

# INCENTIVO FISCAL — IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE RURAL — RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO

Presidência da República

Consultoria Geral da República  
Parecer nº 53/92

ADOTO, para os fins e efeitos do art. 24 do Decreto nº 92.889, de 7 de julho de 1986, o anexo Parecer da lavra da eminente Consultora da República, Doutora Maria Jovita Wolney Valente.

A Portaria nº 532, de 17 de julho de 1992, editada pelo Exmo. Sr. Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento (*in D.O.U.* Seção I, de 20 de julho de 1992, fls. 9.531), considera que o art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitória — ADCT “revogou” os §§ 5º, 6º e 7º do art. 50 da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, e o inciso II do art. 5º da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972.

O parecer ora adotado demonstra que os sobreditos preceitos legais perduram “vigentes”, em face do fenômeno da “recepção” (art. 50, §§ 5º, 6º e 7º, da Lei nº 4.504/64), e, também, por não tratarem de incentivos fiscais de natureza setorial.

Este o inteiro teor do art. 4º, II, *b*, do Decreto nº 93.237, de 8 de setembro de 1986, que “Regula as atividades de Advocacia Consultiva da União, no Poder Executivo:”

“Art. 4º A Consultoria Geral da República compete:

(...)

II — assistir o Presidente da República no controle interno da legalidade dos atos da Administração, mediante:

(...)

b) a proposta de declaração de nulidade de ato administrativo praticado na Administração Direta;”

Assim, proponho a Vossa Excelência seja determinado ao Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento que diligencie a declaração de “nulidade” da Portaria nº 532, de 17 de julho de 1992 — “art. 1º”.

*Sub censura.* — Brasília, 9 de setembro de 1992. Célio Silva, Consultor-Geral da República.

Parecer nº CR/JV-02/92 (Anexo ao Parecer nº CS-53).

Processo nº 00401.000067/92-DV, anexado ao INCRA nº 21400.003157/92.

Assunto: Aviso C.G.R. nº 161/92, Aviso MEFP nº 1.244/92 e E.M. MARA nº 073/92 — Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR.

Ementa: Os incentivos fiscais de que tratam os §§ 5º, 6º e 7º do art. 50 do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964) e o inciso II do art. 5º da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, não foram alcançados pelo art. 41, § 1º do ADCT, por dizerem respeito à “tributação da propriedade rural” e não às “atividades setoriais” de agricultura e reflorestamento. Por sua vez, o primeiro (art. 50, §§ 5º, 6º e 7º do Estatuto da Terra) foi recepcionado pelo art. 153, § 4º da Constituição que determina a fixação de alíquotas do ITR de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Sr. Consultor-Geral,

Em 24 de agosto de 1992, V. Exa. enviou o Aviso CGR nº 161 ao Exmo. Sr. Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento solicitando informações quanto ao fundamento para a edição da Portaria nº 532 daquele Ministério, publicada no Diário Oficial da União de 20 de julho de 1992, notadamente o inteiro teor do Parecer PGFN/CAT/Nº 111/92, tudo com base no art. 4º, II, *b*, do Decreto nº 93.237, de 08 de setembro de 1986, que regula as atividades de Advocacia Consultiva da União.

2. Atendendo o solicitado, o MEFP, com o Aviso nº 1.244, de 04 de agosto de 1992, remeteu cópia do Parecer da PGFN, da Nota CST/DLA/ITR nº 058, de 15 de agosto de 1991, da Exposição de Motivos nº 073 do Ministério da Agricultura e Reforma Agrária e do Parecer da Consultoria Jurídica daquela Pasta, informando, ainda, que estaria sendo encaminhado à Presidência da República o Processo INCRA nº 21.400. — 003.157/92.

3. Em 08 de setembro de 1992, a Subsecretaria Geral da Presidência da República “de ordem do Senhor Presidente da República e por instrução do Sr. Secretário-Geral” enviou, “para exame e parecer do Sr. Consultor-Geral da República”, o processo INCRA nº 21400.003157/92, com a E.M. MARA nº 073/92.

4. Nesta C.G.R., os documentos foram a mim distribuídos para emissão de parecer, com a máxima urgência.

## II

5. O MEFP, na Portaria nº 532/92, fundamentada no art. 41, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e considerando o Parecer PGFN/CAT/Nº 111/92, resolveu:

“Art. 1º Determinar ao Departamento da Receita Federal proceder ao lançamento do imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR sem considerar os incentivos a que se referem os §§ 5º, 6º e 7º do art. 50 da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, com redação dada pela Lei nº 6.746, de 10 de dezembro de 1979, e inciso II do art. 5º da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, por terem sido revogados pelo art. 41 e seu § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 2º Determinar que no enquadramento dos imóveis rurais, para fins de incidência e destinação das contribuições sindicais que são arrecadadas conjuntamente com o ITR (Decreto-lei nº 1.166, de 15 de abril de 1971, art. 4º), seja utilizado o dimensiona-

mento de módulo rural referido no Decreto nº 82.935, de 26 de dezembro de 1978.”

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no citado Parecer, a par de considerar a matéria “questão polêmica”, não tem “dúvidas em afirmar ser de ‘incentivo setorial que cuida a hipótese’, conquanto a matéria, frente ao citado art. 41 do ADCT, conforme já acentuado bastas vezes neste órgão (Pareceres PGFN nºs 031/91 e 060/91), se venha ‘apresentando com foros de insegurança e controvérsia’ advindos principalmente da ‘falta de clareza’ daquele dispositivo constitucional”, concluindo “por estarem ‘revogados os incentivos em foco’, nos termos do art. 41, § 1º, do ADCT, à falta de sua reavaliação ou confirmação por lei”. (Grifei).

7. Instada a manifestar-se, pelo Ministério da Agricultura e Reforma Agrária, a Procuradoria Geral do INCRA, divergindo da PGFN, entendeu:

“9. Para o cálculo do tributo, tratado nos §§ 5º, 6º e 7º do art. 50 da Lei nº 6.746, de 10 de dezembro de 1979, são fixadas alíquotas correspondentes ao número de módulos fiscais do imóvel, cujas reduções especificadas as foram a título de ‘estímulo fiscal’. Assim o legislador procurou estimular a produção e desestimular a propriedade improdutiva como fórmula de incentivar o uso racional da terra e o cumprimento da função social desta.

10. Observa-se do Parágrafo único do art. 185, que a atual Carta Magna preocupou-se em determinar que a lei ‘garantirá tratamento especial a propriedade produtiva’. Logo, a Lei Maior dá a exata medida da especificidade da natureza jurídica dos incentivos fiscais incidentes sobre os imóveis rurais que apresentam níveis de propriedade compatíveis com sua destinação econômica.

11. Ao contrário do que entende a Procuradoria da Fazenda Nacional, constata-se que a Constituição Federal recepcionou o princípio da progressividade e regressividade no lançamento do ITR.

12. É patente, pois, o tratamento diferenciado dado pela própria Constituição Federal, em norma específica, à propriedade rural produtiva. “Tal configuração retira-lhe o caráter de setorial e, por conseguinte, a incidência da norma invocada no § 1º do art. 41.’ Por outro lado, tal natureza também não lhe foi atribuída pela lei.” (Informação PJR/Nº 134/92).

“(…)

Nessa linha de raciocínio, tem-se que a Portaria 532/92, já citada, que determina o lançamento do ITR sem considerar os incentivos a que se referem os §§ 5º a 7º do art. 50 da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, com a nova redação que lhe foi dada e inciso II do art. 5º da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972 contraria os princípios constitucionais e esteriliza os coeficientes de progressividade e regressividade, que graduam a incidência do imposto à vista da produção da propriedade, contrariam as normas insertas nos arts. 153 e 185 da CF.” (Despacho do Sr. Procurador-Geral do IN-CRA a propósito da Informação PJR/Nº 134/92).

8. O Sr. Consultor Jurídico do MARA, em Parecer s/nº, realça a diferenciação entre o ITR e outros tributos, destaca sua relevância como instrumento de política fiscal aplicada às transformações sociais e ‘diverge’ do entendimento da PGFN, reclamando transcrição os seguintes trechos do referido Parecer:

“Essa não seria, porém, a hipótese do Imposto Territorial Rural — ITR, pela sua Inconfundível natureza econômica, ao agasalar constitucional, em seu art. 153, VI.

Verifica-se que o conteúdo desse tributo corresponde às exigências de uma política fiscal aplicada às transformações sociais para que a propriedade não se divorcie das novas vertentes do Estado Social de Direito.

O processo reformista adotado para reverter o anacronismo do ambiente rural, e conduzir a que a civilização penetre também nos espaços rurais, é de se cumprir através

de vigorosa política fiscal, utilizando comedidamente estímulos às propriedades ajustadas em sua vocação social, aplicando, ao contrário, alíquotas em forma a desestimular as propriedades comprovadamente improdutivas, excluindo, como imperativo de justiça social, as pequenas glebas rurais, que estejam sendo cultivadas singularmente ou com o apoio familiar.

Assim consta do mesmo art. 153, em seu § 4º.

“(…)

Não se está a cuidar de uma programação filantrópica, mas de uma definida política estatal, elevada a princípio fundamental norteador das atitudes governamentais de enfrentar a ‘pobreza e a marginalização’, tomando medidas concretas para “reduzir as ‘desigualdades sociais e regionais’”. A atuação governamental deverá ser assetada em sentido fisiográfico em dimensionamentos regionais e quanto ao próprio homem, inflitando nos contingentes populacionais, em volume proporcional às suas necessidades ou carências.”

9. Na E.M./MARA Nº 073/92, lê-se:

“2. Foi atribuído elastrio mais dilatado ao preceito constitucional transitório, que já vem acumulado com a sua executoriedade, tendo projeção circunscrita aos incentivos fiscais setoriais e, por essa exata razão, não projetando os seus efeitos sobre o Imposto Territorial Rural — ITR que municia o Estado da capacidade operativa, por via de política fiscal no cumprimento das transformações sociais, que se correlaciona aos objetivos fundamentais declinados ao art. 3º da Constituição da República.

“(…)

4. O abrandamento do direito de propriedade com o adicionamento de uma vocação que o tempo-histórico está a exigir, aos moldes indicados no art. 186, da Constituição da República, que necessita ter a sua instrumentação assegurada.

5. A matéria comportaria que se abrisse uma ‘clareira interpretativa, de pendor con-

ciliatório, para que se não dilate o alcance da revogação' capitulada no invocado dispositivo constitucional transitório."

(...)" (Grifei).

### III

10. Os dispositivos considerados 'revogados pela Portaria MEFP nº 532/92, são:

— *Estatuto da Terra*:

"Art. 50. (...)

§ 5º O imposto calculado na forma do *caput* deste artigo poderá ser objeto de 'redução de até' 90% (noventa por cento), a título de 'estímulo fiscal', segundo o grau de 'utilização' econômica do imóvel rural, da forma seguinte:

a) 'redução de até' 45% (quarenta e cinco por cento) pelo grau de 'utilização da terra', medido pela relação entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel rural;

b) 'redução de até' 45% (quarenta e cinco por cento), pelo grau de 'eficiência na exploração', medido pela relação entre o rendimento obtido por hectare para cada produto explorado e os correspondentes índices regionais fixados pelo Poder Executivo e multiplicado pelo grau de utilização da terra, referido na alínea *a* deste parágrafo.

§ 6º A 'redução' do imposto de que trata o § 5º deste artigo não se aplicará para o imóvel que, na data do lançamento, não esteja com o imposto de exercícios anteriores devidamente quitados, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

§ 7º O Poder Executivo poderá, mantido o limite máximo de 90% (noventa por cento), 'alterar a distribuição percentual' prevista nas alíneas *a* e *b* do § 5º deste artigo, 'ajustando-a à política agrícola adotada para as diversas regiões do País'."

— *Lei nº 5.868/72*:

"Art. 5º São 'isentas' do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural:

(...)

II — as áreas 'reflorestadas' com essências nativas."

11. O art. 41, § 1º do ADCT determina:

"Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os 'incentivos fiscais de natureza setorial' ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os 'incentivos' que não forem confirmados por lei."

### IV

12. O Imposto sobre a 'Propriedade Territorial Rural' — ITR é, sem dúvida, instrumento da Política de Desenvolvimento Rural de que trata o Estatuto da Terra e não se confunde com a tributação das atividades agrária e de reflorestamento, estas, com certeza, setoriais.

13. O caráter 'progressivo' (para os que não exploram a terra ou o fazem deficientemente) e, em conseqüência, 'regressivo' (para os que bem exploram a terra) do ITR, faz com que o Poder Público utilize esses mecanismos como indutores de políticas sociais e econômicas ('Reforma Agrária e Política Agrícola'). Social e econômico ao tempo em que a progressividade força o proprietário ou usuário a produzir mais ou a ceder espaços para que outros produzam, e a regressividade do imposto leva à produção mais intensa e à arrecadação de outros tributos decorrentes da 'produção rural' e não da 'propriedade' da terra.

14. Do caráter progressivo/regressivo do ITR decorre a legislação vigente, iniciando-se pela Carta Magna, que em seu art. 153, § 4º, assim tratou do ITR:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI — propriedade territorial rural;  
(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas 'alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas' e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel."

Também o Estatuto da Terra foi norteador por esse princípio *verbis*:

"Art. 47. Para 'incentivar a política de desenvolvimento rural', o Poder Público se utilizará da 'tributação progressiva da terra', do Imposto de Renda, da colonização pública e particular, da assistência e proteção à economia rural e ao cooperativismo e, finalmente, da regulamentação do uso e posse temporários da terra, 'objetivando':

I — 'desestimular' os que exercem o direito de propriedade sem observância da 'função social' e econômica da terra;

II — 'estimular' a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de 'conservação dos recursos naturais renováveis';

(...)

Art. 49. As 'normas gerais' para a fixação do imposto sobre a propriedade territorial rural 'obedecerão a critérios de progressividade e regressividade', levando-se em conta os seguintes fatores: I — o valor da terra nua; II — a 'área' do imóvel rural; III — o grau de 'utilização' da terra na exploração agrícola, pecuária e florestal; IV — a grau de 'eficiência' obtido nas diferentes explorações;

(...)

15. Daí se infere que a redução do ITR de que trata o art. 50, §§ 5º, 6º e 7º, do Estatuto da Terra produz o mesmo efeito que as alíquotas diferenciadas para a propriedade produtiva e para a improdutiva, desestimulando esta e incentivando aquela, em harmonia com o texto constitucional.

16. Se a própria Constituição, em suas 'disposições permanentes', adota o princípio

da progressividade/regressividade, seria incompreensível, e inaceitável, que 'disposição transitória' invalidasse esse princípio, considerando essa política fiscal, de caráter sócio-econômico, como incentivo setorial de vigência limitada, como se pretende. Setorial seria se se tratasse de tributação da 'atividade' rural ou da 'atividade' de reflorestamento, que não se confundem com a tributação da 'propriedade' rural.

17. Vista em contexto mais amplo, a forma de calcular o ITR — levando em consideração a localização do imóvel (regionalização), a sua dimensão e a respectiva produção e produtividade, por meio da utilização de alíquotas diferenciadas em relação ao número de módulos fiscais (que definem os fatores localização e dimensão) e os graus de produção e produtividade da área aproveitável do imóvel — está atendendo, também, disposições constitucionais insertas nos arts. 3º, II e III, 165, § 7º, 170, III, VI e VII, 174, 184, 185, 186 e 187, I e §§ 1º e 2º.

18. De outra parte, guardam estreita relação com o art. 50, §§ 5º, 6º e 7º do Estatuto da Terra, o seu *caput* e ainda os §§ 3º, 4º, 8º, 9º, 10, 11 e 12 do mesmo dispositivo, não sendo sequer razoável excluir-se exatamente aqueles que 'desestimulam a manutenção de propriedade improdutiva', preocupação explícita da Constituição.

19. No tocante ao art. 5º, II, da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, vale registrar que o art. 50, § 4º, *b* considera as áreas reflorestadas com essências nativas como não aproveitáveis, portanto, fora do alcance da tributação. Não bastasse isso, a Constituição dedica o Capítulo VI do Título VIII ao meio ambiente, cumprindo ainda registrar que, em relação à redução do ITR (regressividade) e à questão ambiental, a Lei nº 8.171, de "17 de fevereiro de 1991" que dispõe sobre a Política Agrícola, estabeleceu:

"Art. 3º São objetivos da política agrícola':

I — na forma como dispõe o art. 174 da Constituição, o Estado exercerá função de planejamento, que será determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, destinado a promover, regular, fiscalizar, controlar, avaliar atividade e suprir necessidades, visando ‘assegurar o incremento da produção e da produtividade agrícolas, a regularidade do abastecimento interno, especialmente alimentar, e a ‘redução das disparidades regionais;

(...)

III — eliminar as disposições que afetam o desempenho das funções ‘econômica e social da agricultura’;

IV — proteger o meio ambiente, garantir o seu uso racional e ‘estimular a recuperação dos recursos naturais’;

(...)

VII — ‘compatibilizar as ações da política agrícola com as de reforma agrária’, assegurando aos beneficiários o apoio à sua integração ao sistema produtivo;

(...)

‘Art. 4º As ações e instrumentos de política agrícola referem-se a:

(...)

IV — proteção do ‘meio ambiente’, conservação e recuperação dos recursos naturais;

(...)

XIV — ‘tributação e incentivos fiscais’;

(...)

Art. 19. O Poder Público deverá:

(...)

IV — ‘promover e/ou estimular a recuperação das áreas’ em processo de desertificação;

(...)

VII — ‘coordenar programas de estímulo e incentivo’ à preservação das nascentes dos cursos d’água e do ‘meio ambiente’, bem como o aproveitamento de dejetos animais para conversão em fertilizantes.

(...)

‘Art. 104. São isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural’ as áreas dos imóveis rurais consideradas de ‘preservação permanentes’ e de ‘reserva legal’, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989.”

20. Esta Lei, posterior à Constituição, prevê estímulos à recuperação do meio ambiente, incentivos fiscais e outros, como objetivos e instrumentos de Política Agrícola.

## V

21. Ante o exposto, consideram-se ‘vigentes’ os dispositivos legais mencionados no art. 1º da Portaria MEFP nº 532/92, em face das disposições permanentes da Constituição, que em seu art. 153, § 4º, encampou o princípio da progressividade/regressividade do ITR, e por não se tratar de incentivos setoriais os relativos ao ITR (art. 50, §§ 5º, 6º e 7º do Estatuto da Terra e o art. 5º, II, da Lei nº 5.868/92), assistindo razão ao INCRA e ao Ministério da Agricultura e Reforma Agrária.

22. O ideal, contudo, será a edição de lei que, ‘de forma mais simplificada’, discipline o ITR, em consonância com a Constituição vigente.

23. Estas, Sr. Consultor-Geral, as considerações que me ocorreram sobre o complexo tema, no exíguo tempo assinalado.

‘Sub censura’.

Brasília, 09 de setembro de 1992. — *Maria Jovita Wolney Valente*, Consultora da República.