

IMUNIDADE AO ITR (CF/88, art. 153, § 4º)

SMALL RURAL ESTATE PROPERTY TAX IMMUNITY

(CF/88, art. 153, § 4º)

Cristiano Barufaldi*

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar a imunidade tributária da pequena gleba rural ao Imposto Territorial Rural (ITR), disposta no § 4º do artigo 153 da Constituição Federal de 1988. Para tanto, o estudo identifica as características da referida imunidade, bem como os pressupostos para o gozo das mesmas. Por fim, em razão da norma constitucional ser não auto-aplicável, este trabalho visa identificar, a luz da doutrina e jurisprudência pátrias, se o veículo legal adequado para a regulamentação desta imunidade é a lei complementar ou a lei ordinária.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade. Imposto Territorial Rural.

The purpose of this paper is to analyze small rural estate properties' tax immunity regarding the Rural Estate Property Tax (ITR) provided by Art. 153, §4 of the 1988 Brazilian Federal Constitution. In this sense, the paper identifies the characteristics of the said immunity, as well as the premises for it to be fully enjoyed. Finally, for it is a non self-applicable constitutional norm, this work aims at identifying – taking into consideration Brazilian legal doctrine and jurisprudence – if the legal mechanism for the regulation of such immunity should be implemented via supplementary or ordinary legislation.

KEY-WORDS: Immunities. Rural Estate Property Tax.

SUMÁRIO: Introdução. 1 Imunidade ao ITR (art. 153, 4º., CF/88). 1.1 Análise e classificação da imunidade contida no artigo 153 § 4º. da Constituição Federal de 1988. 1.2 Da regulamentação legal da pequena gleba rural. 2 Considerações finais. Referências.

* Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Membro e ex-presidente do Instituto de Estudos Jurídico-Empresariais – IEJE. Professor convidado da especialização em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS e do Instituto Universal de Marketing no Agronegócio - IUMA. Advogado.

INTRODUÇÃO

Muito pouco se discutiu sobre a imunidade ao Imposto Territorial Rural, a qual tem sido tratada em raras obras doutrinárias e em escassos precedentes jurisprudenciais. Destarte, aliada a relevância do tema geral onde o assunto está inserido, tal fato justifica a importância do presente estudo.

O exame do instituto da imunidade tributária alcança diversos enfoques no estudo do direito tributário pátrio, no qual surgem questionamentos diversos acerca de sua natureza jurídica no contexto das relações jurídicas, assim como interpretações exageradamente extensivas ou restritivas de seus dispositivos.

Quanto ao conceito e a natureza jurídica da imunidade, diversas teorias estão presentes na doutrina pátria, sendo a sua análise preambular de suma importância para traçar o pressuposto do exame da imunidade específica ao ITR.

A doutrina e a jurisprudência sempre interpretaram a natureza jurídica da imunidade como constitucional. Vale destacar que a doutrina clássica entende a imunidade como uma *limitação constitucional ao poder de tributar* ou *limitação constitucional à competência tributária*, em uma vinculação ao sentido da expressão utilizada por Aliomar Baleeiro, quando da edição de sua obra clássica que trata das *limitações ao poder de tributar*¹, expressão adotada pelo próprio legislador constituinte.

E, apesar das críticas que se faz a essa teoria, em virtude de se entender que a regra de imunidade não traz somente restrição ou limitação ao poder de tributar, mas sim compõe toda a estrutura das normas constitucionais que definem a competência legislativa², o instituto continua associado à Constituição Federal.

Destarte, utilizar-se-á a definição da imunidade sob o prisma do direito constitucional positivo³, como regra constitucional imunizante que impede, suprime

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

² Neste sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

³ Na apresentação da obra *Imunidades Tributárias e Direito Fundamentais*, Luiz Felipe Silveira Difini esclarece que “A definição de imunidade tributária, a nosso ver, deve se fazer à luz do direito positivo. Decorre de norma constitucional, positivada. É limitação constitucional ao poder de tributar, como diz expressamente a Constituição Federal e se expressa sob a forma de *exclusão*”

ou limita o exercício da competência constitucional tributária do ente tributante, quando da edição da norma instituidora do tributo.

Partindo-se destas premissas, o estudo focará na análise e classificação da imunidade ao Imposto Territorial Rural, contida no artigo 152, § 4º, da Constituição Federal de 1988, e, especialmente, na definição legal de pequena gleba rural para fins desta imunidade.

1 IMUNIDADE AO ITR (ART. 153, 4º., CF/88)

1.1 ANÁLISE E CLASSIFICAÇÃO DA IMUNIDADE CONTIDA NO ARTIGO 153, § 4º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A imunidade ao ITR para pequenas áreas agrícolas foi introduzida no sistema constitucional brasileiro pela Constituição Federal de 1946, que no § 1º do artigo 19 previa:

§ 1º - O imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;

De igual modo, na Constituição de 1967 (art. 22, § 1º) e na Emenda Constitucional n. 01/69, apesar de a competência⁴ para tributação do ITR ter passado dos Estados para a União Federal, de ter ocorrido a substituição da expressão sítios por glebas rurais e do limite da área ter aumentado para 25 hectares, foi mantido o teor desta imunidade.

Já, na redação original da Constituição Federal de 1988, a norma passou a estar prevista no § 4º do art. 154, no qual foi suprimida a expressa limitação do tamanho das glebas rurais imunes, cuja extensão ficou delegada para ser regulamentada por lei:

§ 4º - O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá

de competência tributária." (DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010)

⁴ O Imposto Territorial Rural foi instituído na Constituição Federal de 1891, em seu art. 9º. que dispunha: "E de competência exclusiva dos Estados decretar impostos:...2º. sobre imóveis rurais e urbanos". A partir de então este imposto foi mantido no nosso sistema constitucional tributário como tributo de competência estadual até 1961. A Emenda Constitucional n. 5, de 21/11/1961, transferiu a competência do ITR aos Municípios, que assim permaneceu até 1964, quando a EC n.10 entregou a competência do imposto sobre a propriedade rural para a União.

sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Além de ter evidenciado o caráter extrafiscal do referido tributo, a atual Constituição chancelou o favorecimento dos interesses econômicos do pequeno agricultor, visando não somente incentivar o uso da terra, mas também desonerar aqueles que cultivam e retiram o sustento de suas terras.

Por sua vez, a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, alterou o § 4º do artigo 153 da Constituição Federal e desdobrou essas ideias, mantendo as alíquotas progressivas para promover a função social da propriedade rural e flexibilizando o modo de exploração da pequena gleba rural imune, ao abolir um dos requisitos existentes para a fruição da imunidade ao ITR, qual seja, o de que o pequeno proprietário explore a terra só ou com sua família:

§ 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;

Tal modificação acabou por corrigir distorções das previsões constitucionais anteriores, já que permite que exploração seja feita pelo proprietário em conjunto com sua família ou com a ajuda de empregados, ou mesmo através de cooperativas⁵, situações que apesar de atenderem ao espírito da norma, permitindo a realização de outros princípios e objetivos insertos na própria Constituição Federal - função social da propriedade (arts. 5º., XXIII, 170, III e 186), erradicação da pobreza e da marginalização (art. 3º., II) e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 170, VII), afastavam a possibilidade de outorga da imunidade em questão.

Para parte da doutrina a imunidade da pequena gleba rural tem, inclusive, fundamento na ausência de capacidade contributiva dos proprietários de pequenas propriedades rurais, ou seja, tal imunidade seria uma consequência necessária do princípio da capacidade contributiva⁶. Ou ainda, como inferiu Ricardo Lobo Torres, trata-se de imunidade do mínimo existencial.⁷

⁵ BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Wlber de Moura (Coord.). **Comentários a Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 156.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 380.

Todavia, outros tributaristas entendem que a regra insculpida no § 4º do artigo 153 da CF/88 classifica-se como a imunidade de natureza política, a qual não leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito, porquanto o pequeno proprietário de gleba rural pode ter ou não aptidão para contribuir⁸.

Trata-se, ainda, de imunidade específica, limitada unicamente ao Imposto Territorial Rural, não tendo alcance em relação a outros tributos. Já, quanto a âmbito de incidência, é tradicionalmente classificada pela doutrina como exemplo de imunidade mista, já que combina pressuposto material (pequena gleba rural) e pressuposto pessoal (proprietário que a explore e não tenha outro imóvel)⁹.

Além disso, em virtude destes mesmos pressupostos, a imunidade ao ITR classifica-se como condicional ou não auto-aplicável, pois depende de cumprimento de requisitos e outro comando legal para produzir seus efeitos. Está condicionada a requisito inserto na própria Constituição Federal, de o proprietário não possuir outro imóvel (condição subjetiva), e também a regulamentação legal para a definição de pequena gleba rural (condição objetiva).

Estas duas condições são cumulativas, razão pela qual a imunidade não abrange as pequenas glebas rurais não exploradas pelo seu proprietário, as pequenas áreas rurais cujo proprietário possua outro imóvel e as médias e grandes glebas rurais.

Quanto ao requisito, estabelecido na própria Constituição, para o gozo da imunidade ao ITR, o interessado necessita comprovar o cumprimento de tal condição perante a autoridade administrativa, o que é feito, no caso, através da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR)¹⁰.

⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 198.

⁹ Neste sentido: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. revisada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 113. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 634. COSTA, 2006, p. 125-127.

¹⁰ Determina o artigo 36 da IN/SRF n. 256/2002): “O sujeito passivo, inclusive o isento, ou a pessoa imune deve apresentar anualmente, em modelo aprovado pela SRF, a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) correspondente a cada imóvel rural, composta pelos seguintes documentos:

I - Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (Diac), mediante o qual o sujeito passivo, inclusive o isento, ou a pessoa imune deve prestar à SRF as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel rural e a seu titular;

II - Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), mediante o qual o sujeito passivo deve prestar à SRF as informações necessárias ao cálculo do ITR e apurar o valor do imposto correspondente a cada imóvel rural.”

Por fim, quanto a regulamentação legal do que se entende, para fins da imunidade constitucionalmente prevista, como pequena gleba rural, persiste muita controvérsia doutrinária a respeito, como adiante será analisado.

1.2 DA REGULAMENTAÇÃO LEGAL DA PEQUENA GLEBA RURAL

O entendimento assente entre os doutrinadores nacionais, no sentido de que caberia a lei complementar regulamentar o que é pequena gleba rural para fins de imunidade do ITR, fundamenta-se no dispositivo do artigo 146, inciso, da CF/88, que determina caber à lei complementar a regulamentação das limitações ao poder de tributar¹¹.

Assim, dado que a imunidade é uma limitação ao poder de tributar e que todas as limitações ao poder de tributar devem ser reguladas por lei complementar, todas as imunidades devem ser reguladas por tal espécie legislativa.

Para Leandro Paulsen é “certo que a regulamentação de dispositivo constitucional que condiciona o exercício da tributação só tem eficácia se não estiver ao alcance do legislador ordinário do ente tributante”.¹²

Com efeito, Roque Carraza conclui que enquanto lei complementar não definir a pequena gleba rural para fins de imunidade do ITR, tal definição deve advir da análise do artigo 191, da CF, que também alude à pequena gleba rural e à exploração da terra por quem não tem outro imóvel, e que define o tamanho da pequena gleba rural como não superior a cinquenta hectares. Assim, para o autor, enquanto não editada a lei complementar específica regulando a pequena propriedade rural, esta deve ser aquela não excedente a cinquenta hectares.

Como se observa, tal entendimento insere-se na corrente doutrinária majoritária sobre a matéria, a qual propõe que para a regulamentação geral de imunidades tributárias, por interpretação sistemática com o artigo 146, II, da CF, será sempre necessária a lei complementar, mesmo quando a Constituição Federal refere apenas a lei, sem qualificá-la.

¹¹ Neste sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, P. 368. COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 197.

¹² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 321.

Em contrapartida a esta posição, a doutrina minoritária entende que a Constituição Federal está excepcionando o disposto do inciso II do artigo 146 quando, ao tratar de imunidades tributárias, refere apenas a lei.¹³

E, apesar desta divergência que vem persistindo há muito na doutrina, há uma terceira corrente, que acaba por conciliar de alguma forma estas posições, a qual vem sendo adotada nos julgados mais recentes do Supremo Tribunal Federal¹⁴, segundo a qual caberia a lei complementar regulamentar os limites das imunidades, enquanto a lei ordinária poderia dispor sobre seus requisitos formais.

Apesar disso, enquanto não examinada a questão pelo Supremo Tribunal Federal, a pequena gleba rural, para fins da imunidade ao ITR, continua a ser regulamentada pela Lei Ordinária n. 9.393, de 1996, que a definiu como os imóveis rurais com área igual ou inferior a:

- 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Além disso, o Decreto n. 4.382, de 2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, ratifica hipóteses de imunidade ao ITR¹⁵, em decorrência de outras imunidades previstas na Constituição Federal de 1988:

Art. 3º São imunes do ITR:

- I - a pequena gleba rural, desde que o seu proprietário a explore só ou com sua família, e não possua outro imóvel (Constituição Federal - CF, art. 153, § 4º; Lei nº 9.393, de 1996, arts. 2º e 4º);
- II - os imóveis rurais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a");
- III - os imóveis rurais de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a" e § 2º);
- IV - os imóveis rurais de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, relacionados às suas finalidades essenciais (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º)."

¹³ Revista Fórum de Direito Tributário vol 42. Novembro/dezembro 2009, pp. 105/111.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADIn 1802 MC. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 27 ago. 1998. DJ 13 fev. 2004.

¹⁵ Nesse sentido dispõe também o artigo 2º. da IN/SRF n. 256/02.

Todavia, além de descabida a previsão de imunidade em Decreto, tal dispositivo nem mesmo dispõe sobre todas as imunidades previstas na Constituição Federal. Não foi tratada no referido decreto, por exemplo, a imunidade ao ITR dos imóveis rurais em que se encontra os templos de qualquer culto, conforme previsão do art. 150, VI, “b”, da CF/88, ou ainda, a imunidade das terras indígenas ou tradicionalmente ocupadas por índios, das quais os índios têm a posse permanente, com o usufruto exclusivo do solo, dos rios e dos lagos nelas existentes (art. 231 da CF/88), e que por pertencerem à União, nos termos do art. 20 da Constituição Federal e por isso gozam da imunidade recíproca.

Necessário esclarecer, também, que, independentemente da ausência de expressa previsão constitucional ou regulamentação legal, pelas mesmas razões pelas quais admite-se a posse como fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial, além do proprietário da pequena gleba rural, tem direito a referida imunidade os titulares do domínio útil (o enfiteuta, o foreiro e os assentados rurais¹⁶) e os possuidores a qualquer título (possuidor, usufrutuário).

Da mesma forma, nada obsta que se reconheça a imunidade ao pequeno proprietário de mais de um imóvel rural, desde que suas áreas somadas, não extrapolem as dimensões de uma pequena gleba rural.¹⁷

Cabe registrar, finalmente, que a regulamentação da imunidade em questão passa também pela definição do que é zona urbana e do que é zona rural, dentro da qual a pequena gleba é imune, eis que do contrário teríamos um conflito de competência entre a União e os Municípios. Entretanto, tal questão é resolvida pelo Código Tributário Nacional, que os termos do artigo 29, adota o critério de localização para definir imóvel rural:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

De acordo com o CTN, zona urbana é aquela definida em Lei Municipal, observado o requisito mínimo da existência de 2 (dois) dos melhoramentos públicos

¹⁶ O artigo 3º. da Lei n. 9.393/96 contempla hipótese de isenção para o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento.

¹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 416.

referidos no § 1º, do art. 32 do Código Tributário Nacional. O que não for zona urbana (por natureza - § 1 do artigo 32 ou por equiparação - § 2 do artigo 32 do Código Tributário Nacional) poderá ser considerada zona rural para efeitos fiscais.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 98.850-8/MG¹⁸, ainda sob o regime da Constituição Federal anterior, apreciou a matéria, adotando a orientação do CTN para definição e imóvel rural, entendendo pela inconstitucionalidade do artigo da 6º. da Lei n. 5.868/72, que adotava o critério da destinação econômica para fixação de competência entre IPTU e ITR.

E, apesar da própria Lei nº 9.393/96 ter consolidado, no seu artigo 1º.¹⁹, o aspecto geográfico como determinante para a resolução do conflito de incidência de tributo, a adoção exclusiva deste para delimitação da competência continua não sendo pacífica.

O grande problema na adoção do conceito geográfico de zona urbana e de zona rural diz respeito ao crescimento desordenado das cidades, dentro das quais permanecem muitos imóveis com destinação agrícola.

Ademias, julgados mais recente do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça tem entendido que o artigo 14 do Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966, recebido, tal qual o CTN, como lei complementar, em seu artigo 15 cria exceção a competência determinada no artigo 32 da Lei n. 5.172, de 25.10.1966 (CTN):

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

¹⁸ “Imposto predial. critério para a caracterização do imóvel como rural ou como urbano. a fixação desse critério, para fins tributários, e princípio geral de direito tributário, e, portanto, só pode ser estabelecido por lei complementar. o C.T.N. segundo a jurisprudência do S.T.F., e lei complementar. inconstitucionalidade do artigo 6., e seu paragrafo único da lei federal 5.868, de 12 de dezembro de 1972, uma vez que, não sendo lei complementar, não poderia ter estabelecido critério, para fins tributários, de caracterização de imóvel como rural ou urbano diverso do fixado nos artigos 29 e 32 do C.T.N. recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade do artigo 6. e seu paragrafo único da lei federal 5.868, de 12 de dezembro de 1972.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 93850. Relator: Min. Moreira Alves. Julgado em: 20 maio 1982. DJ 27 ago. 1982. PP-08180 EMENT VOL-01264-02 PP-00336 RTJ VOL-00105-01 PP-00194)

¹⁹ “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.”

É este o entendimento que colhe-se de voto do Ministro Sydney Sanches, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 140773/SP:

II - O c. Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento no sentido de que a regra do art. 32 do Código Tributário Nacional, na redação dada pelo art. 15 do Decreto-Lei 57/66, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1967, pela Emenda Constitucional 01/69 e pela atual Constituição Federal de 1988 como norma com natureza de lei Complementar, por ser regra geral tributária acerca dos tributos ITR e IPTU, assim somente podendo ser alterada por norma desta mesma espécie, pelo que declarou a inconstitucionalidade do art. 6º e seu parágrafo único da Lei 5.868/72 (STF. RE 94.850-8/MG. LEX 46/91. Rel. Min. Moreira Alves) e também do art. 12 da mesma Lei (na parte que revogava o art. 15 do Decreto-Lei 57/66 (STF. RE 140773 / SP. J. 08/10/1998, DJ 04-06-1999, p. 17; EMENT 1953-01/127. Rel. Min. Sydney Sanches; Resolução 09/2005 do Senado Federal), restabelecendo assim a plena vigência do art. 32 do CTN, impondo a regra da prevalência da destinação do imóvel para fins de incidência do ITR ou do IPTU, sujeitando-se o imóvel com destinação rural ao ITR mesmo que esteja na área urbana do município.

Também nesse sentido é entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do acórdão do Recurso Especial n. 1112646/SP, julgado sob o regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), que restou assim ementado:

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

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

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.²⁰

Conclui-se que para a identificação da natureza rural ou urbana de determinado imóvel, para fins de definição da competência para tributar a propriedade territorial, deverão ser levados em conta três critérios: (i) localização geográfica do imóvel; (ii) atendimento de pelos menos duas das melhorias indicadas no artigo 32, § 1º, do CTN; e (iii) destinação dada ao imóvel.

Assim, somente a análise destes três critérios em conjunto com os requisitos previstos no art. 153, § 4º, inciso II, irá possibilitar a definição se determinada gleba está albergada pela imunidade ao imposto territorial rural – ITR.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. REsp 1112646/SP. Relator: Min. Herman Benjamin. Julgado em: 26 ago. 2009. **DJe** 28 ago. 2009.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 153, § 4º, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/03, acabou por flexibilizar o modo de exploração da pequena gleba rural imune, abolindo um dos requisitos existentes para a fruição da imunidade ao ITR, qual seja, o de que o pequeno proprietário explore a terra só ou com sua família.

Tal adequação acabou por não somente confirmar a política de favorecimento dos interesses econômicos do pequeno agricultor, mas também por corrigir distorções das previsões constitucionais anteriores, permitindo a exploração da pequena gleba rural pelo proprietário em conjunto com sua família ou com a ajuda de empregados, privilegiando a realização de outros princípios e objetivos insertos na própria Constituição Federal - função social da propriedade (arts. 5º., XXIII, 170, III e 186), erradicação da pobreza e da marginalização (art. 3º., II) e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 170, VII).

O gozo da imunidade ao ITR está condicionado aos requisitos insertos na própria Constituição Federal, de o proprietário não possuir outro imóvel (condição subjetiva), e também a regulamentação legal para a definição de pequena gleba rural (condição objetiva).

A regulamentação do tamanho da pequena gleba, apesar da atual definição da Lei n. 9.396/6, é objeto de severas objeções por parte dos doutrinadores nacionais, para os quais a matéria é reservada a lei complementar nos termos determinado pelo inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Nos parece realmente que a determinação do tamanho da gleba está reservada à lei complementar pois é meio pela qual limita-se o poder de tributar da União, competente para a tributação do ITR.

Infere-se, outrossim, que a definição das glebas albergadas pela imunidade ao imposto territorial rural – ITR, além da análise dos requisitos previstos no art. 153, § 4º, inciso II, depende também da identificação da natureza rural ou urbana de determinado imóvel - (i) localização geográfica do imóvel; (ii) atendimento de pelos menos duas das melhorias indicadas no artigo 32, § 1º, do CTN; e (iii) destinação dada ao imóvel.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. revisada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Wlber de Moura (Coord.). **Comentários a Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BORGES, Jose Alfredo. Regime tributário do ouro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, p. 332-342, jan./mar. 1991.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Sugestões Literárias, 1980.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Fabris, 1996.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. I, de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. v. 3.

MUZZI FILHO, João Caetano. O novo ITR e a realidade que espelha; mecanismo de resguardo da Constituição Federal ou arbitrariedade fiscal. Limites. **Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo**, v. 1/10641, p. 46-42, 1997.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. Aplicabilidade da extrafiscalidade no imposto territorial rural (ITR). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 17, n. 87, p. 188-200, jul./ago. 2009.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

SANTINI, Clito; SPERB, Guilherme Ricardo Roedel. Imunidade ao ITR (CF/1988, art. 153, ss 4º) e imunidade do ouro ativo financeiro (CF/1988, art. 153, ss 5º). In. DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. Análise do imposto territorial rural (ITR) sob a ótica do princípio constitucional da capacidade contributiva. **Mens Juris: Revista de Direito**, Uberlândia, v. 1, n. 1, p. 167-176, jan. 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.