assume um papel mais ativo, assumindo um maior número de atribuições em face das necessidades que passavam a sociedade da época, passando-se a valer de diversos instrumentos políticos, econômicos e legais para cumprir tais encargos que lhe foram atribuídos.

Berti (2009, p. 41) reforça esse seu conceito de extrafiscalidade dos tributos embasando-se nas palavras de Aliomar Baleeiro:

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

Com base no que foi explanado, pode-se afirmar que a extrafiscalidade é uma técnica indireta de se obter um comportamento que um legislador julgar ser adequado. Sendo assim, quando se depara com um comportamento que julga indesejável, é aplicada uma taxa muito onerosa. De maneira adversa, quando se depara com uma conduta desejável, a taxa é aplicada de maneira mais branda, podendo até mesmo isentar da tributação.<sup>16</sup>

Sabendo-se da função da cobrança com alíquotas elevadas na extrafiscalidade e que o princípio do não-confisco proíbe que haja o abuso das alíquotas que acabem por suprimir o direito de propriedade do indivíduo, surge uma nova questão de equalização do princípio do não-confisco com a função extrafiscal conferida à exação, ou seja, em quais medidas se pode

---

<sup>16</sup> Além desse posicionamento de Berti, cabe complementar com os ensinamentos de Sacha Coêlho (2019, p. 122), em seu capítulo 2.17, onde reforça que a extrafiscalidade possui a característica de estimular ou desestimular comportamentos considerados desejáveis pelo legislador tributarista.

dar a aplicação do não-confisco perante a utilização dos tributos com objetivos que se distinguem daqueles que possuem natureza arrecadatória.

Para responder essa dúvida, explica Paulo Costa (2011, p. 39-42), que existem duas correntes de pensamento. A primeira defende que o princípio do não-confisco não se aplica aos tributos de natureza extrafiscal, ou seja, não possui aplicação nos tributos que estimulem ou desestimulem os comportamentos dos indivíduos tendo como base alíquotas bastante onerosas.

Seguindo essa vertente, há de citar o excepcional ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 278) de que a taxação extrafiscal não pode consumir por inteiro o bem ou a renda tributada:

a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, *mormente as expressamente previstas na Constituição*. Quer dizer, onde o constituinte previu a exarcebada da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (*absorção do bem ou da renda*). Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exarcebada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade tão-somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico.

Em oposição, segundo Costa (2011, p. 40), a outra corrente tributária defende que a extrafiscalidade não imuniza o tributo em relação ao princípio do não-confisco, em outras palavras, mesmo que o tributo só tenha a finalidade de arrecadação ao erário público, não é autorizado que a taxação produza efeito confiscatório. Assim discorre o pensamento de Ricardo Lobo Torres (1999, p. 136):

Mas a extrafiscalidade não justifica o tributo confiscatório. É inconstitucional a lei que, a pretexto de regular a atividade econômica, aniquila a propriedade privada ou a atinge em sua substância. Por evidente que os limites de tal confiscatoriedade são menos claros e visíveis que o da tributação com finalidade exclusivamente fiscal.

Da mesma corrente do pensamento, Werther Botelho Spagnol (2004, p. 128) defende que, embora a extrafiscalidade se distinga dos outros tributos devido sua finalidade ir além da arrecadação, ainda assim é considerado um tributo e, como tal, deve observar os princípios vertentes à tributação, dentre eles o do não-confisco.

Dessa forma, não se pode olvidar que a tributação responde a princípios globais, os quais devem ser interpretados em consonância com as normas constitucionais gerais,

visto que são independentes. É mister ressaltar que os limites à tributação extrafiscal são os mesmos impostos, de maneira geral, ao poder de tributar e que as finalidades extrafiscais são desdobramento ou complemento da atividade fiscal, geridas, nas respectivas dimensões, pelos mesmos princípios consagrados constitucionalmente. (SPAGNOL, 2004, p. 128)

Baseando-se nesse último posicionamento, Goldschmidt (2003, p. 189) aponta que, devido à dificuldade ou impossibilidade de compatibilização da exação extrafiscal com princípios extremamente importantes ao direito tributário, como o da igualdade e da capacidade contributiva, essa deve se restringir às hipóteses expressas ou implicitamente admitidas em lei maior. Assim, por possuírem objetivos que, em tese, encerram um bem coletivo maior, além de mera arrecadação de recursos, a tributação com função extrafiscal deve ser estudada sob parâmetros diversos daqueles aos quais se submetem os tributos com finalidades exclusivamente fiscais para aferir se violam ou não o princípio do não-confisco. Dessa forma, conclui Goldschmidt (2003, p. 195):

A tributação extrafiscal é admitida em certas circunstâncias pela Carta, mas, como ensinou Casanova, tal fato não excepciona o princípio do não-confisco, que incide quando se fizerem presente seus pressupostos. Admite-se uma elevação da tributação por conta da extrafiscalidade (quando a mesma esteja permitida, evidentemente), mas essa elevação não pode chegar à medida da destruição, penalização, ou da aniquilação de outros direitos do contribuinte, mesmo porque o constituinte não excepcionou a observância do art. 150, IV, nas hipóteses em que permitiu o uso extrafiscal da tributação. Ou seja, o princípio do não-confisco não só é plenamente aplicável à extrafiscalidade, como igualmente não sofre qualquer restrição no que concerne aos seus contornos qualitativos (salvo casos expressos).

## 10. Conclusão

O presente trabalho demonstra que há muito tempo os princípios jurídicos deixaram de serem meras normas programáticas e passaram a irradiar por todo o ordenamento jurídico, tornando-se normas verdadeiras no Estado contemporâneo.

O constitucionalismo contemporâneo, depois de reconhecido o valor normativo dos princípios tributários, possui vários deles previstos em seu corpo constitucional, espalhados entre diversos dispositivos legais. É com garantia aos indivíduos que os princípios constitucionais e tributários buscam estabelecer os limites das atividades estatais de tributarem, aplicando normas que freiam o anseio arrecadatário do Estado e contribuindo para que o contribuinte não seja surpreendido pelo fisco.

Com uma alíquota podendo atingir até 20% do valor do imóvel, o ITR, em primeira vista, aparenta violar o princípio do não-confisco, pois ao calcular o montante arrecadado em 5 anos dessa alíquota, o tributo levará o valor integral do bem.

Contudo, conforme o estudo apresentado, existe uma série de princípios constitucionais e tributários, que limitam e impõem restrições ao poder de tributar do Estado de modo que não lhe atinja de forma gravosa o direito à propriedade, desde que mantenha os requisitos legais da função social da propriedade e que exerça atividades produtivas agrícolas. A própria Constituição Federal prevê constantemente em seu corpo legal o combate à propriedade improdutiva, sendo diretamente por desapropriação por interesse social para fins de reforma agrária ou indiretamente por meio da progressividade da alíquota do ITR. Sendo assim, não incide em violação ao princípio do não-confisco, sendo descartada a possibilidade de inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITR.

Com a progressividade das alíquotas do imposto em estudo juntamente com sua finalidade extrafiscal, o constituinte elaborou uma técnica de combate contra as propriedades improdutivas, desestimulando os indivíduos através da desapropriação, que estabelece a direta expropriação da propriedade do indivíduo. Com esses métodos, o Estado incentiva o contribuinte a cumprir a devida função social da propriedade por iniciativa própria, sem correr o risco de violação a qualquer princípio constitucional tributário vigente.

## 11. Referências

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não-confisco*. 3ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acessado em: 20 mai. 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em 13 mar. 2024.

BRASIL. Lei Nº 9.393, de 19 de Dezembro de 1996. *Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências*. Diário Oficial da União: seção 6, Brasília, DF. 19 dez. 1996. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19393.htm#:~:text=Apura%C3%A7%C3%A3o%20pelo%20Contribuinte-,Art.,sujeitando%2Dse%20a%20homologa%C3%A7%C3%A3o%20posterior](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm#:~:text=Apura%C3%A7%C3%A3o%20pelo%20Contribuinte-,Art.,sujeitando%2Dse%20a%20homologa%C3%A7%C3%A3o%20posterior)>. Acesso em: 11 mar. 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 679.173/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 18/10/2007, p. 2

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009

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

CAMAROTTI, Leonardo. Evolução do ITR no Brasil. *Revista de Política Agrícola*. Ano XXXI. Nº 4. p. 39-56. Out. ou Nov. ou Dez. 2022. Disponível em: <<https://repositorio.usp.br/directbitstream/007db585-8124-47a4-ae21-1b43cf1bf5ce/3115995-Evolu%C3%A7%C3%A3o%20do%20ITR%20....pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *Princípios constitucionais tributários*. Porto Alegre, RS: Sérgio Antonio Fabris, 2006.

COSTA, Pedro Lucas Bizerra. *Progressividade do ITR: Violação ao Princípio do Não-Confisco?*. 2011. 58 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito) – Universidade de Brasília, Faculdade de Direito – FD. Brasília, 2011.

Dicionário Michaelis. Disponível em:

<<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=confiscar>>. Acesso em: 19 jun. 2024.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva 2009.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

NUNES, Ayrton Jose Motta. *Princípios constitucionais tributários e a função social dos tributos*. Brasília, 2002.

PETTI, Regina. O que há de novo no novo Imposto Territorial Rural (ITR). Indicadores Econômicos FEE, v.26, p. 308- 324, 1998.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. volume III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.