

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**Da (im)possibilidade de imposição de condições à isenção do ITR por
norma infralegal em áreas de preservação permanente e reserva legal:
Ofensa ao princípio da legalidade tributária**

Bruna Manhago Serro

Porto Alegre

2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**Da (im)possibilidade de imposição de condições à isenção do ITR por norma infralegal em áreas de preservação permanente e reserva legal:
Ofensa ao princípio da legalidade tributária**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Ambiental.

Orientador: Prof. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Especializanda: Bruna Manhago Serro

Porto Alegre

2012

RESUMO

O presente trabalho estuda as condições impostas à isenção do imposto sobre a propriedade rural em áreas de preservação permanente e reserva legal. Para tanto, foi analisada a conceituação e os preceitos legais atinentes ao tributo estudado, discorrendo acerca dos princípios tributários e ambientais que embasam o benefício fiscal, especialmente o caráter extrafiscal do imposto sobre a propriedade rural e a função social da propriedade conforme a Constituição Federal de 1988. Por fim, leva-se a efeito uma abordagem entre os dois entendimentos jurisprudenciais mais recentes julgados no Superior Tribunal de Justiça. O primeiro, baseado no princípio da legalidade, manifesta a inexigibilidade de condições à isenção e o segundo, considerando-se caráter extrafiscal do imposto como forma incentivar a preservação do meio ambiente, entendendo pela necessidade de cumprimento dos requisitos.

Palavras-chave: Imposto sobre a propriedade rural. Isenção. Áreas de preservação permanente. Áreas de reserva legal.

ABSTRACT

The present paper studies the conditions imposed to rural property tax exemption for permanent preservation areas and legal reserve. For this purpose, conceptualization and legal precepts related to the studied tax were analyzed, discussing about tax and environmental principles that underlie the tax loophole, especially the nontariff nature of rural property tax and the social function of property according to the 1988 Brazilian Federal Constitution. Finally, an approach was carried out between the two most recent jurisprudential understandings of the Supreme Court. The first one, based on the principle of legality, expresses the terms unenforceability to apply tax exemption, and the second one, considering the nontariff nature of this tax as a way of encouraging the environmental preservation, concluding for the necessity of accomplishing the requirements.

Key words: Tax on rural property. Exemption. Permanent preservation area. Legal reserve area.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
Capítulo I – Imposto sobre a propriedade territorial rural nas áreas de preservação permanente e reserva legal	11
1.1 Breve panorama histórico da tributação de áreas rurais e previsão na legislação vigente e hipóteses de incidência do ITR	11
1.2 Extrafiscalidade e os princípios tributários que embasam a não tributação das áreas de preservação permanente e reserva legal pelo ITR	20
1.2.1 Extrafiscalidade.....	20
1.2.2 Princípio da legalidade tributária.....	22
1.2.3 Princípio da progressividade	26
1.2.4 Princípio da isonomia.....	27
1.3 Isenção ou não tributação pelo ITR	31
1.4. Área de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal – Previsão Legal e conceituação	35
1.5 Princípios do direito ambiental.....	38
1.5.1 Princípio da prevenção	38
1.5.2 Princípio do desenvolvimento sustentável	41
1.5.3 Função Social da Propriedade	44
Capítulo II - Da imposição de condicionamento por normas infralegais à não incidência do ITR nas áreas de preservação permanente e reserva legal: Ofensa ao Princípio da Legalidade	50
2.1 A não incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural nas áreas de preservação permanente e reserva legal.	50
2.2 Entendimento Jurisprudencial.....	52
CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

INTRODUÇÃO

A imposição de condicionamentos à isenção do imposto sobre a propriedade territorial rural nas áreas de preservação permanente e reserva legal vem provocando debates especificamente por serem impostas por normas infralegais que, segundo os defensores da impossibilidade dos requisitos, ofenderia o princípio da legalidade tributária. Por outro lado, há entendimento também no sentido da imprescindibilidade destes condicionamentos, como forma de promoção à preservação ambiental.

A tributação é uma das principais formas encontradas pelo Estado para influenciar o indivíduo e a sociedade como um todo à promoção de práticas sustentáveis. Nesse sentido, alcançar ao contribuinte uma forma de minorar seus custos com a carga de impostos através da tributação extrafiscal, isenções ou simples autorização de deduções na base de cálculo dos tributos ou redução nas alíquotas aplicadas a determinados produtos ou serviços, pode-se alcançar o objetivo que pretende o Estado.

Utilizando-se destas desonerações ao contribuinte, o poder público incentiva condutas sustentáveis, que são benéficas ao contribuinte tanto no campo econômico quanto no campo indivíduo integrante de uma sociedade que depende destas práticas sustentáveis para manutenção de práticas habituais e necessárias à sobrevivência.

Considerando-se que a prática sustentável deve ser no sentido da não degradação, a preservação é a melhor forma de se atingir o desenvolvimento sustentável, haja vista que evita os custos oriundos da necessidade de recuperar o meio ambiente degradado. Assim, o dano ambiental, depois de concretizado, não é prática economicamente proveitosa, por gerar providências para reverter o dano que normalmente atingem alto custo aos envolvidos.

Para que os danos sejam evitados, foram adotadas práticas fiscalizatórias por parte do poder público de atividades potencialmente danosas ao meio ambiente no intuito de promover uma maior conscientização. Ocorre que, como grande parte das práticas punitivas, as sanções não se prestam a comover os responsáveis pelo dano a ponto de evitar futuros prejuízos

ambientais e, ainda, não se consegue atingir o *status quo ante* ao dano ambiental. Assim, as sanções não se prestam como forma de prevenção geral, apenas prevenção especial, já que visam a reprimenda individual e não coletiva.

Sem conseguir promover a prevenção ao dano ambiental apenas com as sanções aplicadas, se buscou na desoneração do contribuinte o incentivo para práticas sustentáveis, seguindo os modelos internacionais de políticas públicas através de incentivos tributários que promovam a prática de preservação ambiental. A tributação ambiental como forma de incentivo está previsto no artigo 170, VI da Constituição Federal de 1988, que prevê o princípio do desenvolvimento sustentável, quando refere que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observada a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

O princípio do desenvolvimento sustentável é verificado também no artigo 225 da Constituição Federal, especificamente quando determina que ao Poder Público e à coletividade se impõe o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Ante as previsões constitucionais, se verifica a base fundamental de uma tributação que retira do contribuinte um ônus, visando o estímulo ao desenvolvimento sustentável.

O tributo, de uma forma geral, não se presta apenas ao objetivo arrecadatório para subsidiar a execução de serviços públicos, tendo também uma função extrafiscal, que consiste em instrumentos de ordem econômica que tem como objetivo a regulação de determinada matéria. O ITR tem esta característica de forma mais definida, por ter em caráter extrafiscal uma forma ativa de motivação para providências benéficas, bem como meio de coibir atividades nocivas à sociedade e ao poder público.

Necessário ainda observar o importante conceito que a função social da propriedade traz ao tema, tendo como um de seus requisitos de cumprimento o dever do sujeito proprietário em atender aos preceitos da preservação ambiental. A função social da propriedade pode ser observada tanto em

práticas negativas, como não poluir não ou não degradar área de preservação, como em práticas positivas, como por exemplo, o isolamento acústico em casas noturnas ou averbamento de área de reserva legal na matrícula do imóvel. Com a observância destes requisitos, atende-se a função social da propriedade, garantindo, dentre outros preceitos, um meio ambiente ecologicamente equilibrado necessário à qualidade de vida.

Desta forma, o presente trabalho apresenta uma das situações em que o poder público incentiva a preservação por parte do proprietário de terreno rural, alcançando a isenção das áreas de preservação permanente e reserva legal da incidência do imposto sobre a propriedade rural. Ocorre que normas infralegais vem estabelecendo critérios para a referida isenção, gerando ações judiciais que discutem a exigibilidade do cumprimento destes requisitos. O principal condicionamento imposto ao contribuinte foi a apresentação da ADA – Ato Declaratório Ambiental, exigência trazida pela Instrução Normativa n.º 861/08, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que deu nova redação ao art. 9º, §3º, I da Instrução Normativa n.º 256/2002¹ da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O referido artigo determina que área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas de preservação permanente e de reserva legal (entre outras que não são objeto de estudo do presente trabalho) definindo que, para serem consideradas como áreas excluídas deverão ser obrigatoriamente

¹ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n.º 256/02, que dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências. Art. 9º Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas: I - de preservação permanente; II - de reserva legal; III - de reserva particular do patrimônio natural; IV - sob regime de servidão florestal ou ambiental; V - 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 para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual. VII - cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; VIII - alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. § 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável. § 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR). § 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão: I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) observada a legislação pertinente; II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VIII do caput em 1º de janeiro.

informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) observada a legislação pertinente.

Ocorre que a Lei 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, determina que a área tributável é a área total do imóvel, menos as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, sem impor qualquer condicionamento à esta determinação. Ainda, o § 7º traz que a declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de preservação permanente e reserva legal não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

A imposição de requisitos gera discussões acerca da matéria, já que somente através de lei podem ser estabelecidas restrições à atividade individual. Em que pese se tratar com previsão específica para a matéria tributária, o princípio da legalidade encontra previsão legal entre os direitos individuais previstos na Constituição Federal de 1988, conforme artigo 5º, inciso II². Assim, o Estado, como poder público, não pode agir com excesso de poderes caracterizados pelo arbítrio em suas relações com os componentes da sociedade, através da edição de Instruções Normativas que limitem os benefícios alcançados aos contribuintes.

Destarte, espera-se ao longo desta exposição abordar de forma singela esta zona grise de direito transdisciplinar em que se insere tributação ambiental como forma de estímulo ao desenvolvimento sustentável, através da análise ao excessivo condicionamento imposto por normas infralegais à isenção imposto sobre a propriedade rural, amenizando os questionamentos que nos são provocados ao meditar sobre este tema. Por fim, ao analisar o entendimento

² Constituição Federal de 1988. 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: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (...).

jurisprudencial que vem sendo adotado pelos tribunais superiores acerca da matéria, frisa-se que o presente estudo não pretende abordar as especificidades dos casos concretos apresentados, cingindo-se em buscar na casuística eventos que retratem a matéria abordada.

1. Imposto sobre a propriedade territorial rural nas áreas de preservação permanente e reserva legal.

1.1 Breve panorama histórico da tributação de áreas rurais e previsão na legislação vigente e hipóteses de incidência do ITR

Para que se analise de forma efetiva o tema proposto, se faz necessária uma breve análise da evolução histórica a qual se submeteram os impostos sobre propriedades rurais. Ao buscar a origem do imposto sobre a propriedade de áreas rurais, verifica-se que, em que pese inicialmente não terem sido através de impostos, a tributação destas áreas ocorre há longo período.

Desde sua origem, conforme destaca Francysco Pablo Feitosa Gonçalves, a China promovia a incidência de diversos tributos, entre os quais se destacavam os impostos sobre edificações e sobre terras, sem, no entanto, haver diferenciação entre o urbano e o rural. Além de incidir diretamente na terra, os tributos também deveriam incidir nas produções rurais da época, no que refere principalmente às colheitas realizadas por produtores rurais.³

Em Roma, no período republicano, deviam tributos os possuidores de terras dentro das províncias conquistadas. O chamado *tributum soli agri*, era um tributo incidente sobre bens produzidos na agricultura, que poderia ser substituído para um valor fixo em dinheiro ou ainda, uma parcela da produção obtida, chamada de *stipendium*.⁴ Entretanto, se da terra não proviesse nenhum produto, os proprietários da terra ficavam livres de qualquer tributo incidente unicamente sobre a área rural.

Na Idade Média, com o feudalismo como modo de organização social e política baseado na relações servis, os reis davam as terras aos senhores feudais que permitiam que os camponeses a cuidassem, bem como nela

³ GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. **Aspectos da tributação fundiária brasileira: história, conceito, competência e capacidade no Imposto Territorial Rural**. In: Revista dos Tribunais 100 anos. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário. Volume III. MARTINS, Ives Gandra da Silva. BRITO, Edvaldo Pereira de. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001. Pg. 1048.

⁴ BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de Direito Agrário**. Vol. 1. Doutrina e Exercícios. 4ª ed. revista. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2002. pg. 91.

produzissem, em troca de uma parcela do solo para morar e de proteção contra os ataques bárbaros comuns à época. Desta forma, sendo os senhores feudais os proprietários de fato das terras e cabendo a eles todos os proventos procedentes dela, não havia espaço para a indecência de qualquer tributo nestas propriedades.⁵

Em meados do século XIII, François Quesnay funda a escola econômica fisiocrata, considerada a primeira escola de economia científica, que traz avanço significativo para a tributação sobre a propriedade rural. Foi ideologia lançada pela escola fisiocrata que trouxe a ideia de incidência de um tributo único sobre a renda do proprietário da terra. Posteriormente, referido tributo viria a ser absorvido pelo imposto de renda apenas, independentemente de ser a renda oriunda de comercialização de propriedade rural ou outra atividade.

No Brasil, a tributação das áreas rurais começa a ser verificada na Lei das Terras, de 1850. Desde 1843 já havia sido inserido no texto do projeto de lei artigo que determinava tributo específico para as propriedade de terras. Contudo, o artigo foi rejeitado e por isso retirado do texto da Lei das Terras. No entanto, houveram pressões sociais posteriores à promulgação da Lei, que culminaram com a introdução do tema na Constituição da República de 24.02.1891.

Com a Constituição da República de 1891, consagrou-se a legitimidade dos Estados em tributar a propriedade de imóveis rurais e urbanos, situação que permaneceu até a Constituição de 1946.⁶ Posteriormente, alteração significativa veio com a Emenda Constitucional n.º 10 de 10.11.1964, passando o imposto territorial rural a ser de competência da União. Segundo José Antônio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, com a edição do Estatuto da Terra, houve a necessidade de modificar-se a função do imposto sobre a propriedade rural. Nas palavras dos autores:

⁵ GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. **Aspectos da tributação fundiária brasileira: história, conceito, competência e capacidade no Imposto Territorial Rural.** In: Revista dos Tribunais 100 anos. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário. Volume III. MARTINS, Ives Gandra da Silva. BRITO, Edvaldo Pereira de. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001. Pg. 1049.

⁶ BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de Direito Agrário.** Vol. 1. Doutrina e Exercícios. 4ª ed. revista. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2002. pg. 91.

“(...) pretendeu-se transformar tal imposto em um instrumento de promoção das políticas agrária e agrícola, estabelecendo contextos complexos de progressividade e regressividade em função da dimensão do imóvel, do valor da terra nua, do grau de utilização da terra, do grau de eficiência da exploração, da eficiência, da área rural no país dos imóveis rurais pertencentes ao mesmo proprietário”⁷.

A Emenda Constitucional n.º 10 trouxe ainda a legitimidade do atual INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, cuja denominação à época era IBRA – Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, para o lançamento e cobrança do imposto territorial rural, sendo o módulo fiscal o fator básico para o cálculo do imposto.

Com a Lei n.º 8.022 de 12.04.1990, a administração do imposto territorial rural passou do INCRA⁸ para o a Secretaria da Receita Federal. Posteriormente, em 1994, com a Lei 8.847, buscou-se simplificar o ITR. Alterando novamente a forma de apuração do imposto, foi promulgada a Lei 9.393/96, que revogou expressamente a Lei 8.847, alterando a forma de lançamento do imposto para homologação.⁹

Atualmente, o ITR permanece sendo regulado pela Lei 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências¹⁰ e é de competência exclusiva da União, conforme dispõe a art. 153, VI da CF/88.¹¹

No que refere à previsão legal, Código Tributário Nacional aponta quais as normas gerais a serem observadas no que refere ao Imposto Territorial

⁷ FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. In: Tratado de Direito Tributário. Vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. pg. 500-501.

⁸ Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária.

⁹ FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. In: Tratado de Direito Tributário. Vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. pg. 501.

¹⁰ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm.

¹¹ CF/88.Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural;. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao_Compilado.htm.

sobre a Propriedade Rural, dos artigos 29 a 31.¹² O artigo 29 do CTN dispõe também acerca do fato gerador, determinando ser a propriedade, o domicílio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. Este artigo abrange o aspecto espacial do imposto territorial rural, podendo-se definir o imóvel rural segundo o critério geográfico ou o critério da função a que se destina o imóvel rural.

Quanto ao aspecto geográfico, o imóvel rural é todo o imóvel que não está inserido na área urbana. Aos municípios cabe a delimitação do perímetro urbano, através de plano diretor. O artigo 30, VIII da Constituição Federal de 1988, apronta que compete aos municípios promover o adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano. Em complementação, o art. 182 traz que cabe ao município o desenvolvimento de políticas públicas de desenvolvimento urbano, devendo ter como objetivo principal o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar da população urbana. No § 1º do mesmo artigo, existe a previsão constitucional de obrigatoriedade do plano diretor nas cidades com mais de vinte mil habitantes.¹³

O valor fundiário é a base de cálculo do imposto, conforme apronta o artigo 30 do mesmo diploma legal. O artigo 31 do CTN, por fim, define ser

¹² Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domicílio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário. Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

¹³ Constituição Federal de 1988. Art. 30. Compete aos Municípios: VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. § 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro. § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios. II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Em continuidade às disposições da legislação, o Decreto n.º 4.382/2002, do Ministério do Meio Ambiente, Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.¹⁴ O Decreto traz as a forma de incidência do tributo, as imunidades, isenções, bem como as definições de quais áreas são tributáveis pelo imposto, contando expressa exclusão das áreas de preservação permanente da base de cálculo, no artigo 10, inciso I.¹⁵

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem a Instrução Normativa n.º 256 de 2002, referente ao ITR, que dispõe sobre as normas de tributação do imposto.¹⁶ Conforme exposto, os municípios podem optar por fiscalizar, lançar e cobrar o ITR, estando previsto na Lei 11.250/05¹⁷ as formas de celebração dos convênios entre a União e os municípios, havendo detalhamento pormenorizado sobre as formas como se dará o convênio na Instrução Normativa n.º 643/06¹⁸ da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No aspecto material do imposto sobre a propriedade rural, o art. 1º da Lei 9.393/96¹⁹ manteve como hipótese de incidência a propriedade²⁰, o domínio

¹⁴ Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/conama/legiabre.cfm?codlegi=558>

¹⁵ Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II): I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

¹⁶ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2562002.htm>

¹⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11250.htm

¹⁸ Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CF8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.receita.fazenda.gov.br%2Flegislacao%2Fins%2F2006%2Fin6432006.htm&ei=tgCsT4rEGYms8QTd6cEc&usg=AFQjCNFIPUi2qMPmyUHEIk-66IY0HRyIOQ>

¹⁹ Lei 9.393/96 que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. § 1º O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse. § 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município. § 3º O imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm

útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, como anteriormente estabelecido pelo Estatuto da Terra, Lei 8.847/94, expressamente revogada pela Lei 9.393/96, atualmente em vigor. De competência da União, conforme estabelece o art. 153, VI da Constituição Federal de 1988²¹, obedece a requisitos que devem ser verificados na sua instituição e, ainda, casos de imunidade, facultando aos Municípios exercer sua fiscalização.

Cumpra aqui referir contrariedade existente na definição de contribuinte do ITR, com base no conceito de proprietário. Considerando-se que a propriedade deve atender ao proposto pelo art. 1.228²² do Código Civil Brasileiro, a tributação do ITR deve obedecer aos ditames propostos na conceituação de propriedade²³ pelo Código Civil vigente. Neste sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo questionam a definição de contribuinte dada pelo art. 31 do Código Tributário Nacional, já que o titular do domínio útil não seria o verdadeiro proprietário do valor do imóvel:

“Assim, não obstante toda a prática m sentido contrário, e mesmo a letra do art. 29 do CTN, tenho que o legislador só pode indicar como

²⁰ Lei n.º 10.406/2002. Código Civil Brasileiro. Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

²¹ 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.

²² Nesse sentido, preleciona Nery: *Função Social da Propriedade. Natureza Jurídica*. É princípio de ordem pública que não pode ser revogado por vontade das partes. O CC 2035 par. ún. é expresso nesse sentido ao dizer que nenhuma convenção pode prevalecer se contrariar preceitos de ordem pública, como é o caso da função social da propriedade e dos contratos (CC 421). (NERY JÚNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil Comentado*. 7 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2009. pg. 938.

²³ O §1º do artigo 1º do Código Florestal determina que as ações ou omissões contrárias às disposições daquele diploma legal, na utilização e exploração das florestas e demais formas de vegetação, são consideradas uso nocivo da propriedade, aplicando-se, para o caso, o procedimento sumário previsto no art. 275, inciso II, do Código de Processo Civil. Em análise à Propriedade no direito ambiental, Guilherme José Purvin de Figueiredo destaca que o procedimento sumário poderá ser adequado para os casos de conflitos de vizinhança, já que a ação civil pública é meio possível à discussão de tutelas do meio ambiente. O autor lembra ainda os artigos 1.277 a 1.281 do Código Civil Brasileiro que utilizam a expressão *uso anormal da propriedade*. (FIGUEIREDO, José Guilherme Purvin de. *A propriedade no direito ambiental*. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. pg. 233).

contribuinte o proprietário, e não o titular de outros direitos reais menos densos e que não revelam riqueza na condição de proprietário, ainda que seus titulares exerçam prerrogativas típicas do proprietário, pois sempre serão prerrogativas parciais ou temporárias, como a superfície, as servidões, o usufruto, o uso e o direito do promitente comprador, previstos no art. 1.225, II a VII do Código Civil (Lei 10.406/02).²⁴

Em entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, esta não considera “*contribuinte do ITR o arrendatário comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria*”²⁵. Excluindo-se estes, a posse a qualquer título representará o fato gerador do ITR. Na análise de José Antônio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, os autores salientam que “a própria legislação civil prevê que o enfiteuta, o usufrutuário e o superficiário são responsáveis pelo pagamento dos impostos incidentes sobre o imóvel”²⁶.

Ainda em análise ao conceito de propriedade perante o Código Civil, conclui-se que o enfiteuta, o usufrutuário e o superficiário caracterizam-se como contribuintes, restando divergências no que refere ao possuidor a qualquer título do imóvel.

²⁴ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. pg. 174.

²⁵ Instrução Normativa n.º 256/2002, da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

§ 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento.

§ 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

§ 3º Na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, é contribuinte:

I - o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade, observado o disposto no art. 5º;

II - o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da imissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria.

²⁶ FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. In: Tratado de Direito Tributário. Vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. pg. 502.

Outra questão presente nas discussões acerca do aspecto material do imposto territorial rural reside na descrição de imóvel exposta na Constituição Federal de 1988, e se o imóvel engloba as áreas adjacentes e florestas naturais. Entretanto, a Lei 9.393/96 é clara ao não excluir as áreas de florestas naturais do Valor da Terra Nua tributável.

Quanto à base de cálculo do imposto sobre a propriedade rural, a Lei 9.393/96 manteve disposição da Lei 8.847/94 ao considerar o VTNt – Valor da Terra Nua tributável – como base de cálculo para o tributo, mas alterou a valoração da Secretaria da Receita Federal para o próprio contribuinte, já que se trata de imposto sujeito a lançamento por homologação. Com o contribuinte sendo o responsável pela valoração do VTN, o fisco garantiu a efetividade da alteração através do artigo 8º da Lei 9.393/96, que determina que o contribuinte do ITR deverá entregar, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal, declarando neste documento o VTN correspondente ao imóvel.²⁷

O VTNt – Valor da Terra Nua tributável que é o valor do imóvel a preço de mercado, pode ser encontrado multiplicando-se o VTN – Valor da Terra Nua (correspondente a todo o imóvel sem a subtração de áreas imunes, isentas ou não tributáveis), pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel.²⁸ Conforme lecionam José Antônio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, “o próprio contribuinte, ou terceiro autorizado, deve apurar o valor do imposto devido, multiplicando o VTNt pela alíquota aplicável ao DIAT – Documento de Informação e Apuração do ITR, anualmente”.²⁹

No que refere à forma de calcular o imposto sobre o a propriedade rural devido, destaca-se que a alíquota deverá ser determinada conforme a função

²⁷ A definição e as regras para a entrega do DIAT estão pormenorizadas na Lei 9.393/96, nos artigos 6º ao 9º, devendo o contribuinte atentar para as especificações ali constantes sob pena de multa.

²⁸ FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. In: Tratado de Direito Tributário. Vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. pg. 500-501.

²⁹ FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. In: Tratado de Direito Tributário. Vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. pg. 500-501.

da produtividade do imóvel, através do GU – grau de utilização e “*será encontrada com a aplicação de um sistema de redução que considera o percentual entre a área aproveitável e a efetivamente utilizada*”.³⁰

A revogada Lei n.º 8.847/94, trazia diversas desigualdades regionais para a fixação do grau de utilização, tendo havido simplificação para fins de cálculo do imposto com a Lei 9.393/96.

Para a conceituação do imposto sobre a propriedade rural, diversos são os fatores que devem ser considerados. Conforme lição de Francysco Pablo Feitosa Gonçalves, o ITR pode ser conceituado da seguinte forma:

“(...) imposto sobre a propriedade territorial e rural, de competência privativa da União, de incidência anual, específica sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem, imóvel por natureza, localizado na zona rural; está tal imposto sujeito aos princípios constitucionais tributários e às limitações impostas ao poder de tributar”.³¹

Conforme analisado, temos que o imposto sobre a propriedade territorial rural é um tributo de competência exclusiva da União, conforme Art. 153, VI, da CF/88, sendo facultado aos municípios a fiscalização e cobrança. Tem como fato gerador o domínio útil ou a posse do imóvel, localizado fora do perímetro urbano do município, sendo contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. A alíquota é variável conforme a área da propriedade e seu grau de utilização e a base de cálculo é o valor da terra nua tributável, obtida através da multiplicação do VTN – Valor da Terra Nua, pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel. O referido imposto tem função extrafiscal, sendo uma das formas de coibir a manutenção de terras improdutivas ou grandes latifúndios concentrados em um só proprietário.

³⁰ BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de Direito Agrário**. Vol. 1. Doutrina e Exercícios. 4ª ed. revista. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2002. pg. 94.

³¹ GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. **Aspectos da tributação fundiária brasileira: história, conceito, competência e capacidade no Imposto Territorial Rural**. In: Revista dos Tribunais 100 anos. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário. Volume III. MARTINS, Ives Gandra da Silva. BRITO, Edvaldo Pereira de. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001. Pg. 1048.

1.2 Extrafiscalidade e os princípios tributários que embasam a não tributação das áreas de preservação permanente e reserva legal pelo ITR

1.2.1 Extrafiscalidade

Os tributos tem como função preponderante a arrecadação, no intuito de subsidiar a execução de serviços públicos. Entretanto, também está presente em alguns tributos a função extrafiscal, que consiste em *“instrumentos de ordem econômica, para fins de regular a disponibilidade monetária, distribuir renda, ajustar o câmbio, regular a oferta de bens, dentre outras consequências”*³².

Desta forma, verifica-se que a tributação extrafiscal, dispõem-se a outros propósitos excetuada a simples arrecadação com finalidade de promoção de políticas públicas. José marcos Domingues leciona outras finalidades para o tributo inseridas na extrafiscalidade, quais sejam defender a indústria nacional, direcionar investimentos para áreas de interesse público, bem como promover desenvolvimento de determinada região ou setor.³³ No mesmo sentido preleciona Luciana Tomiko Fujimoto Pelegrini:

“Assim, pode-se extrair a inferência de que a extrafiscalidade impõe a tributação para que o Estado obtenha efeitos não arrecadatórios, mas econômicos, políticos e sociais, na busca dos fins que lhe são impostos pela Constituição. Não obstante, fiscalidade e extrafiscalidade estão sempre juntas, separam-se na maneira como é exposta e na experiência jurídica apresentada”³⁴.

³² OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável. In: **Direito Tributário em Questão**. Revista da FESDT. n.º 6. Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre: 2012. pg. 117.

³³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3 ed., revista e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. 2007. pg. 47.

³⁴ PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. Aplicabilidade da extrafiscalidade no ITR. In: **Revista dos Tribunais** 100 anos. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário. Volume III. MARTINS, Ives Gandra da Silva. BRITO, Edvaldo Pereira de. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001. Pg. 1078.

Todos os tributos tem compatibilidade com as pretensões da extrafiscalidade. Entretanto, alguns a exemplo do ITR tem esta característica de forma mais acentuada. Com o caráter extrafiscal como forma ativa de motivação para providências benéficas, bem como meio de coibir atividades nocivas à sociedade e ao poder público, os tributos ampliam sua atuação para além da arrecadação simples e direta, situação à qual se encontra o caráter extrafiscal do imposto sobre propriedade de território rural. Nesse sentido, Édis Milaré destaca a atuação conjunta do no direito ambiental e do direito tributário:

“(...) na medida em que se presta, através do tributo, a estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal), como, v.g., na questão de incentivos ao florestamento e reflorestamento e na isenção ou minoração de impostos”³⁵.

José Marcos Domingues de Oliveira trata da tributação ambiental no plano da extrafiscalidade, considerando ser “*orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário*”³⁶. Sendo assim, a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal da base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural traduz um exemplo de caráter extrafiscal da tributação, tratando-se de um precedente importante na atuação do direito tributário na busca da preservação ambiental e do desenvolvimento sustentável³⁷.

No que refere à aplicabilidade da extrafiscalidade no imposto sobre a propriedade territorial rural, ressalta-se o uso da área de acordo com sua

³⁵ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. pg. 128.

³⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. pg. 25.

³⁷ Na década de 80, a Organização das Nações Unidas, através da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, elaborou o Relatório Brundtland, intitulado Nosso Futuro Comum, sobre a sustentabilidade ambiental do planeta. No texto do relatório, o desenvolvimento sustentável é conceituado: “O desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades, significa possibilitar que as pessoas, agora e no futuro, atinjam um nível satisfatório de desenvolvimento social e económico e de realização humana e cultural, fazendo, ao mesmo tempo, um uso razoável dos recursos da terra e preservando as espécies e os habitats naturais”. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/12906958/Relatorio-Brundtland-Nosso-Futuro-Comum-Em-Portugues>

função social³⁸. Para que este propósito fosse atingido, a legislação vem trazendo estímulos ou formas de coerção, através de uma tributação progressiva ou regressiva e, ainda, por meio da concessão de incentivos fiscais.³⁹ Em voto proferido no julgamento do Recurso Especial n.º 1.027.051/SC, o Ministro Castro Meira ressaltou a importância do ITR como imposto extrafiscal. Nas palavras do Ministro:

“O imposto territorial rural – ITR possui inequívoco propósito extrafiscal, sendo utilizado para combater o latifúndio improdutivo e para incentivar e proporcionar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. Caracteriza-se, portanto, como um imposto que auxilia o PODER PÚBLICO no disciplinamento da propriedade rural, tendo como norte a função social da propriedade”⁴⁰.

Da análise das características dos tributos instituídos com caráter também extrafiscal, verifica-se que o princípio da extrafiscalidade aplica-se diretamente ao imposto sobre a propriedade rural. Neste sentido e conforme o disposto na Constituição Federal, o ITR deve servir como forma de coibir a manutenção de terras improdutivas, mediante a progressividade extrafiscal de suas alíquotas.⁴¹

1.2.2 Princípio da legalidade tributária

³⁸ A função social da propriedade rural está prevista no art. 186 da Constituição Federal de 1988, que prevê o cumprimento quando a propriedade rural atender ao aproveitamento racional e adequado, à utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente, à observância das disposições que regulam as relações de trabalho e, ainda, à exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

³⁹ BALEIRO, Aliomar. Rev: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2004. pg. 233-234.

⁴⁰ STJ. Recurso Especial n.º 1.027.051/SC. Rel. Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. D.j. 07.04.2011.

⁴¹ PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. Aplicabilidade da extrafiscalidade no ITR. *In: Revista dos Tribunais* 100 anos. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário. Volume III. MARTINS, Ives Gandra da Silva. BRITO, Edvaldo Pereira de. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001. Pg. 1080-1081.

Em que pese se tratar de um princípio aplicável ao direito tributário e com previsão específica para a matéria tributária, o princípio da legalidade encontra previsão legal entre os direitos individuais previstos na Constituição Federal de 1988, conforme artigo 5º, inciso II⁴². Em atendimento ao disposto neste princípio, somente através de lei podem ser estabelecidas restrições à atividade individual, o que impede que o Estado, como poder público, aja com excesso de poderes caracterizados pelo arbítrio em suas relações com os componentes da sociedade. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza, *“qualquer intervenção estatal sobre a propriedade ou a liberdade das pessoas só pode advir da lei”*⁴³.

Leandro Paulsen acrescenta ao entendimento Roque Carrazza e defende que, além de estar em acordo com a lei, a norma deve estar ainda em acordo com a Constituição como um todo, envolvendo tanto o princípio da legalidade quanto o princípio da constitucionalidade e os demais princípios impostos pela Constituição.⁴⁴

O artigo 150, I da Constituição Federal de 1988 dispõe que, a exceto de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A definição do princípio da legalidade é abordada por Fábio Callaretti Calcini, no seguinte sentido:

“Trata-se, portanto, de uma garantia inserida no texto constitucional, inclusive, como cláusula pétrea, que impõe limites e/ou direciona a atividade estatal, uma vez que esta deverá ser necessariamente ser conduzida pelos contornos da lei, ou seja, por um comando normativo geral e abstrato, elaborado pelo Poder Legislativo, ou, excepcionalmente, por outros Poderes quando a Constituição Federal

⁴² Constituição Federal de 1988. 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: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (...).

⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. pg. 262.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora ESMAFE. 2008. pg. 170.

permitir expressamente, como, por exemplo, no caso de medidas provisórias ou leis delegadas”⁴⁵.

Através do artigo 150⁴⁶ da CF/88 ficou consagrado o princípio da legalidade tributária que, conforme ensina Eduardo Sabbag, “*se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional*”⁴⁷. Além de trazer os elementos necessários à norma jurídica tributária, criando assim o tributo, a lei deverá prever ainda a forma como será instituído e os critérios de sua aplicação. Nestes termos, a manifestação de Humberto Ávila:

“Quando se fala em legalidade da tributação, inclusive na exigência de determinação fática, devemos pensar numa ideia diretiva que una princípios formais e materiais. Ou, dito em outros termos: a imposição de encargos fiscais está em conformidade com o Direito contanto e à medida que: - estejam também o sujeito fiscal, o objeto fiscal, a base de cálculo e a alíquota (determinação fática da tributação); - os impostos estejam previstos e limitados na Constituição (regras de competência da tributação); - possam resultar de uma lei formal (reserva legal); - deve ser tanto abstrata quanto geral (generalidades da lei); - não deve ser violada por instrumentos normativos secundários (primado da lei)”⁴⁸.

O artigo 97 do Código Tributário Nacional também institui o princípio da legalidade tributária, determinando que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

⁴⁵ CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade tributária no direito brasileiro e a jurisprudência do STF. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. RTRIB 95. Editora Revista dos Tribunais. pg. 123.

⁴⁶ A análise do disposto no referido artigo se faz necessária uma breve distinção entre lei complementar e lei ordinária. A lei complementar é exigida nos casos de previsão expressa no texto da Constituição Federal de 1988 e possui processo legislativo próprio, dependendo da aprovação da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, enquanto lei ordinária depende de aprovação da maioria simples, presente a maioria absoluta dos parlamentares, conforme determina o artigo 69 da Constituição. Portanto, não há qualquer distinção hierárquica normativa entre a lei complementar e a lei ordinária, resumindo-se as diferenças ao aspecto formal e material.

⁴⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2^o ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pg. 58.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva. 2008. pg. 317.

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.⁴⁹

Humberto Ávila, ainda em análise ao princípio em estudo, afirma que a legalidade constitui um “*mandamento formal-material*”, já que “*a exigência de determinação fática exige um conteúdo material que só pode ser concretizado se a hipótese de incidência estiver prevista em uma lei formal*”⁵⁰.

O exame do princípio ora em comento mostra-se de suma importância para análise do tema, considerando-se que a norma que dispõe sobre a necessidade de cadastro indispensável ao reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada para fins de isenção do Imposto Territorial Rural – ITR, é a Instrução Normativa do IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente, n.º 76, de 31 de outubro de 2005⁵¹.

⁴⁹ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva. 2008. pg. 317.

⁵¹ Disponível em: http://www.ambiente.sp.gov.br/legislacao/federal/instrucoes_normativas/2005%20Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20IBAMA%2076%20APP%20Isen%C3%A7%C3%A3o%20ITR.pdf.

Em que pese a existência da referida Instrução Normativa, a Medida Provisória n.º 2.166/67, de 24.08.2001⁵², inseriu o parágrafo sétimo no art. 10 da Lei 9.393/96, que determina que a declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de preservação permanente e de reserva legal não estão sujeitas à prévia comprovação por parte do declarante, o qual permanece como responsável pelo pagamento do imposto correspondente, nos casos em que reste comprovado que a declaração não é verdadeira, restando ainda vulnerável às demais sanções aplicáveis.

Com a inserção do referido parágrafo à luz pelo princípio da legalidade conclui-se que somente poderá ser exigido outro requisito para exigência de tributos incidentes sobre as áreas de preservação permanente ou reserva legal mediante nova lei que assim determine, caso contrário mostra-se ilegal qualquer exigência que condicione o benefício.

1.2.3 Princípio da progressividade

Como outro princípio fundamental à análise do tema, o art. 153, §4º, I⁵³, da Constituição Federal de 1988 alberga o princípio da progressividade aplicável ao imposto territorial rural, devendo as alíquotas serem determinadas em conformidade com a base de cálculo. Ou seja, quanto maior for a propriedade rural, maior será a alíquota e conseqüentemente o valor a ser pago para fins de imposto sobre a propriedade territorial rural.

Conforme abordado anteriormente, o imposto sobre a propriedade rural tem caráter fiscal e significativa função extrafiscal, podendo o imposto ser escalonado de acordo com o valor auferido ao imóvel rural ou ainda conforme o tempo e forma de uso da terra, como forma de restringir o desuso da propriedade⁵⁴. Deve-se atentar para a necessidade de observância ao

⁵² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2166-67.htm.

⁵³ Constituição Federal de 1988. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm

⁵⁴ ÁVILA, Alexandre Rossatto da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009. pg. 93.

cumprimento da função social da área rural, obedecendo aos ditames expostos no art. 184 da CF/88⁵⁵.

Importante questão é trazida por José Antônio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, que ressaltam controvérsia existente na consideração da área do imóvel como parâmetro para fixação da progressividade. Segundo os autores, este modo de verificação não cumpre o fim a que se destina já que áreas com a mesma dimensão podem gerar diferentes valores de mercado se considerada a capacidade de produção, bem como a localização das áreas. Na consideração dos autores *“no caso do ITR, em que o próprio contribuinte avalia o valor venal e o valor da terra nua do imóvel (base de cálculo) se as alíquotas fossem fixadas em função do valor venal, haveria uma subavaliação”*.⁵⁶

Desta forma, evidente a importância do princípio da progressividade, de caráter extrafiscal, no imposto sobre a propriedade rural, no que refere à variação das alíquotas de forma a aumentá-las para terras sem uso ou grandes latifúndios, no intuito de evitar a expansão de imóveis rurais improdutivos e concentração de quantidade significativa de área rural em propriedade de poucos.

1.2.4 Princípio da isonomia

Também de suma importância à análise do tema abordado, o princípio tributário da isonomia provém do princípio da igualdade, que é uma das principais diretrizes do direito de forma geral. Assim, constitui não somente um princípio do direito tributário como um princípio constitucional aplicável à

⁵⁵ Constituição Federal de 1988. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

⁵⁶ FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. In: Tratado de Direito Tributário. Vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. pg. 506.

qualquer ramificação disciplinar do estudo do direito, sendo inclusive previsto no art. 3º, IV e 5º, *caput* e I da Constituição Federal de 1988⁵⁷.

No âmbito do direito tributário, o princípio da isonomia é aplicado à todas as espécies de tributos, vedado o tratamento desigual entre contribuintes. A previsão legal para aplicação ao direito tributário encontra-se disciplinada no art. 150, II da Constituição Federal de 1988, que determina que o poder público não pode 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*. Para Humberto Ávila:

“Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a igualdade é tridimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar estabelecer um dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade”⁵⁸.

Ocorre que, na ordem de direitos e deveres entre o Estado e a sociedade deve-se buscar sempre atingir o bem geral. Por isso, cada um dos indivíduos contribui com o Estado proporcionalmente com sua capacidade e o Estado, em contrapartida, alcança proporcionalmente à necessidade do indivíduo.⁵⁹

O tema necessariamente nos remete ao princípio da capacidade

⁵⁷ Constituição Federal de 1988. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

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: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição (...).

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva. 2008. pg. 349.

⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998. Pág. 195.

contributiva, tendo em vista que os princípios devem ser observados concomitantemente. Ainda que contraditório, de certa forma, é necessário que o contribuinte que tem maior capacidade contributiva seja tratado de igual forma que o contribuinte com menos capacidade contributiva para, somente assim, ser respeitado de forma plena o princípio da isonomia.

Enquanto limitação ao poder de tributar, o princípio da igualdade encontra-se em mais se uma escala da dimensão normativa, na classificação de Humberto Ávila, que esclarece:

“Na perspectiva de sua dimensão enquanto limitação do poder de tributar, a igualdade classifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se, na feição de princípio e de regra, como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação e, na função de postulado como limitação de segundo grau, já que orienta o aplicador na relação que deve investigar relativamente aos sujeito, ao critério e à finalidade da diferenciação: quanto ao objeto qualifica-se como uma limitação positiva de ação e também negativa, na medida em que exige uma atuação do Poder Público para igualar as pessoas (igualdade de chances, ações afirmativas), bem como proíbe a utilização de critérios irrazoáveis de diferenciação, ou o tratamento desigual para situações iguais: quanto a forma, revela-se como uma limitação expressa, material e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 5º e art. 150, II), estabelece tanto o conteúdo quanto a forma da tributação”⁶⁰.

Especialmente no que refere ao imposto sobre a propriedade territorial rural e a isenção quanto às áreas de preservação permanente e reserva legal, o condicionamento imposto ao alcance da isenção, tanto na apresentação da ADA – Ato Declaratório Ambiental quanto na necessidade de averbação destas áreas na matrícula do imóvel apresenta uma espécie de ofensa à isonomia. A igualdade deve ser observada pelo legislador, ao elaborador da lei, não

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva. 2008. pg. 349.

podendo constituir hipóteses de incidência privilegiando um ou outro. Também, deve ser observado pelo aplicador da lei, onerando ou desonerando todos que se encontrem em situação semelhante. Assim, não pode o fisco tratar de forma desigual o contribuinte que deixa de apresentar declaração ou, ainda, considerar a norma que condiciona ilegal para alguns contribuintes e para outros não.

A verificação da ofensa ao princípio da igualdade é abordada por Celso Antônio Bandeira de Mello, que leciona:

“Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura indeterminada; II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator tempo – que não descansa no objeto – como critério diferencial; III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção ao fator de *discrímen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses protegidos constitucionalmente; V – A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrímens*, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.⁶¹”

O princípio da isonomia não deve ser analisado de forma autônoma e isolada, mas sim através de uma visão semântica que possa abranger todos os seus campos de verificação. Se isolado, o princípio não traz as respostas necessárias à adequada e efetiva aplicação dos seus preceitos, tendo em vista que sua aplicação depende de comparações a serem verificadas no sistema ou sociedade em que está sendo aplicado.

⁶¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 45

1.3 Isenção ou não tributação pelo ITR

Segundo o art. 3º, são isentos do ITR, os imóveis rurais compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente seja explorado por associação ou cooperativa de produção, a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos para a imunidade, bem como o assentado não possua outro imóvel.⁶²

Diferentemente das condições impostas para a imunidade ou isenção do imposto, o art. 10 da Lei n.º 9.393/96⁶³ dispõe acerca da apuração e pagamento do imposto sobre o território rural, que deverão ser efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária. O §1º, I, do mesmo artigo, traz a definição de VTNT que, conforme já abordado, é o valor do imóvel a preço de mercado, sendo apurado através da multiplicação do VTN – Valor da Terra Nua pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel.

O §1º, II do artigo 10 da Lei 9.393/96 define as áreas de não incidência do imposto sobre a propriedade rural, quais sejam: a) de preservação permanente e de reserva legal; b) as de interesse ecológico para a proteção dos

⁶² FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. In: Tratado de Direito Tributário. Vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. pg. 508.

⁶³ Lei 9.393/96. 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 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989; 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 florestal ou 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.

ecossistemas, c) as áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente; d) federal ou estadual; e) áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental; e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; f) as alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Da simples análise dos artigos mencionados, verifica-se que as áreas acima referidas foram excluídas área tributável e não isentas do imposto sobre a propriedade territorial. Conforme exposto, a exclusão da área e não sua isenção, evita as controvérsias existentes quanto ao tipo de imóvel descrito na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional.

De imprescindível análise para o estudo da matéria proposta é a diferenciação entre a isenção e a não incidência. A Lei 9.393/96, que dispõe sobre o ITR, determina que a área tributável é a área total do imóvel, menos as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, sem impor qualquer condicionamento à esta determinação. Ou seja, a Lei 9.393/96 exclui as áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal da área tributável do imóvel. Assim, conclui-se que são áreas de não incidência do imposto, considerando-se a disposição gramatical da Lei em comento, que disciplina os casos de isenção em seu art. 3º.

Ainda, o § 7º da mesma lei traz que a declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de preservação permanente e reserva legal não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. Ocorre que existem divergências sobre tratar-se de não incidência ou isenção, a exemplo do disposto na Lei das políticas Agrárias, no art. 104, que prevê que são *isentas* de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal. Alguns

critérios estabelecidos normas infralegais também se referem à isenção, bem como na jurisprudência que trata também como áreas isentas de ITR.

Portanto, necessária a análise da diferenciação quanto à isenção e à não incidência para a adoção da melhor forma de abordagem do tema. Quanto à isenção, a competência para conceder é a mesma competência para tributar. Os artigos 151, III, 155, §2º, II, e 155, 2º, XIII e e g⁶⁴, dispõem sobre as competências tributárias facultando inclusive a faculdade de isentar determinado tributo. Importante ressaltar que as isenções integram o sistema tributário, estando submetidas aos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da isonomia, anteriormente tratados. Segundo Roque Antônio Carrazza, a legislação que prevê em regulamenta uma isenção deve necessariamente obedecer à esses princípios. O autor leciona ainda sobre as medidas cabíveis ao Judiciário caso o princípio da igualdade não seja observado nas isenções tributárias:

“A nosso ver, o Judiciário, em homenagem a este princípio, pode: a) anular isenção que privilegia apenas quem se encontra em situação mais favorável (...); b) estender o benefício a contribuintes em situação análoga à dos isentos (...); c) estender os benefícios aos que não foram alcançados pela isenção, exclusivamente pela inércia das autoridades públicas (tal ocorreria se uma lei apenas se isentasse de um imposto específico, contribuintes que, já tendo importado uma mercadoria, obtivessem o desembaraço aduaneiro, até determinada data)⁶⁵”.

As isenções tributárias são conceituadas como sendo *uma limitação legal no âmbito da validade da norma jurídica tributária que impede que o*

⁶⁴ Constituição Federal de 1988. Art. 151. É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação; (...) XII - cabe à lei complementar: (...) e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidade, Isenção e Não Incidência. In: BARRETO, Aires F. BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004. pg. 102.**

*tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado.*⁶⁶ A isenção deve ser proveniente de lei e depende de lei para validamente existir.

A não incidência está diretamente relacionada ao próprio conceito da incidência. Lunardelli entende que *“a incidência dá-se por conta da relação de inclusão (subsunção) entre o conceito do evento realizado no mundo existencial e o conceito previsto no antecedente da hipótese normativa”*⁶⁷. Desta forma, a isenção não se trata de uma exclusão do crédito tributário pois o crédito tributário nem chegou a existir devido à norma de isenção, mas sim de uma exclusão dos efeitos da regra-matriz de incidência pela mutilação de um de seus aspectos.

A isenção também não gera obrigação tributária. A norma de isenção é norma de estrutura que mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária reduzindo o seu âmbito de atuação. A parcela que é retirada do âmbito da regra-matriz de incidência tributária é a parcela isenta. É uma espécie de não-incidência se considerada a incidência pelos seus efeitos obrigacionais, haja vista que somente as normas completas produzem efeitos no plano material.

Já a não incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária. Significa que aqueles determinados fatos estão fora do previsto no aspecto material da regra-matriz de incidência e, portanto, fora de seu âmbito de atuação, uma vez que a incidência quando o fato está previsto dentro do aspecto material da regra-matriz de incidência, dessa subsunção nasce a obrigação tributária. Assim, a não incidência nada mais é do que inexistência de previsão daquele determinado fato como fato gerador. O tributo não chega a surgir porque inexistente a própria obrigação tributária.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidade, Isenção e Não Incidência. In: BARRETO, Aires F. BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004. pg. 102.**

⁶⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999. pg. 100.

1.4. Área de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal – Previsão Legal e conceituação

O Código Florestal Brasileiro (Lei n.º 4.771/65⁶⁸), prevê em seus artigos 2º e 3º quais as áreas de preservação permanente. O artigo 2º dispõe que são consideradas de preservação permanente as florestas e demais formas de vegetação natural situadas nas seguintes áreas:

“a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

⁶⁸ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4771.htm.

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação”.

O parágrafo único do mesmo artigo aborda as áreas urbanas, regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, que correspondam ao território abrangido nos incisos. Nestas áreas urbanas deverá ser observado o disposto nos planos diretores de cada cidade e nas leis de uso do solo.

O artigo 3º determina que também são de preservação permanentes as florestas e demais formas de vegetação natural, quando assim declaradas por ato do Poder Público, com destinação específica: a) a atenuar a erosão das terras; b) a fixar as dunas; c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias; d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares; e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico; f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção; g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas; h) a assegurar condições de bem-estar público.

A Medida Provisória n.º 2.166-65/2001⁶⁹ manteve o conceito dos artigos 2º e 3º do Código Florestal e adicionou à conceituação de área de preservação permanente o critério de ser coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.

A mesma Medida Provisória trouxe a definição de reserva legal considerando ser a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.

⁶⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2166-67.htm

Guilherme José Purvin de Figueiredo analisa a natureza jurídica das áreas de preservação permanente e das áreas de reserva legal e considera que “esses dois condicionamentos legais do direito de propriedade imobiliária constituem obrigações propter rem”⁷⁰. O autor destaca ainda que, em que pese haverem diversas semelhanças entre a área de reserva legal e a área de preservação permanente, a área de reserva legal não tem restrições quanto à utilização econômica. Desde que devidamente averbada na matrícula do imóvel, poderá ser aprovado plano de manejo ambiental pelos órgãos ambientais que autorizem o manejo sustentável do solo⁷¹.

Quanto à modificação ou supressão das áreas de preservação permanente e reserva legal, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 225, §1º, III, autoriza supressão ou modificação somente através de edição de lei ordinária, não podendo ser por processo administrativo, tendo em vista tratar-se de espaços territoriais especialmente protegidos. A supressão total ou parcial das áreas de preservação permanente estão previstas no Código Florestal, com redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-65/2001, no artigo 3º §1º e artigo 4º, que prevê os dois casos em que poderá ocorrer a modificação ou supressão das áreas de preservação permanente: a) supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades; b) projetos de utilidade pública ou interesse social.

O artigo 4º e seus parágrafos do mesmo diploma estabelece as condições para a supressão de vegetação em área de preservação permanente. Os parágrafos, com redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-65/2001, estabelecem:

§ 1º A supressão de que trata o **caput** deste artigo dependerá de autorização do órgão ambiental estadual competente, com anuência

⁷⁰ FIGUEIREDO. José Guilherme Purvin de. **A propriedade no direito ambiental**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. pg. 233.

⁷¹ FIGUEIREDO. José Guilherme Purvin de. **A propriedade no direito ambiental**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. pg. 233.

prévia, quando couber, do órgão federal ou municipal de meio ambiente, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo.

§ 2º A supressão de vegetação em área de preservação permanente situada em área urbana, dependerá de autorização do órgão ambiental competente, desde que o município possua conselho de meio ambiente com caráter deliberativo e plano diretor, mediante anuência prévia do órgão ambiental estadual competente fundamentada em parecer técnico.

§ 3º O órgão ambiental competente poderá autorizar a supressão eventual e de baixo impacto ambiental, assim definido em regulamento, da vegetação em área de preservação permanente.

§ 4º O órgão ambiental competente indicará, previamente à emissão da autorização para a supressão de vegetação em área de preservação permanente, as medidas mitigadoras e compensatórias que deverão ser adotadas pelo empreendedor.

§ 5º A supressão de vegetação nativa protetora de nascentes, ou de dunas e mangues, de que tratam, respectivamente, as alíneas "c" e "f" do art. 2º deste Código, somente poderá ser autorizada em caso de utilidade pública.

§ 6º Na implantação de reservatório artificial é obrigatória a desapropriação ou aquisição, pelo empreendedor, das áreas de preservação permanente criadas no seu entorno, cujos parâmetros e regime de uso serão definidos por resolução do CONAMA.

§ 7º É permitido o acesso de pessoas e animais às áreas de preservação permanente, para obtenção de água, desde que não exija a supressão e não comprometa a regeneração e a manutenção a longo prazo da vegetação nativa.

1.5 Princípios do direito ambiental

1.5.1 Princípio da prevenção

A *prevenção*, palavra que define o princípio, previamente conceitua o que se tem por propósito atingir com a observação deste preceito que é “o

*dever jurídico de evitar a consumação de danos ao meio ambiente*⁷². A Constituição Federal de 1988 prevê expressamente o princípio da prevenção no artigo 225, quando taxativamente determina que deve-se “*proteger e preservar o meio ambiente*”.

A necessidade de prevenir danos possíveis surgiu quando se percebeu a absoluta dependência do ser humano ao meio em que vive. É o meio ambiente que nos fornece a matéria prima básica ao nosso desenvolvimento. Com a evolução da sociedade, foi constatado que se deve evitar a degradação ambiental para que se possa continuar a utilizar de forma sustentável os recursos que nos subsidiam.⁷³

Ocorre que, para que haja uma prevenção, precisará ser oriunda de uma educação ambiental⁷⁴, a qual não se tem como exercer pleno controle já que seria uma questão de conscientização coletiva. Para que não seja este o único meio se atingir uma prevenção efetiva, existem instrumentos que garantem sua aplicação, tais como o manejo ecológico, liminares e sanções administrativas obtivas através de processos que analisem a degradação ambiental envolvida, o tombamento, o estudo prévio de impacto ambiental, licenças, fiscalizações e, ainda, as políticas de incentivos fiscais tais como as ora estudadas.

Considerando-se a necessidade de uma conscientização ambiental por meio da educação, Paulo Affonso Leme Machado divide em cinco itens a aplicação do princípio da prevenção:

⁷² MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2005. pg.80.

⁷³ Nesse sentido, Márcia Leuzinger e Sandra Cuerau lecionam: “Por todas essas razões, quando se começou a pensar em proteção do ambiente natural, tendo em vista nossa absoluta dependência dos bens e serviços que a natureza nos oferece, já foi constatado, em consequência das características dos prejuízos a elas causados, que seria melhor preveni-los do que tentar, mais tarde, revertê-los. Surgiu, então, o princípio da prevenção, que determina sejam tomadas medidas para afastar ou, ao menos, minimizar os danos causados ao ambiente natural em virtude de atividades humanas. Mais tarde, em face do rápido avanço tecnológico, surgiu o princípio da precaução, que com ele não se confunde”. (LEUZINGER, Márcia Dieguez. CUREAU, Sandra. **Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elseiver, 2008. pg. 14).

⁷⁴ Edis Milaré destaca que a educação ambiental “tem um papel integrador: integra disciplinas, saberes, ensinamentos, aprendizados, práticas. Sob o ponto de vista pedagógico e educacional, ela contribui para dar unidade e convergência para os diferentes tratamentos que se encontram nos sistemas educacionais. Sob a ótica do educando (o cidadão nas diferentes etapas de sua vida), ela o insere em relações bem ordenadas com o mundo natural e o meio social, inculcando-lhe sentido de solidariedade e reduzindo-lhe as atitudes individualistas”. (MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente e Gestão Ambiental em foco**. Doutrina. Jurisprudência. Glossário. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. pg. 529).

“1º) identificação e inventário das espécies animais e vegetais de um território, quanto à conservação da natureza e identificação das fontes contaminantes das águas e do mar, quanto ao controle da poluição; 2º) identificação e inventário dos ecossistemas, com a elaboração de um mapa ecológico; 3º) planejamento ambiental e econômico integrados; 4º) ordenamento territorial ambiental para a valorização das áreas de acordo com sua aptidão; 5º) Estudo de Impacto Ambiental”⁷⁵.

Além da Constituição Federal de 1988, o princípio oitavo da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento⁷⁶, prevê que o desenvolvimento deve obedecer à práticas sustentáveis. O princípio assim dispõe:

“Para alcançar o desenvolvimento sustentável e uma melhor qualidade de vida para todas as pessoas, os Estados devem reduzir e eliminar os sistemas de produção e consumo não-sustentados e fomentar políticas demográficas apropriadas”⁷⁷.

Especificamente no que refere aos incentivos fiscais, o princípio da prevenção⁷⁸ é verificado em benefícios para os que atuam de acordo com a

⁷⁵ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2005. pg.42.

⁷⁶ A Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, comumente conhecida como RIO-92, reafirmando a Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, adotada em Estocolmo em 1972, e buscando estabelecer novos níveis de cooperação entre os Estados, os setores-chaves da sociedade e os indivíduos, visando efetivar políticas no intuito de celebrar de acordos internacionais que respeitem os interesses de todos e protejam a integridade do sistema global de meio ambiente e desenvolvimento, reconhecendo a natureza integral e interdependente da Terra, nosso lar, proclamou 27 princípios visando a o desenvolvimento sustentável dos países.

⁷⁷ Disponível em: <http://ufpa.br/npadc/gpeea/DocsEA/DeclaraRioMA.pdf>

⁷⁸ Cumpre ressaltar que, em que pese o princípio da prevenção ser confundido muitas vezes com o princípio da precaução, não representam o mesmo preceito para o direito ambiental. Terence Dorneles Trennepohl diferencia estes princípios e esclarece: “O princípio da prevenção é aquele em que se constata, previamente, a dificuldade ou a impossibilidade da reparação ambiental, ou seja, consumado o dano ambiental, sua reparação é sempre incerta ou excessivamente onerosa. A razão maior desse princípio é a necessidade de cessação imediata de algumas atividades, potencialmente poluidoras, em razão dos resultados danosos para o meio ambiente. Essa possibilidade do resultado é o que caracteriza o princípio da prevenção. Assim, procura-se evitar o risco de uma atividade sabidamente danosa e evitar

necessária preservação ambiental, resguardando áreas de devida proteção ecológica, bem como tecnológicas limpas. A não tributação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, além do disposto no referido princípio, tendo em vista que oferece a justa não-incidência do imposto sobre a propriedade rural em áreas que devem permanecer cumprindo apenas sua função ambiental de ciclo ecológico, sem desenvolvimento de práticas econômicas nocivas à sua manutenção.

1.5.2 Princípio do desenvolvimento sustentável

Na Constituição Federal, artigo 225⁷⁹, encontra-se previsto o fundamento legal do princípio do desenvolvimento sustentável, especificamente no emprego do termo “*o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações*” em referência ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. A nomenclatura dada ao princípio surgiu primeiramente na Conferência Mundial do Meio Ambiente de 1972, realizada em Estocolmo.⁸⁰ Posteriormente, o termo continuou a ser empregado como referência à necessidade de zelar pelo meio ambiente através de um progresso cauteloso, tendo sido especialmente empregado na ECO-92⁸¹. Na análise de Terence Dorneles Trennepohl:

efeitos nocivos ao meio ambiente. O princípio da precaução (...) aplica-se àqueles fatos em que o perigo é abstrato, de um estado de perigo em potencial, onde existam evidências que levam a considerar uma determinada atividade perigosa”. TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Manual de Direito Ambiental**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pg. 51.

⁷⁹ Constituição Federal de 1988. Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

⁸⁰ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pg. 29.

⁸¹ A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento - CNUMAD (também chamada de Rio-92 e ECO-92) aconteceu nos dias entre 3 e 14 de junho do ano de 1992 na cidade do Rio de Janeiro, Brasil. A Conferência destacou responsabilidade dos países desenvolvidos e colaborou para a conscientização de acerca dos danos ao meio ambiente. Foram ainda abordadas novas perspectivas para efetivar maior adesão dos países desenvolvidos à ajuda aos dos países em desenvolvimento com o objetivo do desenvolvimento sustentável.

“O desenvolvimento sustentável é aquele que busca atender aos anseios do presente, tentando não comprometer a capacidade e o meio ambiente das futuras gerações. Não se trata de um estado permanente de harmonia, mas um processo de mudança no qual a exploração dos recursos, a orientação dos investimentos, os rumos do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional estão de acordo com as necessidades atuais e futuras”⁸².

O princípio leva em consideração que o desenvolvimento econômico deve observar que os recursos ambientais são esgotáveis. Assim, imprescindível que exista uma preocupação com o meio ambiente sempre presente quando existe a busca pelo desenvolvimento e pelo benefício econômico. Este princípio deve ser considerado tanto nas atividades desenvolvidas pelo privado quanto pelo público, tendo em vista que a defesa do meio ambiente está elencada entre os princípios gerais da atividade econômica, no artigo 170, VI da Constituição Federal de 1988.⁸³

Com os ditames trazidos pelo princípio do desenvolvimento sustentável, busca-se o alcance do desenvolvimento imposto pela economia, em consonância com a sustentabilidade que visa o não esgotamento dos recursos existentes no meio ambiente. Entretanto, deve haver cautela na interpretação do princípio para que não sejam todas as atividades econômicas vetadas com base em uma possível degradação ambiental. Nesse sentido, esclarece Luiz Alberto David Araújo:

“A inserção deste princípio significa que nenhuma indústria que venha a deteriorar o meio ambiente pode ser instalada? A resposta é

⁸² TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Manual de Direito Ambiental**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pg. 58.

⁸³ Constituição Federal de 1988. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

negativa. A eficácia da norma consiste em fixar uma interpretação que leve à proteção ao meio ambiente. Todo o esforço da ordem econômica deve ser voltado para a proteção do meio ambiente"⁸⁴.

Ao analisar a proteção ao ambiente como princípio das ordens social e econômica, Édis Milaré ressalta que nas atividades econômicas, tanto do público quanto do privado, não podem violar a proteção ao meio ambiente, sob pena de descumprimento da função social da propriedade e da ordem econômica constitucional.⁸⁵ Em obra sobre tutela jurisdicional do meio ambiente, Édis Milaré também aborda o desenvolvimento sustentável:

“É por isso que hoje se fala com tanta insistência em desenvolvimento sustentado ou ecodesenvolvimento, cuja característica consiste na possível conciliação entre o desenvolvimento, a preservação ecológica e a melhoria da qualidade de vida do homem. É falso o dilema ‘ou desenvolvimento ou meio ambiente’, na medida em que, sendo uma fonte de recursos para o outro, devem harmonizar-se e complementar-se. Compatibilizar meio ambiente e desenvolvimento significa considerar os problemas ambientais dentro de um processo contínuo de planejamento, atendendo-se adequadamente à exigência de ambos, e observando-se as suas inter-relações particulares a cada contexto sócio-cultural, político, econômico e ecológico dentro de uma dimensão tempo/espaço. Em outras palavras, isto significa dizer que a política ambiental não deve constituir em obstáculo ao desenvolvimento, mas sim em um de seus instrumentos, ao proporcionar a gestão racional dos recursos naturais, os quais constituem a sua base material.”⁸⁶

A conceituação do princípio do desenvolvimento sustentável é trazida por Celso Antônio Pacheco Fiorillo que o delimita como sendo “o desenvolvimento que atenda às necessidades do presente, sem comprometer

⁸⁴ ARAÚJO. Luiz Alberto David. **Direito Constitucional e Meio Ambiente**. Revista do Advogado da Associação dos Advogados de São Paulo. n.º 37. São Paulo: 1992. pg.67.

⁸⁵ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente e Gestão Ambiental em foco**. Doutrina. Jurisprudência. Glossário. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. pg. 155.

⁸⁶ MILARÉ, Édis. Tutela jurisdicional do Meio Ambiente. **Revista dos Tribunais**. São Paulo. v. 81. n.º. 676. pg. 48-59. 1992. apud LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pg. 608.

as futuras gerações⁸⁷. Desta forma, a propriedade, tanto a pública como a privada, deverá ser gerenciada de modo a garantir sua plena utilização, obedecendo à práticas que preservem o meio ambiente. A não inclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal na incidência do imposto sobre a propriedade rural, nada mais é do que permitir a utilização do solo resguardando estas áreas e incentivando seus proprietários a cumprirem a preservação que deverá ser ali efetivada. A forma como a propriedade deve ser utilizada para atingir a este propósito é trazida em nossa Constituição Federal, na definição de função social da propriedade⁸⁸.

1.5.3 Função Social da Propriedade

Em que pese ser apresentada por alguns autores como princípio, a função social da propriedade é prevista de forma expressa na Constituição Federal de 1988. Guilherme Purvin de Figueiredo é um dos doutrinadores que aborda a função social da propriedade como princípio jurídico, advindo, para fins de aplicação ao direito ambiental, do princípio da ubiquidade⁸⁹. O autor esclarece que *“um princípio não pretende estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária: ele enuncia uma razão que conduz o argumento numa certa direção mas, mesmo assim, ele necessita de uma decisão particular”*⁹⁰.

⁸⁷ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pg. 32.

⁸⁸ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2005. pg.143.

⁸⁹ Para Celso Antônio Pacheco Fiorillo, *“este princípio vem evidenciar que o objeto de proteção do meio ambiente, localizado no epicentro dos direitos humanos, deve ser levado em consideração toda vez que uma política, atuação, legislação sobre qualquer tema, atividade, obra etc. tiver que ser criada e desenvolvida. Isso porque, na medida em que possui como ponto cardeal de tutela constitucional a vida e a qualidade de vida, tudo que se pretende fazer, criar ou desenvolver deve antes passar por uma consulta ambiental, enfim, para saber se há ou não a possibilidade de que o meio ambiente seja degradado.”* FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pg. 45.

⁹⁰ FIGUEIREDO, José Guilherme Purvin de. **A propriedade no direito ambiental**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. pg. 126.

Para uma melhor análise do conceito, se faz necessária uma abordagem específica da propriedade⁹¹ perante o direito ambiental, para fins de elucidação da matéria exposta no presente trabalho. Para esta análise, será utilizado o conceito trazido por José Rubens Morato Leite que divide o bem ambiental imóvel em *macrobem* e *microbem*. Segundo a lição do autor, o macrobem é o “conjunto de relações e interações que condiciona a vida em todas as suas formas”⁹². O microbem, por sua vez, é o “regime de propriedade variado, ou seja, pública e privada, no qual concerne à titularidade dominial”⁹³.

A Constituição Federal de 1988 reconheceu, em seu artigo 5º, inciso XXIII⁹⁴; 170, inciso III⁹⁵; 182, § 2º⁹⁶ e 186⁹⁷ a função⁹⁸ social da propriedade.

⁹¹ Em análise à propriedade de bens imóveis ambientais Guilherme José Purvin de Figueiredo entende que “é evidente que o princípio da função social da propriedade aplica-se inteiramente à propriedade imobiliária. Se alguma dúvida pairasse a respeito, os artigos 182 e 186 da Constituição Federal de 1988 a teriam rechaçado. No caso da propriedade imóvel, é possível efetuar uma subclassificação, de acordo com a localização do bem, hipótese em que teremos propriedade urbana e propriedade rural”. (FIGUEIREDO. José Guilherme Purvin de. **A propriedade no direito ambiental**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. pg. 179).

⁹² LEITE. José Rubens Morato. Introdução ao conceito jurídico de meio ambiente. In: **O novo em direito ambiental**. VARELLA, Marcelo Dias. BORGES, Roxana Cardoso B. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. pg. 63.

⁹³ LEITE. José Rubens Morato. Introdução ao conceito jurídico de meio ambiente. In: **O novo em direito ambiental**. VARELLA, Marcelo Dias. BORGES, Roxana Cardoso B. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. pg. 63.

⁹⁴ Constituição Federal de 1988. 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: (...) XXIII - a propriedade atenderá a sua função social.

⁹⁵ Constituição Federal de 1988. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) III - função social da propriedade.

⁹⁶ Constituição Federal de 1988. Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...) § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

⁹⁷ 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.

⁹⁸ Para que se possa abordar o tópico de forma plena necessário estabelecer a conceituação do vocábulo *função* no termo usado, sendo abordado por Guilherme José Purvin de Figueiredo, que instrui: “O conceito de função, inspira-se, de fato, no modelo do funcionamento da máquina, símbolo de grande força à época da revolução industrial. Ora, se a máquina é o modelo a ser reproduzido socialmente, a *ordem* assume um papel de evidente relevância. Importa a sua manutenção da sociedade, para que todas as relações sociais sejam sacrificadas e para que não surjam conflitos – equivalentes a defeitos de funcionamento das máquinas. O cumprimento da função social, em última análise, visa a

Assim, não é possível analisar a propriedade e um tributo incidente sobre ela, sem abordar a função a que ela deve ser destinada. Para tanto, deve-se analisar primeiramente o conceito de propriedade perante sua função social. Nesse sentido, Cristiani Derani doutrina:

“A propriedade é um conceito variável, circunscrito na relação entre o conteúdo do direito do proprietário e a organização da propriedade. A essência da propriedade é seu serviço à sociedade. Inscrive enquanto fruição privada, é justificada como meio de alcance da felicidade social, pois o bem-estar individual deve levar também à felicidade coletiva. Isolamento como finalidade é incompatível com a vida social, implicando um total desconhecimento do ‘homem-político’. Não se pode ter no indivíduo o sanguessuga de uma estrutura social. É ele agente constituidor e o destinatário dos resultados da sociedade. A realização do princípio da função social da propriedade reformula uma prática distorcida de ação social traduzida na privatização dos lucros e socialização das perdas”⁹⁹.

Entretanto, muitas vezes ocorrem atritos e contrapontos entre os direitos fundamentais à preservação do meio ambiente e o direito a dispor da propriedade privada. Neste ponto, necessário uma específica ao direito de propriedade, que tem sua previsão legal no artigo 5º, incisos XXII, XXIII, XXIV, XXV, e XXVI da Constituição Federal de 1988¹⁰⁰. Entretanto, esse direito não é absoluto, considerando-se que pode ser desapropriada por necessidade ou

perpetuar um determinado modelo de sociedade e de propriedade (a propriedade provada). Seu descumprimento gera instabilidade e tensões sociais indesejadas”.(FIGUEIREDO. José Guilherme Purvin de. **A propriedade no direito ambiental**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. pg. 85).

⁹⁹ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pg. 238.

¹⁰⁰ Constituição Federal de 1988. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano; XXVI - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento;

utilidade pública, devendo ser paga justa e prévia indenização por parte do poder público se estiver sendo cumprida sua função social.¹⁰¹

Ainda que em pleno exercício do direito de propriedade, cabe ao proprietário garantir a utilização da propriedade tendo em vista um benefício coletivo e não apenas individual. Desta forma, cabe ao proprietário ou possuidor do imóvel rural ou urbano garantir que ele compra sua função social, sendo um dever assegurar o efetivo cumprimento deste preceito. Dentre as obrigações impostas ao proprietário, devem existir as práticas negativas, a exemplo das políticas de vizinhança e, ainda, as positivas, como recomposição de áreas degradadas.¹⁰²

A observância do princípio da função social da propriedade deve ser observado tanto nas propriedades públicas quanto particulares. Entretanto, existem divergências no que refere aos requisitos. Para os bens particulares, o artigo 186 da Constituição Federal de 1988 determina os requisitos para que se estabeleça. Ocorre que, quanto se trata de propriedade pública, existem posicionamentos que entendem que por tratar-se de bem público sua função social já estaria cumprida, já que a finalidade do bem público é sempre atender à coletividade. Em divergência, Márcia Leuzinger e Sandra Cureau consideram que *“nem sempre o Estado age voltado ao atendimento do interesse público primário (sociedade), dirigindo suas ações e atividades, muitas vezes, para o interesse público secundário (pessoas jurídicas de direito público)”*.¹⁰³

Considerando-se os incentivos fiscais que visam a preservação do meio ambiente, como o abordado neste trabalho, referente a não incidência do imposto sobre a propriedade rural, importante referir-se ao conceito de função social da propriedade especificamente no que refere ao direito ambiental. Diversos autores adotam o termo função sócio-ambiental da propriedade para referir-se ao dever de cuidado do proprietário com o meio ambiente. Conforme podera o estudo de Ana Maria Marchesan, Annelise Monteiro Steingleder e Sílvia Cappelli, que analisam o conceito da função sócio-ambiental da

¹⁰¹ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pg. 608.

¹⁰² LEUZINGER, Márcia Dieguez. CUREAU, Sandra. **Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. pg. 34.

¹⁰³ LEUZINGER, Márcia Dieguez. CUREAU, Sandra. **Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. pg. 36.

propriedade, “o direito de propriedade não é mais concebido como algo que se exerce em proveito exclusivo de seu titular, mas deve reverter para o coletivo, seja ela rural ou urbana”¹⁰⁴.

A importância empregada à propriedade por nossa Constituição Federal não é apenas no sentido econômico, mas um valor que engloba também os demais atributos valorativos inerentes à propriedade, a exemplo da estima dada à sua função no meio ambiente. Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho e José Rubens Morato Leite destacam:

“Os atributos econômicos e ecológicos são reunidos pela Constituição brasileira na condição de princípios gerais da atividade econômica, admitindo que *todos* são relevantes para a finalidade de se atribuir valor a determinado bem. A Constituição econômica admite, portanto, que o conceito de valor não é uma categoria tipicamente econômica. A proteção da utilidade econômica dos recursos naturais através da propriedade privada dos mesmos constitui apenas *uma das referências* que fundamentam a ordem econômica nacional. Não é a única e tampouco a principal. Ao lado de sua proteção, também foi atribuída igual hierarquia a atributos eminentemente coletivos, que se reportam a interesses relacionados a toda a sociedade”¹⁰⁵.

O direito tributário proporciona incentivos fiscais que acabam sendo convidativos, chamando a atenção do contribuinte que passa a atender aos critérios da preservação ambiental no intuito de aproveitar os possíveis benefícios tributários.¹⁰⁶

Conclui-se, desta forma, que a função social da propriedade traz em um de seus requisitos de cumprimento o dever do sujeito proprietário em atender aos preceitos da preservação ambiental, tanto em práticas negativas como não poluir não maltratar animais ou não degradar área de preservação como em

¹⁰⁴ MARCHESAN, Ana Maria Moreira. STEINGLEDER, Annelise Monteiro. CAPPELLI, Sílvia. **Direito Ambiental**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. pg. 28.

¹⁰⁵ FERREIRA, Heline Silvini. Política Ambiental Constitucional. in: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. LEITE, José Rubens Morato. (org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007. pg. 265.

¹⁰⁶ FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. In: **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2004. pg. 79-80.

práticas positivas a exemplo dos isolamentos acústicos em casas noturnas ou averbamento de área de reserva legal na matrícula do imóvel. Com a observância destes requisitos, atende-se à função social da propriedade, garantindo um meio ambiente ecologicamente equilibrado e à necessária qualidade de vida.

2. Da imposição de condicionamento por normas infralegais à não incidência do ITR nas áreas de preservação permanente e reserva legal: Ofensa ao Princípio da Legalidade

2.1 A não incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural nas áreas de preservação permanente e reserva legal.

Tendo em vista a pretensão do presente trabalho em analisar uma das situações em que o poder público incentiva a preservação por parte do proprietário de terreno rural, alcançando a isenção das áreas de preservação permanente e reserva legal da incidência do imposto sobre a propriedade rural, necessária a análise do conjunto de normas que culmina na divergência abordada

Conforme anteriormente exposto, a lei nº. 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por títulos da dívida agrária, em seu art. 10, § 1º exclui da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal.¹⁰⁷ Ainda, o § 7º traz que a declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de preservação permanente e reserva legal não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

¹⁰⁷ Lei 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. 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. (...) II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989; (...) § 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm.

A lei nº. 8.171/91, em seu art. 104 afirma que são isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, previstas na lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela lei nº 7.803, de 1989.

Outro diploma que trata do tema é a Instrução Normativa n.º 861/08, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que deu nova redação ao art. 9º, §3º, I da Instrução Normativa n.º 256/2002¹⁰⁸ da Secretaria da Receita Federal do Brasil. O Decreto nº. 4.382/02, por sua vez, determinou que, para fins de exclusão da área tributável, as áreas de preservação permanente e reserva legal deverão ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito contribuinte no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Além do ADA, a Receita Federal entende que só se exclui da apuração do ITR a área de reserva legal que estiver devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel.

A necessidade de Ato Declaratório Ambiental e de averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel para alcance de isenção vem sendo tratadas pelo Superior Tribunal de Justiça. A questão é tratada principalmente sobre duas correntes de entendimentos, uma que alberga o juízo da prescindibilidade dos condicionamentos, baseada em grande parte nas teorias de direito tributário e outra que entende serem necessários os requisitos

¹⁰⁸ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n.º 256/02, que dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências. Art. 9º Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas: I - de preservação permanente; II - de reserva legal; III - de reserva particular do patrimônio natural; IV - sob regime de servidão florestal ou ambiental; V - 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 para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual. VII - cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; VIII - alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. § 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável. § 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR). § 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão: I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) observada a legislação pertinente; II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VIII do caput em 1º de janeiro.

impostos à isenção para a perfeita união entre as normas tributárias e ambientais.

Para os que defendem a prescindibilidade, a exigência de condicionamentos e restrições à isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal ao pagamento pelo contribuinte do imposto sobre a propriedade territorial rural fere o princípio da legalidade, já que impostos por normas infralegais. Ainda, existe o entendimento de que o art. 111, II, do Código Tributário Nacional¹⁰⁹, sustentando que a lei tributária que beneficia com a isenção deve ser interpretada literalmente, e que o mesmo não permite interpretação extensiva para determinar sua incidência ou afastamento.

Para os que entendem pela imprescindibilidade dos condicionamentos, o principal argumento é o de o ITR tem relevante caráter extrafiscal sendo uma forma incentivar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente, fundamentado nas disposições trazidas pela a Constituição Federal de 1988 que estabelece os parâmetros para que a propriedade rural cumpra com sua função social, dentre os quais se encontra a função social da propriedade, que determina também que seja promovida a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente. A doutrina pouco analisa o tema, sendo necessário buscar na nos casos já julgados que tratam da matéria a melhor abordagem do tema tratado.

2.2 Entendimento Jurisprudencial

A imposição de condicionamentos à isenção do imposto sobre a prioridade rural sobre as áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal, especificamente no que refere ao ADA – Ato Declaratório Ambiental, apresentado ao IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e à averbação da condição das áreas na matrícula do imóvel vem sendo levada à análise dos tribunais, gerando divergências de entendimento nos julgados. Para que se

¹⁰⁹ Lei 5.172/66. Código Tributário Nacional. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>.

possa analisar o tema de forma específica, será procedida à análise dos dois casos mais recentes e paradigmáticos envolvendo a matéria, julgados pela Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

O primeiro acórdão a ser exposto refere-se ao Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.360.788 – MG¹¹⁰, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, tendo como agravante a Fazenda Nacional. O julgamento, ocorrido em 24 de maio de 2011, restou assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO ITR. NÃO CABIMENTO. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. De acordo com entendimento consolidado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, para as áreas de preservação ambiental permanente e reserva legal, é inexigível a apresentação de ato declaratório do IBAMA ou da averbação dessa condição à margem do registro do imóvel para efeito de isenção do ITR. 2. Agravo regimental não provido.

STJ. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO n.º 1360788/MG. Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA (1128). D.j. 24/05/2011.

Segundo o relatório do ministro Arnaldo Esteves Lima, o agravo atacou decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento, tendo a decisão recorrida considerado que, para as áreas de preservação ambiental permanente é inexigível a apresentação de ato declaratório do IBAMA ou da averbação dessa condição à margem do registro do imóvel, para efeito de isenção do ITR. Ainda, o agravo continha o argumento de que a decisão atacada teria desconsiderado que o caso concreto abrangeiria, além da área de preservação permanente, as condições legais necessárias à comprovação da

¹¹⁰ Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.360.788 – MG, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, tendo como agravante a Fazenda Nacional. d.j. 24.05.2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001938750&d_t_publicacao=27/05/2011

caracterização das áreas de reserva legal para fins de exclusão da área tributável mediante imposto territorial rural.

Em seu voto, o ministro entendeu que à recorrente não assistia razão, por considerar que, para as áreas de preservação permanente e reserva legal, é inexigível a apresentação de Ato Declaratório do IBAMA ou da averbação dessa condição à margem do registro do imóvel para efeitos de isenção do ITR. Fundamentando o voto, o ministro manifestou seu entendimento no sentido de que a isenção exige expressa manifestação legal, não podendo ser atacada por força de interpretação ou integração analógica. Como base legal, apontou o art. 111, II, do Código Tributário Nacional¹¹¹, sustentando que a lei tributária que beneficia com a isenção deve ser interpretada literalmente, não permitindo interpretação extensiva para determinar sua incidência ou afastamento.

Como fundamentação complementar, o Ministro Arnaldo Esteves Lima trouxe à fundamentação de voto a Lei 11.428/06, que dispõe sobre a utilização e proteção da vegetação nativa do Bioma Mata Atlântica, especificamente no que refere ao disposto no art. 10, II, “a” e IV, “b”. Os dispositivos disciplinam que 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 considerando ser tributável a área total do imóvel, menos as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965¹¹².

Por fim, salienta que o art. 16 do Código Florestal estabelece que a averbação na matrícula do imóvel, por si só, não é fato impeditivo à isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal da apuração do valor do imposto sobre a propriedade de território rural. O voto do ministro foi acompanhado pelos ministros Benedito Gonçalves, que presidiu a sessão, e Teori Albino Zavascki.

¹¹¹ Lei 5.172/66. Código Tributário Nacional. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>.

¹¹² Lei 4.771/65. Código Florestal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4771.htm.

O segundo caso se refere ao Recurso Especial n.º 1.027.051-SC, de relatoria do ministro Humberto Martins, julgado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, tendo como recorrente a Fazenda Nacional. O julgamento, ocorrido na data de 07.04.2011, restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA.

1. A controvérsia sob análise versa sobre a (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal prevista no art. 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.

2. O único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR. Ao mesmo tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente.

3. Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.

4. Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida.

5. Apenas a determinação prévia da averbação (e não da prévia comprovação, friso e repito) seria útil aos fins da lei tributária e da lei ambiental. Caso contrário, a União e os Municípios não terão condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental.

6. A redação do § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais

junta a prova da sua glosa - no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurígeno e sua prova.

7. A *prova* da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si.

8. Mais um argumento de reforço neste sentido: suponha-se uma situação em que o contribuinte declare a existência de uma reserva legal que, em verdade, não existe (hipótese de área tributável declarada a menor); na suspeita de fraude, o Fisco decide levar a cabo uma fiscalização, o que, a seu turno, dá origem a um lançamento de ofício (art. 14 da Lei n. 9.393/96). Qual será, neste caso, o objeto de exame por parte da Administração tributária? Obviamente será o registro do imóvel, de modo que, não havendo a averbação da reserva legal à época do período-base, o tributo será lançado sobre toda a área do imóvel (admitindo inexistirem outros descontos legais). Pergunta-se: a mudança da modalidade de lançamento é suficiente para alterar os requisitos da isenção? Lógico que não. E se não é assim, em qualquer caso, será preciso a *preexistência* da averbação da reserva no registro.

9. É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

10. A questão ora se enfrenta é bem diferente daquela relacionada à necessidade de ato declaratório do Ibama relacionado à área de preservação permanente, pois, a toda evidência, impossível condicionar um benefício fiscal nestes termos à expedição de um ato de entidade estatal.

11. No entanto, o Código Florestal, em matéria de reserva ambiental, comete a averbação ao próprio contribuinte proprietário ou possuidor, e isto com o objetivo de viabilizar todo o rol de obrigações *propter rem* previstas no art. 44 daquele diploma normativo.

12. Recurso especial provido.

O relatório apresentado pelo Ministro Humberto Martins traz que o recurso especial foi interposto com fundamento no art. 105, III “a” da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4^o Região que julgou demanda referente à isenção de ITR, no sentido de que a falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, por si só, não é fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do imposto sobre a propriedade rural, ante a proteção legal estabelecida no art. 16 do Código Florestal, anteriormente exposto. O fundamento do recurso foi a necessidade da averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel como condição ao alcance da isenção.

Ao iniciar o voto, o ministro Humberto Martins manifestou seu entendimento no sentido de que não prosperavam os fundamentos expostos pela Fazenda Pública. Segundo entendimento exposto no voto, o ministro relator considerou o exposto no art. 10, § 1^o, II, “a” e o § 7^o da Lei 9.393/96, que dispõe sobre o ITR, trazendo que a área de reserva legal é isenta de ITR e, por se tratar de um imposto sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte deve declarar a área isenta sem necessidade de comprovação desta isenção.

Com base no princípio da legalidade, o ministro salientou que a isenção não pode ser condicionada a uma exigência não prevista em lei, considerando-se a interpretação literal da lei tributária que isenta do pagamento de determinado tributo, não comportando interpretação extensiva em sua incidência ou afastamento. Manifestou também, ratificando seu posicionamento, o exposto na Lei 11.428/06, especificamente no que refere ao disposto no art. 10, II, “a” e IV, “b”. Ao analisar o caso concreto, salientou que, embora não houvesse averbação da área de reserva legal no fato gerador, cabe ao contribuinte, no momento da declaração, fazer a diminuição de 2% referente à área de reserva legal, e recolher o imposto somente sobre o restante da área tributável. Assim, o ministro Humberto Martins negou provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, por sua vez, referiu o entendimento já consolidado na Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o condicionamento da isenção fere o princípio da

legalidade, mas aprofundou a análise da averbação da área de reserva legal como garantia ao meio ambiente. Segundo o voto, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício da isenção funciona como uma forma de preservação do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação, impedimento à degradação ambiental. Assim, estariam sendo observados os arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96. Em entendimento diametralmente contrário ao voto do ministro relator, o ministro Mauro Campbell Marques fundamentou que estaria albergado pelo art. 111 do CTN.

Para o ministro, apenas a determinação prévia da averbação seria efetiva tanto no âmbito da lei tributária *quanto da lei ambiental*. Ressaltou que sustenta entendimento referente à averbação e não da prévia comprovação. Em raciocínio contínuo, salientou que, sem a averbação, a União e os Municípios não terão condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental. Em análise ao § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96, entende que, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa.

Como mais um argumento para reforçar o entendimento, o ministro Mauro Campbell Marques abordou o argumento de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Para o ministro a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Entretanto, considera não existir relação com o sistema tributário nacional, entendendo que, para fins de interpretação de matéria tributária, a averbação é condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

Cumpramos referir, já que o presente trabalho trata das áreas de reserva legal e áreas de preservação permanente que, ao final do voto, o ministro ressaltou entendimento de que a questão que envolve a reserva legal não guarda relação com a relacionada à necessidade de ato declaratório do Ibama para fins de isenção das áreas de preservação permanente, pois, segundo o ministro, impossível condicionar um benefício fiscal nestes termos à expedição de um ato de entidade estatal.

Em voto vista regimental, o ministro relator Humberto Martins manteve entendimento inicialmente exposto, no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, baseado nos mesmos fundamentos exteriorizados no voto inicial.

O voto que garantiu à Fazenda Nacional o provimento do recurso foi proferido pelo ministro Castro Meira. Segundo entendimento manifestado pelo ministro, o Código Florestal preceitua que existem áreas de florestas e de vegetação nativa que são passíveis de exploração, devendo-se, no entanto, preservar incólumes determinados percentuais da propriedade, aos quais se denomina reserva legal. Manifesta-se no sentido de que o próprio Código Florestal que exige a aprovação dos órgãos ambientais quanto à localização da reserva legal, bem como a sua averbação no registro de imóveis.

Nessa linha de entendimento, lembra o caráter extrafiscal do imposto territorial rural sendo como forma incentivar e proporcionar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. Desta forma, considerou que se trata de um tributo que auxilia o Poder Público na verificação da efetividade da função social da propriedade rural, ressaltando o disposto no art. 186 da Constituição Federal de 1988, que estabelece os parâmetros para que a propriedade rural cumpra com sua função social, dentre os quais se encontra a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente.

Ainda na linha da extrafiscalidade do ITR, o ministro Castro Meira considerou que a justificativa para a concessão do benefício fundamenta-se no reconhecimento pelo ente estatal de que os benefícios gerados em decorrência das práticas comportamentais incentivadas são maiores que os supostos prejuízos advindos da renúncia fiscal.

Ao seguir no fundamento pelo provimento do recurso da Fazenda Nacional, analisou que a relevância dos benefícios fiscais no alcance dos escopos constitucionais, o que implica reconhecer que a interpretação da norma instituidora da isenção tributária não pode se afastar dos preceitos veiculados na Constituição e na legislação ambiental. Para tanto, analisou também o art. 111 do CTN, manifestando que se interpreta literalmente a norma que outorga isenção. Porém, entendeu que isso não significa que seja

vedada a utilização dos critérios teleológico, histórico e sistemático. Para o ministro, não há como isentar do imposto àqueles que descumpriram a própria lei que serve de base para a isenção, complementando que, se não for assim entendido, se estaria desconsiderando o modelo de proteção ambiental exposto na Constituição Federal de 1988.

Como complemento à fundamentação, o ministro considera que vincular o recebimento do benefício fiscal à prévia averbação é providência que atende não somente o caráter extrafiscal do ITR, mas também como forma de desestimular a fraude fiscal.

Quanto ao exposto no § 7º, do art. 10, da Lei n. 9.393/96, manifestou-se no sentido de que o texto do artigo não dispensa a averbação para se obter o benefício fiscal, mas apenas disciplina a forma de constituição do crédito tributário. Seguindo o entendimento do Ministro Mauro Campbell Marques, Ressaltou que no momento da declaração, o contribuinte não precisa comprovar a área deduzida da base de cálculo do imposto, bastando informá-la e cabendo ao fisco, posteriormente, o exame das informações prestadas pelo contribuinte.

Por fim, também seguindo o entendimento do Ministro Mauro Campbell Marques, salientou que a situação a que se submete a questão da reserva legal difere daquela referente à necessidade de Ato Declaratório Ambiental - ADA, realizado pelo IBAMA para reconhecer a área de preservação permanente, consoante disposto Decreto 4.382/02. No presente caso, as exigências relativas à área de reserva legal estão contempladas no Código Florestal, e não em ato normativo secundário.

CONCLUSÃO

O trabalho elaborado abordou a utilização de políticas tributárias para o estímulo à sustentabilidade, especificamente no que refere à isenção do imposto sobre a propriedade rural nas áreas de preservação permanente e reserva legal e os condicionamentos impostos ao deferimento do benefício fiscal. Para tanto, foram analisados os princípios que norteiam o exame da matéria, bem como os principais entendimentos doutrinários e recentes julgados e acerca do tema.

Assim, se buscou inicialmente abordar a evolução histórica do imposto sobre a propriedade territorial rural, sendo abordada a fundação da escola econômica fisiocrata, em meados do século XIII, por François Quesnay considerada a primeira escola de economia científica. Foi ideologia da escola fisiocrata a ideia de incidência de um tributo único sobre a renda do proprietário da terra. No Brasil, a tributação das áreas rurais começa a ser verificada na Lei das Terras, de 1850, mas foi com a Constituição da República de 1891, que se consagrou a legitimidade dos Estados em tributar a propriedade de imóveis rurais e urbanos, situação que permaneceu até a Constituição de 1946.

Recentemente, com a Lei n.º 8.022 de 12.04.1990, a administração do imposto territorial rural passou do INCRA para o a Secretaria da Receita Federal. A Lei 9.393/96, em vigência, veio para alterar novamente a forma de apuração do imposto, revogando expressamente a Lei 8.847, alterando a forma de lançamento do imposto para homologação.

O imposto sobre a propriedade territorial rural é um tributo de competência exclusiva da União, sendo facultado aos municípios a fiscalização e cobrança. Tem como fato gerador o domínio útil ou a posse do imóvel, localizado fora do perímetro urbano do município, sendo contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. A alíquota é variável conforme a área da propriedade e seu grau de utilização e a base de cálculo é o é o valor da terra nua tributável, obrata através da multiplicação do VTN – Valor da Terra Nua ,

pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel. O referido imposto tem função extrafiscal, sendo uma das formas de coibir a manutenção de terras improdutivas ou grandes latifúndios concentrados em um só proprietário.

Em análise aos princípios de direito tributário que embasam a não tributação das áreas de preservação permanente e reserva legal pelo ITR, abordou-se primeiramente o caráter extrafiscal do ITR. A exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal da base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural traduz um exemplo de caráter extrafiscal da tributação, tratando-se de um precedente importante na atuação do direito tributário na busca da preservação ambiental e do desenvolvimento sustentável. O princípio da legalidade tributária, de suma importância para análise do tema, preceitua que somente através de lei podem ser estabelecidas restrições à atividade individual. Conforme analisado, o princípio da legalidade é um dos principais fundamentos dos que se posicionam contra a necessidade de cumprimento de critérios estabelecidos por norma infralegal à obtenção de isenção do ITR.

O princípio da progressividade, aplicado ao ITR, determina que quanto maior for a propriedade rural, maior será a alíquota e conseqüentemente o valor a ser pago para fins de imposto sobre a propriedade territorial rural. O princípio é de suma importância à análise do tema, no intuito de evitar a expansão de imóveis rurais improdutivos e concentração de quantidade significativa de área rural em propriedade de poucos. Outro princípio importante é a isonomia, O condicionamento imposto ao alcance da isenção, tanto na apresentação da ADA – Ato Declaratório Ambiental quanto na necessidade de averbação destas áreas na matrícula do imóvel apresenta uma espécie de ofensa à isonomia porquanto o tratamento igual deve ser observado pelo legislador, que não deve privilegiar um ou outro.

Considerando-se que a legislação entende pela não incidência do imposto territorial rural nas áreas preservação permanente e reserva legal, enquanto a jurisprudência trata como isenção, buscou-se uma diferenciação, de forma breve, adotando-se o termo isenção para utilização no presente trabalho. A norma de isenção é norma de estrutura que mutila um dos critérios

da regra-matriz de incidência tributária reduzindo o seu âmbito de atuação. Já a não incidência significa que aqueles determinados fatos estão fora do previsto no aspecto material da regra-matriz de incidência e, portanto, fora de seu âmbito de atuação, uma vez que a incidência quando o fato está previsto dentro do aspecto material da regra-matriz de incidência, dessa subsunção nasce a obrigação tributária. Assim, a não incidência nada mais é do que inexistência de previsão daquele determinado fato como fato gerador. O tributo não chega a surgir porque inexistente a própria obrigação tributária.

As Áreas de Preservação Permanente e Áreas de Reserva Legal foram abordadas em sua conceituação e previsão legal para melhor análise do tema, que seguiu para os princípios do direito ambiental aplicáveis ao presente estudo. Dentre eles, iniciou-se pelo princípio da prevenção, tendo em vista que o princípio da prevenção é verificado em benefícios para os que atuam de acordo com a necessária preservação ambiental, resguardando áreas de devida proteção ecológica, bem como tecnológicas limpas. A não tributação das áreas de preservação permanente e de reserva legal atendem ao disposto no referido princípio, tendo em vista que oferece a justa não-incidência do imposto sobre a propriedade rural em áreas que devem permanecer cumprindo apenas sua função ambiental de ciclo ecológico, sem desenvolvimento de práticas econômicas nocivas à sua manutenção.

O princípio do desenvolvimento sustentável nos traz que a não inclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal na incidência do imposto sobre a propriedade rural, nada mais é do que permitir a utilização do solo resguardando estas áreas e incentivando seus proprietários a cumprirem a preservação que deverá ser ali efetivada. A forma como a propriedade deve ser utilizada para atingir a este propósito é trazida em nossa Constituição Federal, na definição de função social da propriedade. Por isso, analisou-se a função Social da propriedade, tendo como um de requisitos de cumprimento o dever do sujeito proprietário em atender aos preceitos da preservação ambiental, tanto em práticas negativas como não poluir não maltratar animais ou não degradar área de preservação como em práticas positivas a exemplo dos isolamentos acústicos em casas noturnas ou averbamento de área de reserva legal na matrícula do imóvel. Com a observância destes requisitos, atende-se á

função social da propriedade, garantindo um meio ambiente ecologicamente equilibrado e à necessária qualidade de vida.

No segundo capítulo apresentou-se a controvérsia referente aos requisitos impostos por normas infralegais para a não incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural nas áreas de preservação permanente e reserva legal. A divergência consubstancia-se no disposto no Decreto nº. 4.382/02 determinou que, para fins de exclusão da área tributável, as áreas de preservação permanente e reserva legal deverão ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito contribuinte no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Além do ADA, a Receita Federal entende que só se exclui da apuração do ITR a área de reserva legal que estiver devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel.

A necessidade de Ato Declaratório Ambiental e de averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel para alcance de isenção vem sendo tratadas pelo Superior Tribunal de Justiça. Para ilustrar o tema, analisou-se o posicionamento da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, nos dois casos mais recentes e paradigmáticos envolvendo a matéria.

O Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.360.788 – MG¹¹³, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, negou provimento de forma unânime ao recurso da Fazenda Nacional, por entenderem os ministros que para as áreas de preservação permanente e reserva legal, é inexigível a apresentação de Ato Declaratório do IBAMA ou da averbação dessa condição à margem do registro do imóvel para efeitos de isenção do ITR. O voto do ministro, seguido pelos demais integrantes da Turma, foi fundamentado com base no princípio da legalidade, exigindo expressa manifestação legal para condicionamentos burocráticos à isenção.

O outro caso trazido se refere ao Recurso Especial n.º 1.027.051-SC, julgado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que analisou a

¹¹³ Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.360.788 – MG, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, tendo como agravante a Fazenda Nacional. d.j. 24.05.2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001938750&d_t_publicacao=27/05/2011

necessidade de averbação da reserva legal à matrícula do imóvel, tendo como recorrente a Fazenda Nacional. Os votos foram divergentes e foi dado provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, vencido o Ministro Humberto Martins, que acompanha entendimento da Primeira Turma acerca do tema. Os ministros Mauro Campbell Marques e Castro Meira votaram pelo provimento do recurso, advertindo pelo caráter extrafiscal do imposto territorial rural sendo como forma incentivar e proporcionar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. A fundamentação foi no sentido de que apenas a determinação prévia da averbação seria efetiva tanto no âmbito da lei tributária quanto da lei ambiental. Os ministros consideraram que se trata de um tributo que auxilia o Poder Público na verificação da efetividade da função social da propriedade rural, ressaltando o disposto no art. 186 da Constituição Federal de 1988, que estabelece os parâmetros para que a propriedade rural cumpra com sua função social, dentre os quais se encontra a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente.

Conforme exposto, o tema é de análise recente e divergência manifesta entre a Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça que analisam os casos concretos acerca do tema. Em que pese a concordância quando ao caráter extrafiscal do ITR e a união entre as normas tributárias e ambientais serem uma forma de fomentar o apoio à proteção do meio ambiente, opta-se pelo entendimento exarado pela Primeira Turma, que considera prescindível os critérios infralegais impostos à isenção do imposto em comento. O art. 111, II, do Código Tributário Nacional é claro no sentido de que a lei tributária que beneficia com a isenção deve ser interpretada literalmente, não permitindo interpretação extensiva para determinar sua incidência ou afastamento.

Em que pese a lei ser clara no sentido de que as áreas de reserva legal e de preservação permanente são isentas de ITR, existem normas infralegais que estabelecem exigências burocráticas que muitas vezes impossibilitam o aproveitamento do benefício. A justificativa para os critérios burocráticos impostos é de controle por parte do poder público das áreas em comento, visando a fiscalização para garantia da conservação ambiental. Ocorre que,

sendo este o intuito, deveriam ser elaboradas formas alternativas para a fiscalização, que não impedissem a o aproveitamento do benefício fiscal.

Destarte, os incentivos fiscais que beneficiam o contribuinte e tratam de matéria ambiental são mais uma forma de consolidação da busca pela preservação ambiental, dando ao particular o direito de valer-se desses benefícios para justamente buscar a conservação dessas áreas. Entretanto, se deve elaborar legislação de acordo com os princípios tributários e ambientais, para que não se alargue de forma insegura a abrangência e o poder alcançados às normas infralegais, indo de encontro direto à manutenção do estado democrático de direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO. Luiz Alberto David. **Direito Constitucional e Meio Ambiente**. Revista do Advogado da Associação dos Advogados de São Paulo. n.º 37. São Paulo: 1992.

ÁVILA, Alexandre Rossatto da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Rev: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 45

BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de Direito Agrário**. Vol. 1. Doutrina e Exercícios. 4ª ed. revista. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade tributária no direito brasileiro e a jurisprudência do STF. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. RTRIB 95. Editora Revista dos Tribunais.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: Três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidade, Isenção e Não Incidência. In: BARRETO, Aires F. BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004. pg. 102.**

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

FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. In: **Revista de Direito Ambiental.** São Paulo: Editora dos Tribunais, 2004.

FERREIRA, Heline Silvini. Política Ambiental Constitucional. in: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. LEITE, José Rubens Morato. (org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2007.

FIGUEIREDO. José Guilherme Purvin de. **A propriedade no direito ambiental.** 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro.** 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FRANCISCO, José Antônio. Pellegrina, Marcello Jorge. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. In: **Tratado de Direito Tributário.** Vol. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011.

GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. Aspectos da tributação fundiária brasileira: história, conceito, competência e capacidade no Imposto Territorial Rural. *In: Revista dos Tribunais 100 anos. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário*. Volume III. MARTINS, Ives Gandra da Silva. BRITO, Edvaldo Pereira de. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001.

LEITE, José Rubens Morato. Introdução ao conceito jurídico de meio ambiente. *In: O novo em direito ambiental*. VARELLA, Marcelo Dias. BORGES, Roxana Cardoso B. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LEUZINGER, Márcia Dieguez. CUREAU, Sandra. **Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2005.

MARCHESAN, Ana Maria Moreira. STEINGLEDER, Annelise Monteiro. CAPPELLI, Sílvia. **Direito Ambiental**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente e Gestão Ambiental em foco**. Doutrina. Jurisprudência. Glossário. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001.

NERY JÚNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. Código Civil Comentado. 7 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2009.

MILARÉ, Édis. Tutela jurisdicional do Meio Ambiente. **Revista dos Tribunais**. São Paulo. v. 81. n.º. 676. 1992.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3 ed., revista e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. 2007.

OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável. In: **Direito Tributário em Questão**. Revista da FESDT. n.º 6. Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre: 2012.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora ESMAFE. 2008.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. Aplicabilidade da extrafiscalidade no ITR. In: **Revista dos Tribunais 100 anos. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário**. Volume III. MARTINS, Ives Gandra da Silva. BRITO, Edvaldo Pereira de. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Manual de Direito Ambiental**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.