



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO**

ERIC ARAUJO ANDRADE OLIVEIRA

**A ANÁLISE TÉCNICO-CIENTÍFICA DO USO EXTRAFISCAL
DO ITR:
UMA PERSPECTIVA CRÍTICA DE SUA DESTINAÇÃO ENQUANTO
FERRAMENTA AUXILIAR PARA AS POLÍTICAS PÚBLICAS
AGRÍCOLAS, FUNDIÁRIAS E DA REFORMA AGRÁRIA**

Salvador
2022

ERIC ARAUJO ANDRADE OLIVEIRA

**A ANÁLISE TÉCNICO-CIENTÍFICA DO USO EXTRAFISCAL
DO ITR:**

**UMA PERSPECTIVA CRÍTICA DE SUA DESTINAÇÃO ENQUANTO
FERRAMENTA AUXILIAR PARA AS POLÍTICAS PÚBLICAS
AGRÍCOLAS, FUNDIÁRIAS E DA REFORMA AGRÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
graduação Alteridade e Direitos Fundamentais,
Universidade Católica do Salvador.

Orientador: Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira.

Salvador
2022

Dados de Catalogação da Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica. UCSal. Sistema de Bibliotecas

O48 Oliveira, Eric Araújo Andrade

A análise técnico-científica do uso extrafiscal do ITR: uma perspectiva crítica de sua destinação enquanto ferramenta auxiliar para as políticas públicas agrícolas, fundiárias e da reforma agrária / Eric Araújo Andrade Oliveira .– Salvador, 2022.

124 f.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. Mestrado em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira.

1. Reforma Agrária 2. Direito Extrafiscal 3. Subsistemas Jurídicos
4. Método Técnico-Científico I. Oliveira, Jadson Correia de – Orientador
II. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação III. Título.

CDU: 332.021.8

TERMO DE APROVAÇÃO

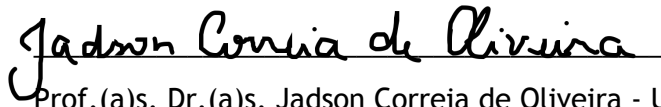
Eric Araújo Andrade Oliveira

“Extrafiscalidade Como Mecanismo Constitucional De Realização Da Reforma Agrária: Uma Análise Técnico-Científica Do ITR e Da Sua Utilização Extrafiscal Como “Paradigma” Para o Direito Constitucional Tributário”.

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Direito da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, 30 de maio de 2022.

Banca Examinadora:



Prof.(a)s. Dr.(a)s. Jadson Correia de Oliveira - UCSAL (orientador)

Assinado de forma digital por TAGORE TRAJANO DE ALMEIDA SILVA
TAGORE TRAJANO DE ALMEIDA SILVA
Dados: 2022.07.14 12:50:24 -03'00'

Prof.(a) Dr.(a) Tagore Trajano de Almeida Silva - UCSAL

Assinado de forma digital por ANDRE ALVES PORTELLA
ANDRE ALVES PORTELLA
Dados: 2022.07.21 10:02:24 -03'00'

Prof.(a) Dr.(a) André Alves Portella - UFBA

EPÍGRAFE

*O povo foge da ignorância
Apesar de viver tão perto dela
E sonham com melhores tempos idos
Contemplam esta vida numa cela
Esperam nova possibilidade
De verem esse mundo se acabar
A arca de Noé, o dirigível
Não voam, nem se pode flutuar
Não voam, nem se pode flutuar
Não voam, nem se pode flutuar
Eh, oô, vida de gado
Povo marcado eh*

(Admirável Gado Novo - Zé Ramalho)

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Pós-Doutor Jadson Correia de Oliveira, pela sua orientação, cuidado e incentivo, durante o desenvolvimento da pesquisa e no decorrer das demais atividades acadêmicas realizadas do Mestrado PPGGD em Direito.

À secretaria do programa de Pós-Graduação Stricto-Sensu em Direito, na figura da Assistente de Secretaria Jussara Teixeira, pela disponibilidade e atenção de fundamental importância em muitos momentos do curso.

Aos meus colegas da Turma de 2020.1, pela sua camaradagem, pelo apoio e pelos valiosos ensinamentos compartilhados em períodos incertos de Pandemia.

Ao Professor Pós-Doutor Tagore Trajano de Almeida Silva pelo apoio, importantes ensinamentos e contribuições tanto no âmbito do desenvolvimento da pesquisa e das demais atividades acadêmicas realizadas no decorrer do curso de Mestrado PPGGD em Direito.

Aos meus queridos amigos e minha família, pelo convívio, pelo apoio e incentivo em todos os momentos do curso e da vida.

“O homem não é nada além daquilo que a educação faz dele” (Kant)

RESUMO

Primordialmente desenhado pelo legislador constituinte originário como uma importante ferramenta à disposição do gestor público, para que o mesmo possa melhor aplicar as políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária e ampliado pelo legislador constituinte derivado através da Emenda Constitucional de nº 42/2003, se tem justamente o tributo denominado de Imposto Territorial Rural. Tendo em vista esta pretensão legislativa insculpida na norma, a presente pesquisa sobre a forma de uma dissertação acadêmica se propõem a solucionar o seguinte questionamento: O Imposto Territorial Rural é um mecanismo eficiente ao gestor público no que concerne à sua utilização extrafiscal para auxiliar políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária? Para solucionar este questionamento lança-se uma análise técnico-científica à norma de modo a verificar seus aspectos dogmáticos, científicos e sobremodo críticos frente à norma insculpida no art. 153, §4º e incisos do texto constitucional, suas peculiaridades e sua efetiva aplicação ao caso concreto. Esta pesquisa faz uso do método lógico dedutivo e da revisão teórica qualitativa, se estruturando em cinco capítulos, sendo o capítulo inicial a introdução, os capítulos segundo, terceiro e quarto o falseamento das hipóteses iniciais e o quinto capítulo na figura das considerações finais. Conclui-se que, a despeito de no plano normativo o uso extrafiscal do Imposto Territorial Rural cumprir os requisitos necessários à sua aplicabilidade de modo a fornecer ao gestor público uma ferramenta auxiliar para políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, no plano fático tal pretensão não é alcançada, demonstrando sua ineficiência e o distanciamento entre o objetivo legislativo insculpido à norma e a sua efetivação no mundo dos fatos.

Palavras-chave: Reforma Agrária. Direito Extrafiscal. Subsistemas Jurídicos. Método Técnico-Científico.

ABSTRACT

Primarily designed by the original constituent legislator as an important tool at the disposal of the public manager, so that he can better apply agricultural, land and agrarian reform public policies and expanded by the constituent legislator derived through Constitutional Amendment n° 42/2003, it has precisely the tribute called Rural Land Tax. In view of this legislative pretension enshrined in the norm, the present research in the form of an academic dissertation proposes to solve the following question: The Rural Land Tax is an efficient mechanism for the public manager regarding its extrafiscal use to assist public policies agricultural, land and agrarian reform? To solve this questioning, a technical-scientific analysis of the norm is launched in order to verify its dogmatic, scientific and extremely critical aspects against the norm inscribed in art. 153, §4 and sections of the constitutional text, its peculiarities and its effective application to the specific case. This research makes use of the logical deductive method and qualitative theoretical review, being structured in five chapters, the initial chapter being the introduction, the second, third and fourth chapters the falsification of the initial hypotheses and the fifth chapter in the figure of the final considerations. It is concluded that, despite the fact that the extrafiscal use of the Rural Land Tax fulfills the necessary requirements for its applicability in a normative plan in order to provide the public manager with an auxiliary tool for agricultural, land and agrarian reform public policies, at the factual level such pretension is not achieved, demonstrating its inefficiency and the distance between the legislative objective inscribed in the norm and its effectiveness in the world of facts.

Keywords: Land Reform. Extrafiscal Law. Legal Subsystems. Technical-Scientific Method.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRA	Associação Brasileira de Reforma Agrária
CGU	Controladoria-Geral da União
CONTAG	Confederação Nacional de Trabalhadores na Agricultura
CPT	Comissão Pastoral da Terra
CRFB/ 88	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
DITR	Declaração de Imposto Territorial Rural
ITR	Imposto Territorial Rural
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
MST	Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra
PNMA	Política Nacional do Meio Ambiente
PNRA	Política Nacional de Reforma Agrária
Sisnama	Sistema Nacional do Meio Ambiente
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
VTNt	Valor Da Terra Nua Tributável

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
2 EXTRAFISCALIDADE ENQUANTO MECANISMO AUXILIAR PARA A CONCRETIZAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	15
2.1 ESCORÇO HISTÓRICO ACERCA DO INSTITUTO DA PROPRIEDADE E DE SUAS IMPLICAÇÕES SOCIAIS E JURÍDICAS NO ÂMBITO TERRITORIAL BRASILEIRO.....	16
2.2 PRINCIPAIS ASPECTOS ACERCA DA REFORMA AGRÁRIA BRASILEIRA..	20
2.3 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS	30
2.4 OS MECANISMOS CONSTITUCIONAIS DE INTERVENÇÃO NA PROPRIEDADE	37
2.5 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL ENQUANTO FERRAMENTA AUXILIAR PARA AS POLÍTICAS FUNDIÁRIAS E DA REFORMA AGRÁRIA	44
3 A ANÁLISE CIENTÍFICA DO USO EXTRAFISCAL DO ITR	48
3.1 CIÊNCIA JURÍDICA E DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: A NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE CIÊNCIA E NORMA JURÍDICA	49
3.2 A DISTINÇÃO ENTRE INTERPRETAÇÃO E HERMENÊUTICA JURÍDICA....	53
3.3 ANÁLISE CRÍTICA DAS ESCOLAS DA HERMENÊUTICA: MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E O MÉTODO TÉCNICO-CIENTÍFICO	56
3.4 A APLICAÇÃO DOS MÉTODOS INTERPRETATIVOS À NORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO ITR.....	65
3.5 A APLICAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO HERMENÊUTICO-EXEGÉTICA OU SISTEMÁTICA À NORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO ITR	72
4 A ANÁLISE TÉCNICA DO USO EXTRAFISCAL DO ITR	79
4.1 USO EXTRAFISCAL E O DIÁLOGO ENTRE O SUBSISTEMA ECONÔMICO E O TRIBUTÁRIO.....	81
4.2 ANÁLISE COMPARADA DA EXTRUTURA DO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL E DO USO EXTRAFISCAL DO ITR ENQUANTO MECANISMOS AUXILIARES PARA AS POLÍTICAS PÚBLICAS	90
4.3 USO EXTRAFISCAL DO ITR E O DIÁLOGO ENTRE O SUBSISTEMA TRIBUTÁRIO E O AGRÁRIO	97
4.4 ALGUMAS IMPLICAÇÕES QUANTO À EFICIÊNCIA E APLICABILIDADE DO USO EXTRAFISCAL DO ITR	106
4.5 A EFICÁCIA NORMATIVA E INEFICÁCIA SOCIAL DO USO EXTRAFISCAL DO ITR.....	109

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	115
REFERÊNCIAS.....	119

INTRODUÇÃO

No contexto dos atuais debates acerca da função e ou funções desempenhadas pelas normas de Direito constitucional tributária, propõe-se nesta pesquisa realizar um recorte epistemológico, portanto um recorte quanto à amplitude daquilo que se visa pesquisar, no qual o objeto será a extrafiscalidade, ou uso extrafiscal do ITR, em sua a priori destinação enquanto mecanismo auxiliar ao gestor público para a concretização de políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária.

A partir deste recorte epistemológico a presente pesquisa estruturada como uma dissertação acadêmica de mestrado se propõe a solucionar o seguinte questionamento: O Imposto Territorial Rural é um mecanismo normativo eficaz e eficiente ao gestor público no que concerne a sua utilização extrafiscal para auxiliar políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária?

Portanto será a partir do então formulado questionamento que se estruturará a presente pesquisa, seguindo-se, portanto, as regras epistemológicas derivadas do método lógico-dedutivo.

Fora elencado nesta pesquisa, como referencial teórico epistemológico as premissas e formulações previstas em: Lógica da Pesquisa Científica, de modo que o método eleito para a realização desta pesquisa, ou seja, o método de investigação que se optou por utilizar nesta dissertação acadêmica é o método lógico-dedutivo, que por sua vez provém dos ensinamentos legados por sir. Karl Popper

De forma anterior ao efetivo enfrentamento da problemática proposta, ou seja, antes mesmo de se buscar a solução do questionamento norteador da pesquisa e em estrita obediência à liturgia do método lógico-dedutivo, reúne-se inicialmente a hipótese de pesquisa também de grande importância para a realização das etapas posteriores da investigação fornecendo-lhe pontos de partida.

Como hipótese inicial se estabelece que: A utilização extrafiscal do ITR pode ser compreendida como um método auxiliar ao gestor público, possuindo eficácia normativa, entretanto sendo tal utilização insuficiente para atender as demandas referentes às políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, portanto, não alcançando, pois eficácia social ou efetividade.

Para a efetiva análise desta hipótese se optou por utilizar uma perspectiva constitucional do Direito tributário, ou seja, como um Direito constitucional tributário. Parte-

se de uma análise crítica técnico-científica do ITR para então extrair-se tanto suas características dogmáticas, quanto suas características científicas e críticas de modo a se compreender tanto a eficiência normativa quanto a eficácia social ou efetividade do tributo em questão.

Serão delimitados também de forma inaugural os recortes (ou limites) epistemológicos cuja principal função será estabelecer limites ao universo pesquisável, o que proporcionará a viabilidade da própria pesquisa.

Como recorte epistemológico temporal é estabelecido o período compreendido a partir da Lei de Terras de 1850 até a clássica Emenda Constitucional de nº 42/2003, que dentre tantas alterações no Sistema Tributário Nacional, trouxe mecanismos normativos para operacionalizar o uso extrafiscal do ITR enquanto possível ferramenta apta a auxiliar o gestor público para fins de políticas agrícolas, fundiárias e de reforma na forma dos incisos I, II e III do art. 153, §4º da CRFB/88.

A natureza federal do imposto objeto desta pesquisa acaba por fornecer o seu limite ou recorte epistemológico espacial, ou seja, tratar-se-á do âmbito do território brasileiro, de modo que o campo de estudo terá implicações ao contexto brasileiro.

Ademais, o desdobramento do Direito tributário mais conhecido como extrafiscalidade, ou uso extrafiscal dos tributos, trata-se de tema atual que sempre conchama novas discussões e novos questionamentos no contexto do Direito constitucional tributário brasileiro.

De modo mais específico, defende-se uma interpretação hermenêutico-exegética ou sistemática, proveniente do pensamento do professor Roque Antônio Carrazza como método técnico-científico, que alinhada com as premissas do Direito constitucional tributário e do Direito agrário proporcionará um melhor falseamento da hipótese inicial.

A pesquisa proposta se subdividirá em momentos distintos, de modo a tanto cumprir as exigências próprias a esta espécie de investigação quanto melhor sistematizar e debater os principais pontos da pesquisa.

No capítulo inicial, ou introdução, serão trazidas as problemáticas de pesquisa, as hipóteses iniciais, o método de pesquisa e uma breve explicitação dos objetivos a serem buscados nesta dissertação.

O segundo capítulo inicia a partir da abordagem do instituto da propriedade territorial brasileira, desde as suas origens históricas perpassando suas principais alterações. É abordada

neste íterim, também a figura da reforma agrária brasileira, através de uma leitura legislativa e conceitual dos principais elementos da mesma, de modo a se compreender como se insere o exercício da atividade tributante e sobretudo o uso extrafiscal do ITR dentro deste contexto.

Uma vez que se intenta lançar um olhar técnico-científico sobre uma norma configurada como de Direito constitucional e de natureza principalmente extrafiscal, realiza-se também um breve apontamento acerca do uso fiscal e extrafiscal dos tributos, de modo à melhor compreender em qual perspectiva constitucional tributária se insere o ITR.

A partir desta análise aborda-se também de forma inicial a perspectiva do uso do ITR enquanto tributo ambiental, linha teórica que será mais à frente enfrentada dada as peculiaridades de sua estrutura, é dizer, enquanto instrumento auxiliar de política pública, fornecendo elementos, sobretudo para a análise técnica desta norma.

Uma vez que se intenta analisar técnico-cientificamente a perspectiva do ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas, desvela-se no segundo capítulo também premissas das políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, partindo-se, sobretudo de sua disciplina constitucional nos artigos 184 a 192 da CRFB/88, pontuando-se os principais mecanismos interventivos sobre a propriedade voltados à efetiva utilização do gestor público enquanto ferramentas auxiliares de políticas públicas.

Intenciona-se como forma de verificação da hipótese inicial lançar o método técnico-científico em relação à norma constitucional tributária do ITR, através de uma hermenêutica tanto técnica: No que concerne à compatibilidade do uso extrafiscal do ITR com os princípios do STN e das políticas agrícolas, fundiárias e da reforma agrária; quanto científica: Ao analisar de forma crítica os mecanismos interpretativos que perfazem a hermenêutica exegética ou sistemática da norma em estudo e aplicá-los à mesma de modo a precisar sua eficácia normativa.

Neste sentido o terceiro capítulo trará primeiramente a leitura científica, ou seja, hermenêutico-exegética do ITR pontuando quais são os métodos interpretativos que a compõem. Optou-se por realizar inicialmente um esboço histórico das escolas da hermenêutica que efetivamente desenvolveram tais métodos e quais as suas implicações para o processo de interpretação do Direito.

Tal esboço histórico possui importância para essa pesquisa uma vez que, demonstra como ocorreu o aperfeiçoamento do ato de interpretar e aplicar o Direito, agregando-se para tal, técnicas que passam a ser utilizadas de forma conjunta e assim proporcionar a melhor interpretação e aplicação da norma jurídica.

Também foi atribuído destaque às lições do jurista austríaco Hans Kelsen, em sua Teoria Pura do Direito, especialmente nos capítulos terceiro e quarto desta dissertação, uma vez que o professor Roque Antônio Carrazza se utiliza, com abrandamentos, de uma hermenêutica fundamentada no modelo kelseniano de modo a subjazer a modalidade técnico-científica de interpretação como molde para a realização de sua obra.

Neste sentido esta modalidade hermenêutico-exegética no âmbito desta pesquisa é sedimentada, sobretudo nos princípios gerais que estruturam norteiam e informam o subsistema constitucional tributário.

Portanto tais princípios constitucionais tributários funcionam enquanto diretrizes que fornecerão um controle de compatibilidade, controle sistemático ou controle exegético entre a norma tributária em estudo e o Sistema Tributário Nacional.

No quarto capítulo é realizada uma análise técnica da norma extrafiscal do ITR, ou seja, é realizado um controle de compatibilidade dela perante os princípios informadores e direcionadores do Direito constitucional tributário e daqueles atinentes à concretização das políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, através do diálogo entre o subsistema constitucional tributário e o subsistema econômico, que por sua vez abrange o Direito agrário.

No quarto capítulo é também realizada uma análise comparada entre a perspectiva tributária ambiental e a perspectiva do uso extrafiscal do ITR, a partir de sua estrutura formal, por meio de uma leitura sistêmica, onde se evidencia toda uma sorte de princípios tributários, do Direito agrário e do Direito econômico, como normas diretivas que devem ser obedecidas para a correta aplicabilidade do ITR extrafiscal à sua respectiva destinação no plano dos fatos.

Realiza-se também um diálogo mais restrito entre o uso extrafiscal do ITR e o Direito agrário, de modo a se verificar, sobretudo a partir do critério de identificação teleológico-sistemática do professor Heleno Torres a possibilidade de aplicação da norma em estudo enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas agrárias, fundiárias e de reforma agrária.

É então realizada uma análise crítica da aplicação da norma ao plano dos fatos, a partir da qual se observa a ínfima arrecadação do tributo, bem como o não atendimento do *télos* legislativo, uma vez que a baixa oneração tributária proporcionada por este tributo pouco orienta a conduta dos grandes proprietários de latifúndios a atender as funções sociais do imóvel rural, não onera os grandes latifúndios produtivos voltados à exportação, que predominam no cenário rural brasileiro e não promove a distribuição efetiva de terras, apenas tendo o mérito de imunizar o pequeno proprietário rural.

No quinto capítulo são trazidas as considerações finais além de uma breve retomada dos principais pontos da pesquisa e dos novos elementos colhidos no processo de falseamento ou verificação.

Tendo sido descortinadas as principais temáticas desenvolvidas nesta pesquisa partise-á para o efetivo enfrentamento das premissas iniciais de pesquisa no próximo capítulo.

2 EXTRAFISCALIDADE ENQUANTO MECANISMO AUXILIAR PARA A CONCRETIZAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Parte-se então para a elucidação da perspectiva do uso extrafiscal¹ do ITR enquanto um mecanismo auxiliar eficiente para a concretização de políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, de modo a trazer os seus elementos introdutórios ou propedêuticos que nortearão a pesquisa.

Tal análise dessa forma de exação enquanto: um mecanismo auxiliar para as políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, deverá ser submetida ao método técnico-científico, mecanismo interpretativo que será aplicado, sobretudo nos próximos capítulos para a verificação crítica da eficácia normativa e social da norma.

A respeito da importante distinção entre eficácia normativa e eficácia e ou eficiência social, cuja aplicação irá perpassar todo o desenvolvimento de pesquisa, elucida o magistrado Ingo Wolfgang Sarlet: “a eficácia social da norma (sua real obediência e aplicação no plano dos fatos) [...] Constata-se, portanto, que, de acordo com esta concepção, a eficácia social se confunde com a noção de efetividade da norma” (SARLET, 2012).

Prossegue o autor que a eficácia normativa está ligada à aplicabilidade imediata da norma, uma vez que conforma o art. 5º, §1º da CRFB/88 é um pressuposto das normas constitucionais que versem sobre Direitos e garantias fundamentais a sua aplicabilidade imediata (SARLET, 2012).

Tendo em vista esta distinção, partir-se-á inicialmente para um breve esboço acerca dos elementos: Propriedade territorial brasileira, a partir do seu viés histórico de desenvolvimento até que se chegue à sua configuração atual no âmbito do sistema jurídico; A Reforma Agrária no Brasil, trazendo os seus principais aspectos; ITR, concentrando-se mais detidamente no seu aspecto extrafiscal trazendo algumas notas do seu uso fiscal e também ambiental; Os mecanismos interventivos na propriedade localizados no capítulo III, Título VII do texto constitucional, que versa sobre: Política Agrícola e Fundiária e Da Reforma Agrária.

¹ Deve-se pontuar inicialmente que o termo uso extrafiscal não deve ser confundido com extrafiscalidade. Compreendemos ser a expressão uso extrafiscal mais adequada para se versar sobre o fim extrafiscal pretendido no âmbito do ITR, é dizer, neste caso o fenômeno da “extrafiscalidade” é buscado conscientemente pelo legislador no âmbito do objetivo ou *télos* da norma. Uma vez que não há que se falar em norma puramente fiscal ou extrafiscal, e sim em norma predominantemente fiscal ou extrafiscal, o ITR produz tanto efeitos fiscais quanto extrafiscais.

Encerra-se fazendo um apanhado destas respectivas temáticas uma vez que se pretende abordar justamente o *télos*² e ou objetivo legislativo exprimido através do ITR extrafiscal enquanto um mecanismo auxiliar eficiente ao gestor público para a concretização de políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária.

2.1 ESCORÇO HISTÓRICO ACERCA DO INSTITUTO DA PROPRIEDADE E DE SUAS IMPLICAÇÕES SOCIAIS E JURÍDICAS NO ÂMBITO TERRITORIAL BRASILEIRO

Uma vez que o principal elemento desta pesquisa trata-se de uma exação de natureza majoritariamente extrafiscal que incide sobre a propriedade, mais detidamente a propriedade territorial rural brasileira, faz-se necessário trazer as premissas introdutórias que norteiam este instituto, e delimitar de forma mais específica o seu desenvolvimento histórico.

É o que nos traz o texto constitucional de forma expressa no seu art. 153, caput e inciso VI: “Compete à União instituir impostos sobre: VI- propriedade territorial rural” e art. 153, §4º, I, II e III:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I- será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (BRASIL, 1988).

Em primeiro plano, deve-se observar de forma enfática que o instituto e ou categoria “propriedade” possui raiz histórica anterior à sua atual roupagem jurídica, é dizer, a propriedade é pretérita ao Direito de propriedade e está profundamente ligada ao exercício de poder sobre um bem sendo este móvel, imóvel ou semovente (VENOSA, 2016).

Como pontua Sílvio de Salvo Venosa (2016), a propriedade nasce praticamente de forma conjunta com o processo civilizatório humano, perpassando primeiramente uma “propriedade coletiva primitiva” que posteriormente vai se individualizando a partir do momento histórico da revolução agrária e dos primeiros assentamentos humanos, de acordo com Venosa:

No curso da história, a permanente utilização da mesma terra pelo mesmo povo, pela mesma tribo e pela mesma família passa a ligar então o homem à terra que usa e

² Quanto o termo *télos* trata-se de uma palavra de origem grega que exprime o sentido de objetivo pretendido e ou destinação.

habita, surgindo daí, primeiramente, a concepção de propriedade coletiva e, posteriormente individual (VENOSA, 2016, p. 172).

Também é válido destacar de forma introdutória, que o conceito de “propriedade” possui uma conotação muito ampla, estando ligado não apenas aos Direitos do proprietário sobre o bem imóvel, mas também aos bens móveis e semoventes, devendo-se delimitar de forma inaugural nesta pesquisa a perspectiva dos bens imóveis como objeto de pesquisa.

Neste ínterim observa Bastos:

Para os antigos, assim, a propriedade estava ligada essencialmente à terra, a algo imóvel. A propriedade possuía, então, um conceito extremamente restrito. Tal fato, aliado a sua efetiva importância até mesmo para caracterizar a humanidade de seu titular, e todos os direitos advindos de tal reconhecimento, consagra a sacralização da propriedade imóvel (BASTOS, 2006, p. 148).

A propriedade por óbvio provém de momento muito anterior ao Direito, entretanto em sua perspectiva atual muito deve ao Direito romano como apontado por Sílvio de Salvo Venosa (2016) sendo a partir deste que se inicia o seu processo de normatização, cujos impactos são percebidos nos dias atuais.

Além de ser um instituto pré-jurídico, a propriedade é um elemento cujas características a posicionam também como categoria pertinente a tantas outras ciências sociais, tais como: sociologia, filosofia, história, antropologia, ciência política e economia, atraindo toda uma sorte de leituras possíveis sobre ela.

No contexto acadêmico-científico mais especificamente jurídico, colhendo-se tal constatação no seio da produção acadêmica científica no Direito, as origens históricas da propriedade, partem do Direito romano, tão somente pontuando que a mesma enquanto elemento fático já havia se constituído milênios antes deste (VENOSA, 2016).

Dentre tantas perspectivas que emanam do instituto da propriedade territorial, tanto para as políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária quanto mesmo para tributação através do ITR, merece destaque a leitura da propriedade territorial rural enquanto manifestação de força e suas consequências para o contexto social Brasileiro.

É válido ponderar também que as questões mais específicas acerca da reforma agrária serão mais a frente descortinadas³, partindo-se então para a análise crítica da propriedade rural

³ O que não implica que sejam temas apartados, como mais a frente se observará, a configuração e desenvolvimento histórico da propriedade territorial rural brasileira e a necessidade de uma reforma agrária estão profundamente imbricados.

no âmbito do Brasil colonial, no qual o primeiro instituto neste sentido fora o das sesmarias (LIMA, 2001).

Dentro deste contexto histórico, as sesmarias concedidas então pela coroa portuguesa, revestiam o sesmeiro de poderes sobre a área concedida, restando o mesmo condicionado à legislação e aos encargos da coroa (MARTINS, 2015), por tratar-se de concessões administrativas.

Portanto, tais condicionamentos impostos pela coroa portuguesa, implicaram nas primeiras características que futuramente subsumirão o princípio da função social do imóvel rural, neste sentido o poder sobre propriedade territorial pelo sesmeiro não era absoluto.

É o que leciona Benedito Ferreira Marques: “no período colonial em nosso país, havia preocupação com o cumprimento da função social, porquanto, entre as obrigações impostas aos sesmeiros, se inseria a de cultivar a terra, portanto, dando-lhe sentido de aproveitamento econômico” (MARQUES, 2015).

A origem da desigualdade no campo especialmente no âmbito da distribuição de terras acompanha a origem histórica do Brasil enquanto nação colonial, cujas primeiras delimitações territoriais se deram junto com o cultivo intensivo de monoculturas, através do processo de apropriação de terras.

Apropriação do solo possível por meio de instituto de raízes medievais: as “sesmarias” (ABREU, 2019) e da extração intensiva de itens de consumo destinados, sobretudo à nação colonizadora e ao comércio internacional há época, viria a traçar os moldes iniciais da configuração da propriedade rural brasileira.

Quanto à origem histórica das sesmarias também pontua Mauê Ângela Romeiro Martins (2015): “[...] sendo instalado formalmente o regime de sesmarias pela Carta Foral de 05 de outubro de 1531, modelo este precipuamente usado por Portugal para corrigir o estado de improdutividade de terras portuguesas” (MARTINS, 2015).

O regime sesmarial por sua vez representou a principal manifestação do exercício de propriedade no âmbito brasileiro até sua efetiva caducidade no ano de 1822, portanto perdurando (formalmente) por exatos duzentos e noventa e um anos (BORGES, 1997), influenciando de forma profunda a própria sociedade brasileira à época.

A respeito de tal modalidade de uso do solo pondera o historiador brasileiro Sérgio Buarque de Holanda (1995): “Toda a nossa estrutura de nossa sociedade colonial teve sua base fora dos meios urbanos [...] É efetivamente nas propriedades rústicas que toda a vida da colônia se concentra durante os séculos iniciais da ocupação europeia”.

A forma rural da sociedade brasileira prosseguiu praticamente do mesmo modo, mesmo após a regularização das terras devolutas e do reconhecimento legal de posses por meio da Lei nº 601 de 1850, de modo que mesmo o poder político neste período encontrava-se localizado no âmbito dos grandes proprietários de terra, é o que pondera HOLANDA (1995): “Com pouco exagero pode-se dizer que tal situação não se modificou essencialmente até à Abolição [...] Na monarquia eram ainda os fazendeiros escravocratas, educados nas profissões liberais, quem monopolizava a política”.

Tamanha a importância política e econômica dos grandes proprietários de terras, compreendendo num primeiro momento os sesmeiros, e posteriormente após a caducidade das sesmarias, os posseiros (BORGES, 1997), que mesmo no decorrer do século XIX ela se perpetua, desenhando os contornos da atividade política também nas cidades cujo crescimento se evidenciou expressivamente à época. É o que leciona Sérgio Buarque de Holanda:

[...] a estabilidade dos domínios agrários sempre dependeu diretamente e unicamente da produtividade natural dos solos [...] na ausência de uma burguesia urbana independente, os candidatos às funções novamente criadas recrutam-se, por força, entre indivíduos da mesma massa dos antigos senhores rurais, portadores de mentalidade e tendência características dessa classe (HOLANDA, 1995, p.88).

E prossegue o historiador: “Nos domínios rurais, a autoridade do proprietário de terras não sofria réplica, tudo se fazia consoante a sua vontade” (HOLANDA, 1995).

Da mesma forma pontua de modo enfático o professor Barsanufio Gomides Borges:

A administração colonial e posteriormente o governo do Império sempre contaram com o apoio dos proprietários de terras para a manutenção da ordem social e para a defesa da integridade territorial. Com o apoio do “pacto colonial”, o privatismo continuou a existir como uma espécie e freio ao desenvolvimento do Estado nacional (BORGES, 1997, p. 177).

Tal modelo colonizador fundiário acabou por gerar uma superconcentração de terras sobre a titularidade de poucos indivíduos, que possuíam proeminência não apenas no contexto socioeconômico, mas que desempenhavam forte papel político no ambiente do campo, de modo a perpetrar e manter sólido tal modelo. Neste sentido pontua Helen de Lima de forma muito enfática:

Em síntese, a colonização brasileira promoveu-se através da promessa de ostentação senhorial proporcionada por concessões de terras feitas de maneira a gerar privilégios e excludência. Portanto tínhamos nas concessões, trabalho escravo na produção e latifúndio nas propriedades (LIMA, 2001, p. 18).

A propriedade rural, portanto, marcou fortemente o desenvolvimento e características políticas, econômicas e sociais no contexto Brasileiro, a partir do exercício do poder exercido pelos grandes proprietários de terras (BORGES, 1997), fato que só viria a se abrandar através das primeiras legislações sobre a propriedade rural com é o caso da Lei de Terras, Lei de nº 601 de 1850.

2.2 PRINCIPAIS ASPECTOS ACERCA DA REFORMA AGRÁRIA BRASILEIRA

De forma conexa ao desenvolvimento histórica da propriedade territorial rural, a reforma agrária como meio de justiça social no campo e ou como política fundiária trata-se de uma pauta emblemático no contexto agrário brasileiro (LIMA, 2001) e que reúne elementos os mais diversos em muitas ciências sociais tais como: economia, ciência política, ciência jurídica, sociologia e filosofia.

A pauta de uma superação da desigualdade quanto a melhor distribuição e aproveitamento do solo rural, ou reforma agrária, levou a intensos debates em três momentos históricos distintos, subjazendo crises cuja natureza sociopolítica atraiu a necessidade de novas regulamentações e, portanto de novos institutos jurídicos definidores e delimitadores ao poder de propriedade no âmbito territorial rural (2001).

O primeiro momento se deu quando as concessões administrativas de sesmarias pela Coroa Real Portuguesa caducaram perdendo a sua vigência no início do século XIX, momento em que a configuração do campo brasileiro já se dava em sua maior parte por grandes latifúndios, muitos dos quais monoculturas extrativistas havendo muito pouco espaço e representação política para o pequeno e médio proprietário rural (LIMA, 2001).

A respeito desta configuração leciona o professor Barsanufu Gomides Borges:

A implantação da grande propriedade na colônia brasileira não pode ser compreendida independentemente de sua inserção no sistema colonial [...] A atividade extensiva e predatória tornava a disponibilidade de terras necessária, uma vez que esgotava rapidamente o solo (BORGES, 1997, p. 178-179).

Válido destacar nesta etapa histórica o importante paradigma estabelecido pela Lei de Terras de 1850, como resposta jurídica à crise perpetrada pela situação fundiária no Brasil, com a mudança do sistema sesmarial perpassando o sistema de posses e ou de apropriação do solo (BORGES, 1997) se tem justamente a Lei de nº 601 de 18 de setembro de 1850, que já em seu preâmbulo estabelece:

Dispõe sobre as terras devolutas no Império, e acerca das que são possuídas por título de sesmaria sem preenchimento das condições legais, bem como por simples título de posse mansa e pacífica; e determina que, medidas e demarcadas as primeiras, sejam elas cedidas a título oneroso, assim para empresas particulares (GASSEN, 1994, p. 180).

Neste momento inaugural a questão da reforma agrária ganha repercussão nacional, embora ainda no campo das decisões judiciais e administrativas, de modo que havia pouco espaço para o uso de tributação como mecanismo de superação desta desigualdade.

O período em questão representou uma profunda mudança estrutural cujos impactos fizeram-se sentir em muitos campos da sociedade brasileira, não apenas na questão fundiária, é dizer, na transição entre o Brasil colônia para o Brasil Império, e deste para o Brasil República.

Neste ínterim infere o professor Barsanufô Gomides Borges: “A nova legislação possibilitaria a transformação da terra em mercadoria capaz de substituir o escravo nas operações de crédito para os fazendeiros” (BORGES, 1997), o que levou ao aumento da importância econômica e do impacto político que a propriedade territorial rural representava ao Brasil à época.

Também neste período são traçados os contornos da questão dos bens públicos e das terras devolutas (GASSEN, 1994), dentre outras temáticas pertinentes aos Direitos reais e ao Direito administrativo.

As sesmarias, principais contratos de concessão sobre a propriedade rural à época encontravam-se caducadas, sobre este elemento também versa a Lei de Terras em seu art. 4º:

Art. 4º Serão revalidadas as sesmarias, ou outras concessões do Governo Geral ou Provincial, que se acharem cultivadas, ou com princípios de cultura, e morada habitual do respectivo sesmeiro ou concessionário, ou do quem os represente, embora não tenha sido cumprida qualquer das outras condições, com que foram concedidas (GASSEN, 1994, p.184).

O que houve foi um verdadeiro reconhecimento jurídico quanto à titularidade dos Direitos de posse, que atualmente estavam sendo exercidos sobre o terreno onde antes se encontravam as sesmarias, sendo que muitos de seus requisitos para concessão e mesmo suas fronteiras vinham sendo alteradas drasticamente, sobretudo por meio do processo de ocupação (LIMA, 2001).

Em que pese tal regramento não ter se dado no âmbito constitucional, teve importância ímpar ao primeiramente trazer à baila a normatização das políticas fundiárias, que

futuramente constituíram as bases das políticas de reforma agrária, atualmente disciplinadas no bojo da constituição federal.

Complementando o raciocínio do art. 4º, o art. 5º desta primeira legislação acerca das políticas fundiárias do Brasil trouxe as primeiras condições legais ao exercício de propriedade rural o que viria futuramente a compor as limitações constitucionais à propriedade norteadas atualmente pelo princípio da função social do imóvel.

Versa o art. 5º:

Serão legitimadas as posses mansas e pacíficas, adquiridas por ocupação primária, ou havidas do primeiro ocupante, que se acharem cultivadas, ou com princípio de cultura, e morada, habitual do respectivo posseiro, ou de quem o represente. (BATISTA; ROSSI; CARVALHO; FERNANDES, 2021, p. 12).

É importante que se aponte dentro deste contexto histórico, que a lei de nº 601 é datada de 18 de setembro de 1850, é dizer, no período do Brasil-império, de modo que mesmo a forma do Estado e as premissas constitucionais muito viriam a ser alteradas pelos textos constitucionais subsequentes.

Uma importante crítica a tal legislação se dá pelo fato de a mesma a pretexto de regulamentar uma situação conflituosa e de grandes repercussões socioeconômicas, acabou por revestir de juridicidade grandes latifúndios expandidos irregularmente no período compreendido entre a caducidade das sesmarias e da posterior inserção da Lei de nº 601 de 1850, é dizer, latifúndios cuja extensão se devem ao instituto da ocupação do solo (BORGES, 1997).

O professor Barsanufó Borges acrescenta ainda que: “A posse foi formalmente proibida e as ocupações de terras até então efetuadas que não fossem judicialmente contestadas seriam legalizadas” (BORGES, 1997).

De forma subsequente, inúmeras legislações voltadas para a questão fundiária passaram a ser editadas, seja na esfera federal quanto nas esferas estaduais e municipais.

Descortina-se, no século seguinte, um segundo momento, marcado por pautas sociais e pelo pleito por políticas públicas nacionais de atendimento a Direitos fundamentais nos anos 50 e 60, a questão da reforma agrária já se encontrava tutelada no âmbito constitucional, necessitando tão somente da construção de mecanismos que propriamente a efetivassem, é dizer que alcançassem uma efetiva eficácia social (SARLET, 2012).

Tal momento no contexto acadêmico científico brasileiro fora pontuado por uma profunda reanálise crítica da academia das ciências sociais, em relação ao Brasil e ao povo brasileiro, no qual a dimensão rural ganhou uma especial relevância. Neste sentido infere Borges:

Uma linha de interpretação histórica, representada por Nestor Duarte e Sérgio Buarque de Holanda, caracteriza o processo de formação e fortalecimento do Estado nacional como uma luta constante deste contra as forças representadas pelo extenso poder dos proprietários de terras. As explicações para a ocorrência de tal fenômeno estão na forma originária da ocupação territorial (BORGES, 1996, p. 177).

Tal movimento despontou com a instituição do INCRA, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, e das primeiras exações direcionadas à efetivação da reforma agrária, dentre as quais se sobressai justamente o ITR (LIMA, 2001) objeto desta pesquisa.

O ITR trata-se de um imposto cuja regra matriz traz em seu plano teleológico, é dizer no plano do objetivo legislativo ou *télos* da norma, de, através da indução de comportamentos, estimular a produtividade rural e desonerar o pequeno proprietário rural, atitudes que se inclinam no sentido de auxiliar o gestor público na concretização de políticas fundiárias e de reforma agrária.

Neste contexto histórico merece destaque a emenda constitucional de nº 18 de 1965, que trouxe importantes alterações ao Sistema Tributário Nacional à época. A respeito da mesma afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Desde a Emenda nº 18 à constituição de 1946 elegeu-se o ITR como instrumento de política fundiária, certo ainda que alguns entusiastas da tese da “revolução do tributo” chegaram ao ponto de predicar uma reforma agrária sem expropriação, bastando o manejo correto da tributação sobre a terra (COÊLHO, 1993, p. 205).

Portanto, a premissa de utilização do ITR enquanto mecanismo auxiliar eficiente à pauta da reforma agrária, já se inseria a época num contexto, sobretudo político no Brasil. É o que também observa Helen de Lima acerca da utilização política da pauta da reforma agrária:

O discurso oficial pautava-se na urgência da Reforma Agrária, em sua necessidade inadiável para promover a justiça social e o ITR foi posto como o “instrumental jurídico e institucional” necessário para desencadeá-la. Instrumental capaz de acabar com as distorções na estrutura fundiária, através da expropriação de latifúndios improdutivos, redistribuindo e colocando em produção as terras ociosas (LIMA, 2001, p. 52-53).

Evidencia-se a figura do ITR, ao menos em suas origens políticas e legislativas, enquanto instrumento auxiliar de grande valia ao gestor público para o enfrentamento das pautas afetas à Reforma Agrária, por meio de políticas públicas.

É neste período em que se configura no plano do *télos* e ou objetivo legislativo, a pretensão de tornar o uso extrafiscal desta exação em um mecanismo ou ferramenta auxiliar eficiente para o gestor público.

Um diploma normativo de grande importância dentro desta perspectiva histórica fora a Lei de nº 4.504 de 30 de novembro de 1964 que traz o Estatuto de Terras, no qual dentre suas várias atribuições aponta o INCRA, como órgão circunscrito à esfera federal responsável pela concretização da reforma agrária.

Também de forma inaugural reconhece a importância dos convênios celebrados entre os entes federativos como mecanismo indispensável à plena concretização do objetivo constitucional: reforma agrária, é o que se percebe do art. 6º deste diploma:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão unir seus esforços e recursos, mediante acordos, convênios ou contratos para a solução de problemas de interesse rural, principalmente os relacionados com a aplicação da presente Lei, visando a implantação da Reforma Agrária e à unidade de critérios na execução desta. § 1 Para os efeitos da Reforma Agrária, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA representará a União nos acordos, convênios ou contratos multilaterais referidos neste artigo (BATISTA; ROSSI; CARVALHO E FERNANDES, 2021, p. 37).

A própria definição do termo reforma agrária enquanto objetivo, suas balizas axiológico-valorativas, bem como a sua característica enquanto mecanismo auxiliar para as políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, encontra-se de forma expressa neste mesmo diploma legal:

A Reforma Agrária visa a estabelecer um sistema de relações entre o homem, a propriedade rural e o uso da terra, capaz de promover a justiça social, o progresso e o bem-estar do trabalhador rural e o desenvolvimento econômico do país, com a gradual extinção do minifúndio e do latifúndio (BATISTA; ROSSI; CARVALHO; FERNANDES, 2021, p. 40).

Outra importante implicação de Lei nº 4.504/ 64, fora traçar os contornos de distinção entre a pequena gleba rural e as propriedades rurais de médio e grande porte, não utilizando

medidas precisas nem termos técnicos uma vez que o texto constitucional à época, que já previa o tributo ITR⁴, disciplinava as dimensões da pequena propriedade rural expressamente.

Deve-se repisar que há época o ITR não se encontrava circunscrito à esfera federal, entretanto uma vez prevista na constituição, a não incidência de ITR funcionava também como uma verdadeira imunidade⁵.

Ainda no bojo desta mesma lei em seu título III, capítulo I, seção I, encontra-se de forma expressa a destinação extrafiscal do ITR, embora o elencando juntamente com tantos outros mecanismos que o gestor público poderá abrir mão para a concretização da reforma agrária:

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 (BATISTA; ROSSI; CARVALHO; FERNANDES, 2021, p. 52).

Quanto aos contornos tanto da natureza extrafiscal quanto da pretensão legislativa, é dizer, o *télos* ou objetivo legislativo, em delinear o ITR enquanto instrumento auxiliar a políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária se tem a Mensagem de nº 33, (em especial do art. 20) de 26 de Outubro de 1964, em obediência aos procedimentos previstos no ato institucional de Nº 4, através da qual é apresentado o projeto de lei do Estatuto de terras:

Concentra, assim, o projeto o imposto territorial rural como um instrumento para a implantação da reforma agrária [...] Serve assim o tributo a uma dupla função: constituir-se em instrumento de uma política econômica de interesse nacional, solidarizando os Estados com sua execução; e fornecer a estes e aos Municípios recursos de natureza fiscal (JUNIOR; FARIAS, 2007, p. 122).

Entretanto a pauta de ser o ITR realmente um mecanismo auxiliar eficiente e ou adequado às políticas agrícolas, fundiária e especialmente de reforma agrária, não era à época uma pauta pacífica no contexto político. Neste sentido leciona João Pedro Stédile (1983):

Na época a matéria foi muito polêmica. De um lado o INCRA, alvoroçava que, com as modificações introduzidas no ITR estaria se dando um grande passo rumo à desconcentração da posse da terra [...] de outro lado a ABRA, a CONTAG, a CPT e

⁴ Constituição Federal de 1967, art.22, III.

⁵ Importante destacar, que no contexto da atual constituição federal, segue-se um raciocínio legislativo contrário ao da lei 4.504/64. Há época o texto constitucional já estabelecia expressamente as dimensões da pequena gleba rural. Já no contexto constitucional atual não se encontra expressa na carta magna as dimensões referentes a pequenas glebas (que, por conseguinte são imunes) e é justamente na Lei ordinária federal de nº 9393/ 1996 art. 2º da Lei de ITR que se encontra tal informação, complementando o conteúdo da norma constitucional.

técnicos do assunto defendiam a ideia de que as mudanças introduzidas não eram tão profundas quanto o apregoado (STÉDILE, 1983, p. 24).⁶

O autor também de modo muito enfático afirma: “o acesso à terra por parte dos trabalhadores rurais em nenhum lugar do mundo se deu mediante aquisição de latifundiários pressionados pelo imposto” (STÉDILE, 1983).

Frisando-se que tanto o Estatuto de Terras, quanto essa nova configuração constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de um ITR extrafiscal enquanto mecanismo apto a auxiliar políticas públicas de reforma agrária (COÊLHO, 1993), encontravam-se inseridos em um momento político delicado no âmbito brasileiro, qual seja o da Ditadura Civil-Militar Brasileira, a pauta a priori democratizante da reforma agrária foi observada com muita desconfiança seja pelos seguimentos políticos e sociais não integrantes deste movimento ditatorial, seja no âmbito acadêmico-científico (STÉDILE, 1983).

João Pedro Stédile (1983) em franca crítica ao posicionamento político de uma suposta eficácia do ITR pondera: “A opinião do INCRA a respeito da eficácia tem sido dissuasiva e às vezes contraditória”.

Trazendo uma análise material desenvolvida a partir dos dados divulgado pelo INCRA, o economista observa que o produto da arrecadação a título de ITR vem acompanhando a inflação anual e que por meio de uma análise estatística média do *quantum* arrecadado, observa que em média o ônus tributário do produtor rural no Brasil é equivalente a “4 sacos de soja” à época, de modo que afirma:

Logo, não será um valor tão insignificante que irá representar pressão tributária para que haja desconcentração da posse de terra. Ao contrário, o processo de concentração da posse e do uso da terra está muito mais relacionado com as leis econômicas que regem nossa economia, que levam cada vez mais à concentração da renda e da riqueza [...] Portanto, está evidenciado, como finalmente reconhece o Gal. Venturini, que o ITR não significa nenhum instrumento tributário de justiça social e muito menos reforma agrária (STÉDILE, 1983, p. 25).

Portanto se observa neste segundo momento histórico da reforma agrária brasileira, um forte diapasão entre a pretensão legislativa em se trazer um tributo extrafiscal eficiente, enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, na figura do ITR e seus reais efeitos no plano dos fatos.

⁶ Os órgãos citados pelo autor como opositores ao discurso de uma utilização do ITR extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar eficiente às políticas públicas de reforma agrária são respectivamente: ABRA, Associação Brasileira de Reforma Agrária; CONTAG, Confederação Nacional de Trabalhadores na Agricultura e CPT, Comissão Pastoral da Terra.

Compreende-se ainda um terceiro momento histórico, evidenciado na atual configuração constitucional do ITR e de suas importantes alterações observadas através da CRFB/88 e também pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, dentre elas os incisos do art. 153, §4º da constituição, que trouxeram um aspecto ainda mais operacional e descritivo da forma de utilização extrafiscal do ITR.

Tal momento foi pontuado pela eleição do tributo ITR pelo legislador constitucional enquanto mecanismo auxiliar a disposição do gestor público para a concretização de políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, substituindo-se, pois o INCRA em algumas de suas atribuições e perpassando tal objetivo ao órgão fazendário federal (LIMA, 2001).

Foram então colhidos elementos que descrevem o processo de reforma agrária a partir do prisma normativo dentro do contexto histórico brasileiro. Tais elementos demonstram o estado de crise que embora se dê mais propriamente no campo do direito constitucional agrário, busca soluções em outros seguimentos do Direito constitucional a exemplo do uso extrafiscal especialmente do ITR.

Neste sentido, as políticas voltadas ao enfrentamento da crise fundiária, é dizer de uma reforma agrária brasileira perpassam ao momento histórico da caducidade das sesmarias no início do século XIX e atingem mesmo à contemporaneidade.

Tais políticas dispuseram de diferentes instrumentos até que se chegue a uma efetiva tutela constitucional da questão agrária por intermédio de políticas públicas, utilizando-se, como instrumento auxiliar, de uma exação federal, no caso o ITR.

Quanto à crise fundiária no Brasil pondera Maurício de Almeida Abreu:

A estrutura agrária injusta do país é sempre relacionada ao sistema sesmarial que vigorou em outros tempos [...] uma forma de apropriação territorial que se difundiu pelo sul de Portugal a partir do século XIII e que se converteu em verdadeira política de povoamento (ABREU, 2019, p. 13-14).

Deve-se observar também que a atual disposição do ITR como instrumento auxiliar federal a disposição do gestor público para a concretização de políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária remonta ao período de grande debate político e social, qual seja entre os anos 50 e 60, em que muitas pautas de cunho político, social e econômicas ganhavam repercussão social e política (LIMA, 2001).

A respeito da função política⁷ ensejada por meio do ITR, pondera Sacha Calmou Navarro Coêlho: “O ex-Incra, contudo, jamais implementou a reforma agrária que o regime capitalista brasileiro está a exigir para modernizar o país” (COÊLHO, 1993).

Prossegue o jurista e magistrado baiano: “O que se quer não são proprietários, mas proprietários assíduos e produtivos, em prol da nação. O ITR progressivo, sem dúvida, é um poderoso instrumento de política fundiária, a ser utilizada com transparência, boa-fé, firmeza e determinação” (COÊLHO, 1993), ressaltando o claro objetivo ou *télos* da norma em sua destinação fundiária ou agrária.

Já não mais em uma perspectiva constitucional, mas de grande relevância para a compreensão do uso extrafiscal do ITR e de suas particularidades se tem justamente a Lei Federal de nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996, ou ainda Lei do ITR.

Destaca-se neste diploma normativo justamente as particularidades do fato gerador, disciplinadas já no artigo primeiro da respectiva lei, complementando, pois o dispositivo constitucional: “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 primeiro de janeiro de cada ano” (BRASIL, 1996).

Também trazendo maior especificidade e operacionalidade ao exercício de fiscalização do ITR se tem a forma de apuração dos valores do mesmo, melhor versados no artigo de nº 11: “O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável- VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização- GU” (BRASIL, 1996).

Possui também grande importância a atividade administrativa tributária, justamente no Anexo desta lei, onde se define o critério de aplicação da alíquota por meio de uma tabela, para a qual os imóveis acima de 50 hectares, conforme sua extensão e principalmente conforme o grau de utilização do solo, são tributados com uma alíquota mínima de 0,03 %, que não poderá resultar em valor inferior à R\$10,00 (dez reais), conforme o art. 11,§2º da mesma lei até uma alíquota máxima de 20 % sobre o Valor da Terra Nua Tributável VTNT (BRASIL, 1996).

Importante pontuar, que o critério “grau de utilização” coaduna-se com a função social da propriedade rural, aspecto tanto social quanto econômico, reforçando-se a natureza extrafiscal do tributo, quando da menor oneração da propriedade com alto grau de utilização e

⁷ Função tal delegada a essa exação desde sua concepção no âmbito do Estatuto da Terra Lei nº 4504/64 e da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, antecedente às disposições trazidas pela EC nº42.

da maior oneração tributária da propriedade com baixo grau de utilização, ou seja, evidenciam-se sua característica de indução de comportamentos (BOFF; BOFF, 2021).

Para além dos aspectos jurídicos, observou-se em sua origem histórica, a questão do processo colonizador português no Brasil e do instituto das sesmarias como um elemento que reverbera diretamente na desigualdade atual quanto ao uso e aproveitamento do solo no meio rural (LIMA, 2001).

Realizada as necessárias considerações quanto ao desenvolvimento histórico da questão da reforma agrária, pode-se então melhor compreender o papel ao qual o legislador constitucional atribuiu a exação extrafiscal ITR, partindo-se então justamente para análise crítica dessa atribuição para verificar se, porventura, trata-se de um mecanismo auxiliar eficiente a políticas públicas.

2.3 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

É justamente sobre este fato da vida, é dizer, este fato signo-presuntivo de riqueza, que se atrai a hipótese de incidência do ITR, fazendo nascer a obrigação tributária, ou seja, o vínculo jurídico necessário e indispensável para a realização da atividade tributante (ALEXANDRE, 2019).

Tendo em vista, os principais elementos constitutivos do tributo: o fato gerador, hipótese de incidência, alíquota e base de cálculo, fez-se necessário apontar inicialmente as características e especificidades do fato gerador da tributação.

O Direito tributário, trazendo o mesmo para o contexto constitucional atual, encontra-se imbricado com a função financeira do Estado, não se limitando a esta, mas respeitando princípios e raciocínios norteadores da mesma (ABRAHAM, 2018).

Conforme Helen de Lima (2001) no contexto da constitucionalização da atividade fiscal: “os tributos tornam-se uma ferramenta a serviço do Estado e seus propósitos podem ser diversos [...]. Assim inferimos que podem ser também utilizados intencionalmente para mudanças estruturais”, mudanças que por sua vez decorrem da tributação fiscal e extrafiscal.

Importante ponto de distinção quanto ao modelo de Estado, diz respeito conforme apontado por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020) à configuração constitucional ou não do Direito tributário no Estado em questão, sendo característica própria dos Estados Federados a

constitucionalização de princípios que estabeleçam a repartição de competências tributárias, como é o caso do Brasil.

A função tributante enquanto fonte arrecadatória, desempenha o importante papel de custeio da atividade Estatal, sendo, pois elemento central do orçamento público e dentro de uma perspectiva federalista como é o caso do Brasil, constitui também importante mecanismo que confere autonomia aos entes federativos que compõem o Estado brasileiro (CARRAZZA, 2013).

A fundamentação fiscal do Direito constitucional tributário então perfaz a sua primeira e mais evidente vertente, norteador inclusive os rumos, a forma de compreensão deste desdobramento da ciência jurídica além de fornecer os elementos que o cientista do Direito no contexto constitucional tributário deve dispor para desenvolver este campo de pesquisa.

Quanto à figura da fiscalidade e ou uso fiscal dos tributos leciona Paulo de Barros Carvalho: “Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos” (CARVALHO, 2019).

Válidas são as observações críticas de Rosa Luxemburg acerca da tributação no âmbito territorial rural:

A soma de dinheiro entregue ao Estado sob a forma de impostos pela massa camponesa- população que aqui tomaremos como representante da massa de consumidores não-proletários - não fora originalmente adiantada pelo capital, nem mesmo deriva da circulação de capital [...]. É o próprio sistema moderno de impostos que, em grande parte consegue submeter o campesinato à economia mercantil (LUXEMBURG, 1985, p. 318-319).

Deve-se observar que a autora está versando sobre o efeito da tributação no âmbito do campo Inglês, mas especificamente por meio do advento da primeira revolução industrial (LUXEMBURG, 1985), cujo impacto da alta carga tributária percebida pelo trabalhador rural acabou por atrair a mão de obra campesina para os centros urbanos.

Importante marco histórico se deve às obras de ciência política, econômica e do Direito orçamentário produzidas por Adolph Wagner na Alemanha do século XIX (ADAMY, 2018), em cujas observações sobre a funcionalidade da economia privada e da função tributante do Estado levaram-no a teorizar o uso do tributo (notadamente à época o imposto), para além do ato arrecadatório e de custeio da máquina estatal, trazendo à baila da ciência

jurídica à época o conceito de “função conformadora (*Gestaltungsfunktion*) das espécies tributárias” (ADAMY, 2018).

Pode-se analisando o plano histórico de desenvolvimento da ciência jurídica tributária traçar um paralelo entre as gerações e ou dimensões do constitucionalismo com a necessidade de readequação do uso do poder tributário para então definir uma utilização extrafiscal dos tributos como ferramenta de intervenção no meio social e mesmo como mecanismo auxiliar a políticas públicas (BOFF; BOFF, 2021).

Também de forte influência para o paradigma da extrafiscalidade enquanto necessidade de adequação não apenas jurídica, mas também como prática de finanças estatais, se tem a questão do liberalismo econômico e seus impactos negativos num primeiro estágio do constitucionalismo.

Tais impactos experimentados entre o fim do século XIX e início do século XX urgiram uma nova tomada de postura proativa estatal de modo a dirigir políticas de intervenção voltadas para o cumprimento dos Direitos fundamentais erigidos sobre o valor “igualdade” tendo em vista as grandes mazelas sociais deflagradas no período compreendido como revolução industrial (ADAMY, 2018).

Adolph Wagner embora não tenha direcionado especificamente seus estudos para o Direito tributário (ADAMY, 2018) compreendia a figura do imposto como mecanismo político e social, concepção que acompanhou as novas premissas do constitucionalismo à época denominado de constitucionalismo social, fundamentado, sobretudo nas ações estatais positivas ou: “Direitos a algo” (ALEXY, 2006).

É válido destacar a influência dos movimentos constitucionalistas perpetrada no Direito constitucional tributário a partir do estabelecimento do Estado Social de Direito, evidenciado pela presença tanto de normas assecuratórios de Direitos, ou obrigações estatais negativas, quanto pela presença de normas que vinculam atividades estatais positivas, na figura dos Direitos sociais. Neste sentido lecionam Boff e Boff:

Portanto, a extrafiscalidade é corolário do Estado Social e tem como objetivo criar condições para que o Poder Público preserve valores importantes da sociedade, cuja realização é de fundamental importância (BOFF; BOFF, 2021, p. 2158-2159).

Com o advento do Estado social e do aumento da intervenção do Estado na seara privada, a tributação passa a ser utilizada também como mecanismo de indução de comportamentos do cidadão (BOFF; BOFF, 2021), estando também ligado à mudança de

postura estatal frente ao liberalismo econômico, o que ressalta a característica dos tributos enquanto ferramentas de intervenção na esfera econômico-privada.

De modo a atender empreendimento de tal magnitude a função tributante enquanto mecanismo constitucional interveem ora diretamente ora indiretamente em muitos aspectos da vida social, não apenas naqueles juridicamente relevantes, a exemplo do próprio uso extrafiscal dos tributos, que obedece a princípios e diretrizes não tão somente do Direito tributário, mas também do Direito administrativo e do Direito econômico.

Quanto à definição atual da extrafiscalidade no contexto constitucional brasileiro leciona o professor Roque Antônio Carrazza:

Extrafiscalidade é justamente o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não fazer o que, mesmo sem ser ilícito, não é tão útil ao progresso do País (CARRAZZA, 2020, p. 464).

No mesmo sentido leciona o professor Paulo de Barros Carvalho: “A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade” (CARVALHO, 2019).

O uso extrafiscal normalmente se expressa não no âmbito legislativo ou propriamente tributário, mas sim administrativo fato evidenciado pela sua discricionariedade que embora limitada, demonstra sua natureza administrativa e obediência a princípios do Direito administrativo, sobretudo por tratar-se de mecanismo de intervenção na esfera econômico-privada (BOMFIM, 2014).

O uso extrafiscal de tributos decorre necessariamente da atividade positiva de regulação de comportamentos humanos⁸, seja tendo em vista estimular quanto desestimular comportamentos (BOFF; BOFF, 2021), se inserindo fora da realidade da legalidade estrita da lei tributária, dentro, portanto de uma discricionariedade estreita ou limitada, esclarecedoras são as colocações de Diego Marcel Costa Bomfim neste sentido:

Aqui, cabe ressalva, tendo em vista que a norma tributária não pode gerar, propriamente, regulações comportamentais, razão pela qual é mais preciso dizer que esta apenas atua no âmbito da indução comportamental [...] as normas tributárias, independente das funções que venham a exercer, devem ser sempre orientadas à consecução de objetivos públicos [...] é através do exercício da função (indução

⁸ O que não significa que a extrafiscalidade se expresse da mesma forma, uma vez que mesmo o manejo de tributo de natureza eminentemente fiscal é capaz de ocasionar efeitos extrafiscais.

comportamental) que uma tributação extrafiscal pode alcançar seus fins (BOMFIM, 2014, p. 28-30).

Deve-se considerar que a tributação, no campo da práxis, ou seja, no âmbito administrativo-fiscal (em que há a postura positiva do poder executivo), possui uma natureza eminentemente política servindo em alguns casos como método auxiliar para a efetivação de políticas públicas (BOFF; BOFF, 2021).

Além da corrente categorização do uso extrafiscal como uso administrativo, se tem também definição deste uso como “promocional” (BOBBIO, 1995), voltando-se para a função indutora de comportamentos que se busca alcançar por meio da norma tributária extrafiscal, ou seja, através de estímulos positivos. A respeito das normas promocionais infere Bomfim:

[...] com relação às normas que encerram condutas permitidas, não restam dúvidas da possibilidade de utilização das chamadas normas jurídicas promocionais de condutas, havendo possibilidade de intervenção estatal por indução. Neste caso, não houve a qualificação da conduta como obrigatória ou proibida, ocorrendo por parte do Estado apenas a criação de estímulos ou desestímulos, de modo a induzir comportamentos alheios. Reside aqui a grande possibilidade para que o Estado maneje normas tributárias extrafiscais como instrumento de intervenção [...] normas tributárias poderão ser utilizadas como incentivos para que dadas condutas obrigatórias sejam cumpridas, havendo, no entanto, de se reforçar que os tributos não poderão, de forma alguma, ser eles mesmos as razões para que dada conduta seja considerada obrigatória. Ou de outra forma, normas tributárias não podem, a pretexto de desestimular dada conduta, torná-la proibida, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco (BOMFIM, 2014, p. 65-66).

Também de grande relevância para a conceituação de norma promocional se tem as lições de Norberto Bobbio (1995), acerca da análise das funções das normas, podendo ser estas positivas e negativas e traz ainda uma terceira categoria que nasce juntamente com os Estados sociais do Direito, que são as normas de função promocional.

Trazendo tal raciocínio para o uso extrafiscal de tributos, o conceito de norma promocional melhor se adequa com a função de estímulos a determinadas condutas do contribuinte, é dizer, o prisma positivo e ou promocional do uso extrafiscal dos tributos:

Aponta Bobbio que, na medida em que o Direito não se limita ao permitir e ao proibir, mas almeja o promover, é preciso levar em conta a dimensão positiva das sanções, que assume a forma de incentivos e prêmios. Essas são duas formas típicas através das quais se manifesta no Direito positivo, a função promocional do Direito voltada para impulsionar e sustentar condutas (BOBBIO, 2007, p. 172).

As pessoas políticas ou chefes dos poderes executivos dos respectivos entes federativos, utilizando-se de estímulos positivos ou “promocionais”, a exemplo de redução de

alíquotas, isenções, parcelamentos etc., realizam o objetivo extrafiscal da norma tributária (ALEXANDRE, 2019).

Por outro lado, poderão também valer-se do uso da majoração tributária para desta forma incidir sobre atividade que embora lícita cause prejuízos à coletividade, é dizer, o aspecto ou dimensão negativa do uso extrafiscal dos tributos.

É o que discorre Diego Bomfim: “O Estado não pode desestimular a atividade econômica com um todo, mas pode fazê-lo com relação ao modo como esta vem sendo desenvolvida, sendo este um campo fértil para a adoção de normas tributárias extrafiscais” (BOMFIM, 2014).

Também de relevante importância para essa pesquisa é a função política da atividade financeira do Estado, representada, sobretudo pela tributação, função que além da fiscalidade atrai também o uso extrafiscal dos tributos, é o que leciona Marcus Abraham:

[...] além da sua função fiscal, voltada para a arrecadação, a gestão e a aplicação de recursos, de uma função extrafiscal ou regulatória, que visa obter resultados econômicos, sociais e políticos, como controlar a inflação, fomentar a economia e a indústria nacional, redistribuir riquezas e reduzir a marginalidade e os desequilíbrios regionais (ABRAHAM, 2018, p. 23).

Quanto à atividade financeira enquanto um sustentáculo do poder político e ao mesmo tempo uma forte manifestação deste pondera Bastos (2006): “Sucede que o Poder Político exercido pelo Estado tem um preço, um custo, envolve a atuação em diversos ramos e frentes; quer fiscalizando quem age ou propriamente agindo, o Estado necessita estar presente na vida de todos”.

Partindo-se de uma perspectiva da ciência das finanças⁹, o tributo caracteriza-se como uma fonte de receita derivada, provendo, pois do patrimônio do particular através das formas de exação então previstas na constituição federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Neste ínterim observa Bastos:

É com a receita, em especial as receitas derivadas, e, dentro dessas, os tributos que o Estado obtém os recursos patrimoniais que serão empregados nas despesas públicas, todas vinculadas, no caso do Brasil, como já ressaltamos, aos objetivos fundamentais descritos na Constituição (BASTOS, 2006, p. 145).

⁹ Ciência voltada para a colheita e sistematização de elementos sociais, econômicos e políticos, partindo-se de uma abordagem tanto teórica quanto contábil para prever possíveis desdobramentos e indicar políticas públicas financeiras mais eficientes, sendo tal ciência mecanismo indispensável para o gestor público e também para o legislador.

Tendo-se em vista as diversas perspectivas que se observa no seio acadêmico-científico acerca do Direito tributário, ora elencando o mesmo como constitucional tributário, financeiro tributário, administrativo tributário ou tão somente tributário, não se deve perder de vista o critério da autonomia deste ramo, neste sentido pontua Luciano Amaro (2019): “A questão da autonomia deste ou daquele ramo do direito costuma ser ligada às reais ou supostas especificidades ou propriedades de um dado conjunto de normas jurídicas, que possam distingui-lo dos demais setores do direito”.

Tal autonomia embora ocasione forte embate na seara acadêmica e também doutrinário, conforme apontado por Luciano Amaro (2019) se dá no mesmo sentido da tradicional sistematização dos ramos do Direito tal como: Direito civil, Direito penal, Direito Administrativo etc.

Embora clássica tal sistematização não retrata de forma pacífica a forma como a ciência jurídica analisa o próprio Direito. Por exemplo, a perspectiva do Direito enquanto sistema é dizer, o sistema jurídico, é uno, portanto autônomo o que implica que seus desdobramentos embora erigidos sobre princípios norteadores e informadores próprios não são autônomos, sendo retratados como subsistemas do Direito (ATALIBA, 1969).

Retomando-se o posicionamento desta pesquisa que parte de uma perspectiva constitucional tributária, o STN, como principal diploma tributário traz todo um arcabouço de princípios fundamentais a partir dos quais se espraiam sobre diplomas legislativos complementares as principais diretrizes do Direito tributário, motivo pelo qual se optou por este posicionamento.

Neste mesmo sentido pondera Coêlho:

Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões: [...] os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios (COÊLHO, 2020, p. 88-89).

Tendo em vista estas perspectivas, o processo de especialização que leva à sistematização clássica dos ramos do Direito, trazendo conforme Luciano Amaro uma “autonomia parcial”, é o que traz os contornos de tal matéria, delimitando seu objeto e suas categorias jurídicas.

Justamente nesta seara parcialmente autônoma do sistema jurídico, mais especificamente constitucional, localize-se o corpo de normas que dentre outras atribuições

traz a exação objeto desta pesquisa o ITR, sendo tal setor constitucional denominado STN, Sistema Tributário Nacional, embora válido sempre repisar que a terminologia subsistema seja aquela mais técnica.

Outra possibilidade de utilização desta exação diz respeito ao uso para fins ambientais, é dizer, enquanto verdadeiro tributo ambiental, portanto outra leitura possível da utilização do ITR.

Quanto ao seu objeto, o uso ambiental da exação ITR se afasta da proposta desta pesquisa, ao menos no âmbito material, todavia, alguns pontos quanto à estrutura dessa forma de utilização de tributos possuirá grande relevância para a análise técnico-científica proposta, enquanto elemento de comparação nos próximos capítulos.

Deve-se pontuar também que a utilização do ITR enquanto tributo ambiental é plenamente possível, demarcando toda uma sorte de abordagens através deste instituto jurídico tributário. Uma vez que conforme observa Benedito Ferreira Marques:

Constituição Federal de 1988, além de abrigar o princípio da função social da propriedade da terra, embora com redação modificada, mas sem alteração substancial em seu conteúdo, acrescentou a preocupação com a preservação do meio ambiente (MARQUES, 2015, p. 39).

2.4 OS MECANISMOS CONSTITUCIONAIS DE INTERVENÇÃO NA PROPRIEDADE

Outra questão inaugural que permeará todo o desenvolvimento da pesquisa diz respeito às políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, temática localizada no texto constitucional em seus artigos: 184 a 191, para tanto far-se-á um breve esboço do processo de limitação da propriedade através de mecanismos de intervenção e ou limitação estatal na propriedade.

A respeito das limitações ao Direito de propriedade leciona José Afonso Da Silva: “Limitações constituem gênero: tudo que afete qualquer dos caracteres do direito de propriedade, o que pode verificar-se com fundamento no Direito Privado ou no Direito Público” (SILVA, 2013).

O Direito em seu processo de sistematização anterior ao constitucionalismo, portanto, “pré-constitucionalista” fora permeado por uma série de distinções dicotômicas, sendo a mais célebre e mais ancestral aquela evidenciada entre o Direito público e o Direito civil, de grande impacto na arquitetura dos ordenamentos jurídicos modernos.

O Direito civil remonta ao *Corpus Jris civilis* durante o império romano, primeiro corpo normativo que trouxe de forma mais abrangente elementos da vida civil para dentro do contexto jurídico, revestindo-as então de juridicidade (VENOSA, 2016).

Ganha também notada importância o processo de constitucionalização, é dizer, a positivação de Direitos humanos nos primeiros textos constitucionais a exemplo do próprio Direito fundamental de propriedade, que em sua configuração original tratava-se de um Direito a proteções (ALEXY, 2006), tanto frente ao Estado quanto frente aos demais particulares.

Não desprezando a importância dessa primeira configuração do Direito fundamental à propriedade a constitucionalista portuguesa Ana Prata (2019), aponta como o instituto que primeiramente veio a limitar o mesmo fora a instituição dos Direitos de vizinhança durante o período napoleônico no contexto europeu continental¹⁰. Tal forma de limitação busca sua fundamentação, sobretudo no Direito privado.

Válido também pontuar a mudança de abordagem do Direito fundamental de propriedade neste íterim, uma vez que conforme Marques (2015): “Com o Código de Napoleão, ganhou caráter de direito absoluto, o que influenciou muitos códigos civis, inclusive o do Brasil”.

De acordo com Prata (2019), em que pese a importância das primeiras normas constitucionais terem previsto e resguardado o Direito de propriedade do particular, ou seja, conferindo Direitos a proteções, tal Direito nasce a priori ilimitado, tendo nos Direitos de vizinhança o embrião das futuras limitações que viriam a se perpetrar sobre o mesmo.

Neste sentido posiciona-se Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Apenas enquanto naquela época essas leis e regulamentos se limitavam, quase exclusivamente aos direitos de vizinhança, aos poucos o seu campo foi se ampliando, com a tendência para condicionar, cada vez mais, o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social (DI PIETRO, 2019, p. 163).

Deve-se ressaltar que é principalmente através de institutos jurídicos (como por exemplo, os Direitos de vizinhança, a servidão e a desapropriação) que vieram a delimitar o caráter absoluto do Direito fundamental a propriedade, que provêm às bases jurídicas que futuramente ensejariam o princípio da função social do imóvel, a respeito do mesmo pondera Bastos (2006): “pretendendo atuar, inclusive, sobre o regime da propriedade, que deve ter seu

¹⁰ É neste momento em que florescem os principais códigos de Direito civil ocidental moderno, ou seja, surgem as primeiras codificações de Direitos civis com os moldes normativos atuais.

uso legitimado pelo bem-estar causado à comunidade, e não apenas a seu uso legitimado pelo bem estar social causado à comunidade e não apenas ao seu titular”.

Os Direitos de vizinhança eram calcados na ideia de coexistência dos Direitos de propriedade no âmbito dos seus limites físicos e ou fronteiriços, o que permitia trazer maior efetividade para o exercício dos mesmos, fazendo surgir às primeiras limitações ao exercício absoluto da propriedade. Neste íterim de forma enfática leciona Di Pietro:

[...] o Código de Napoleão, de 1804, pretendendo ser individualista, consagrou, como princípio, a legitimidade da limitação do Estado sobre a propriedade, ao definir esse instituto esse instituto, no art. 544, como “o direito de gozar e de dispor das coisas de modo absoluto, contanto que isso não se torne proibido pelas leis ou regulamentos” (DI PIETRO, 2019, p. 163).

Tal coexistência se dá, sobretudo por meio dos limites externos, que condicionam a propriedade quanto o exercício de suas faculdades intrínsecas, é dizer o limite máximo (e único) ao exercício da propriedade são os limites físicos aos quais a mesma se encontra circunscrita (PRATA, 2019).

Para o estabelecimento dos Direitos de vizinhança se faz uso, sobretudo de regras (DWORKIN, 2002), modalidade que juntamente com a jurisprudência confundiam-se com a própria noção de norma jurídica à época.

Foi previsto no regramento napoleônico os mecanismos de resolução dos conflitos entre os Direitos de vizinhança, tais conflitos ensejavam soluções judiciais, que por sua vez não possuíam o condão de avaliar o exercício da propriedade em seu prisma interno, dado ao seu “absolutismo” ou status absoluto, mas simplesmente averiguar se os limites físicos da propriedade foram violados ou não (PRATA, 2019).

As regras de vizinhança neste íterim funcionariam muito mais como supedâneos das ditas condições essenciais de convivência ou “regras sociais” (DWORKIN, 2002) enquanto que a solução da colisão entre Direitos de propriedade seriam incumbências do legislador.

Era também função do legislador a questão da delimitação da propriedade de forma genérica, dada a precedência do instituto da propriedade em relação ao Direito constitucional ainda não estando adstrita, por exemplo, ao princípio da função social do imóvel (MENDES; BRANCO, 2012) não trazendo restrições gerais, mas sim em relação ao caso concreto julgado quando da violação dos limites físicos da propriedade.

A propriedade em sua leitura mais atual é limitada, sobretudo pelo princípio da função social do imóvel, princípio fundamentado em características socioeconômicas do novo modelo de Estado, qual seja o Estado social, no qual o “absolutismo” frente à propriedade já não se demonstra condizente com os valores constitucionais (PRATA, 2019).

Sendo o Direito de propriedade no contexto da CRFB/88 sedimentado sobre verdadeiras limitações ao exercício de propriedade, norteadas por sua vez pelo princípio da função social do imóvel, é possível observar como precedente histórico desta oposição ao poder absoluto de propriedade e da busca pelo atendimento da função social do imóvel justamente através da constitucionalização do princípio da função social do imóvel (PRATA, 2019).

Portanto na perspectiva do Direito brasileiro, compreendem-se como importantes limitações ao exercício de propriedade os institutos: limitações administrativas, o tombamento, a requisição administrativa, a desapropriação e suas respectivas modalidades, a ocupação temporária e a servidão administrativa (DI PIETRO, 2019), fundamentadas, sobretudo no princípio da função social do imóvel.

Estes institutos expressamente desempenham o papel de harmonizar a ordem pública e a ordem social, conforme os ditames do Estado social de Direito, de modo a dirimir distorções sociais.

No âmbito da propriedade rural o princípio da função social possui uma dupla implicação, seja como elemento de limitação da atuação do proprietário, seja ainda como mecanismo de fomento à função econômica da propriedade rural, aspecto ainda mais presente em nações em cuja economia fortemente se deva ao agronegócio e ao extrativismo como é o caso do Brasil (LIMA, 2001).

Trazendo tais elementos para o âmbito das políticas públicas agrícolas, fundiária e de reforma agrária, disciplinadas no título VII, Capítulo III do texto constitucional, observa-se que tais disposições constitucionais direcionam-se sobretudo ao gestor público, trazendo regras e princípios constitucionais que por sua vez nortearão o agir do gestor, quando da prática de políticas públicas.

Importante ressaltar que o termo políticas públicas insere-se num âmbito extrajurídico, não sendo propriamente uma categoria do sistema jurídico é o que pontuam Salete Oro Boff e Vilmar Antônio Boff (2021): “A origem do termo políticas públicas está mais inclinada às ciências administrativas e econômicas que propriamente ao Direito”, de modo que a percepção do uso extrafiscal do ITR é então abordada como um mecanismo auxiliar para as políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária.

Entretanto é justamente no Direito tributário que se verifica um liame mais representativo entre o Direito e as políticas públicas, uma vez que o mesmo integra um verdadeiro mecanismo arrecadatório manejado pelos entes federativos, estando, pois imbricado ao orçamento, que em última análise perfaz um dos mais importantes elementos da

atividade política, trazendo recursos para a concretização de políticas públicas e mesmo fornecendo mecanismos jurídicos de indução de comportamentos do contribuinte que podem vir a auxiliar determinadas políticas públicas (BOFF; BOFF, 2021).

Neste sentido, dada a grande intertextualidade proveniente da atividade financeira do Estado, com especial destaque para a tributação, é que se tem um maior diálogo com outros sistemas sociais, ou seja, não a apropriação de categorias fora do Direito, mas a sua tradução à linguagem jurídica, respeitando-se, pois o código de linguagem do sistema jurídico (OLIVEIRA, 2021).

Na perspectiva específica dos artigos constitucionais assim tratados pelo legislador constituinte originário como políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, o que se observa é uma “abertura cognitiva” (GONÇALVES; FILHO, 2013) entre o Direito e a Política.

Nos melhores dizeres do professor Jadson Correia de Oliveira:

A promoção de um fechamento operativo pelo sistema jurídico é o que permite se diferenciar do seu ambiente e, conseqüentemente, viabiliza sua própria existência. Porém, isso não significa dizer que o sistema não se deixa influenciar por informações advindas do ambiente. O que ocorre, na verdade, é que essas informações são filtradas, a fim de adequá-las ao modelo de comunicação produzido pelo próprio sistema, no caso do Direito, lícito/ilícito (OLIVEIRA, 2021, p. 189).

Insculpido no capítulo constitucional de nº VII intitulado Da Ordem Econômica e Financeira, mais precisamente em seu título III encontra-se a temática Da Política Agrícola e Fundiária e Da Reforma Agrária, enquanto conjunto de normas constitucionais a partir das quais se delineiam mecanismos à disposição do gestor público para a concretização de determinadas políticas públicas.

De forma expressa e já inaugurando tais mecanismos se tem a figura da desapropriação para fins de reforma agrária, da propriedade que esteja em desacordo com sua função social, atraindo o princípio constitucional da função social do imóvel cujos critérios melhores se delineiam no art. 186 da CRFB/88.

A respeito da figura das desapropriações e sobre as modalidades de desapropriação-sanção leciona José Antônio Da Silva:

É limitação que afeta o caráter perpétuo da propriedade, porque é meio pelo qual o Poder Público determina a transferência compulsória da propriedade particular, especialmente para o seu patrimônio ou de seus delegados, o que só pode verificar-se por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição (art. 5º, XXIV), que são as desapropriações-sanção por não estar a propriedade urbana ou rural cumprindo sua função social, quando, então, a indenização se fará

mediante título da dívida pública ou da dívida agrária (arts. 182 e 184) (SILVA, 2013, p. 283).

Neste sentido leciona Sílvia de Salvo Venosa: “As vigas mestras para a utilização da propriedade estão na Lei Maior. Cabe ao legislador ordinário equacionar o justo equilíbrio entre o individual e o social” (VENOSA, 2016).

O autor destaca também a importância do controle jurisdicional sobre as normas legislativas (VENOSA, 2016), tanto adequando a legislação sobre essa temática com o texto constitucional, quanto melhor adaptando a mesma às peculiaridades do caso concreto e melhor delimitando o alcance do poder público sobre a propriedade.

Tendo estas premissas em vista afirma Maria Sylvania Zanella De Pietro acerca do instituto da desapropriação:

A desapropriação é o procedimento administrativo pelo qual o Poder Público ou seus delegados, mediante prévia declaração de necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, impõe ao proprietário a perda de um bem, substituindo-o em seu patrimônio por justa indenização [...] A desapropriação desenvolve-se por meio de uma sucessão de atos definidos em lei e que culminam com incorporação do bem ao patrimônio público (DI PIETRO, 2019, p. 194-198).

A autora traça as linhas gerais do instituto, trazendo muitos dos aspectos da desapropriação para fins de reforma agrária, cuja matéria é mais bem disciplinada nas leis Complementares de nº76/ 93 e 88/ 96 (DI PIETRO, 2019), que disciplinam o procedimento judicial desta modalidade de desapropriação e cujo raciocínio legislativo segue a enumeração de requisitos constitucionais da função social da propriedade dispostos nos incisos do art. 186 da CRFB/88:

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 (BRASIL, 1988).

Tal a clareza do texto constitucional que Venosa (2016) chega mesmo a afirmar: “O art. 186 por sua vez, descreve o que se deve entender por função social da propriedade rural, estabelecendo critérios ao legislador ordinário”.

Deve-se ponderar que, quando da edição do Estatuto da Terra Lei nº 4.504/64, que a então proposta utilização do uso extrafiscal do ITR como uma ferramenta auxiliar a disposição do gestor público, fora pensado também como um mecanismo interventivo que

atuasse, não propriamente destituindo o Direito de propriedade do bem imóvel, mas sim o onerando (STÉDILE,1983) de forma mais gravosa quando do descumprimento de sua função social.

Entretanto deve-se fazer o importante adendo, que a norma de Direito extrafiscal do ITR não está localizada neste capítulo da constituição federal, sua expressa previsão conforme destacado na pesquisa localiza-se no STN, art. 153, §4º e incisos.

Outra modalidade, que embora não circunscrita ao Título VII, Capítulo III do texto constitucional, mas notadamente voltado para a questão da reforma agrária enquanto mecanismo de intervenção estatal na propriedade se tem a desapropriação confiscatória, modalidade prevista no art. 243 do texto constitucional.

Tal modalidade de intervenção, localizada no Título IX- Das Disposições Constitucionais Gerais, caracteriza-se pela expropriação de propriedades, sejam elas urbanas sejam rurais¹¹, onde sejam cultivadas plantas psicotrópicas ilícitas e ou onde ocorra a exploração de trabalho escravo, instituto recentemente ampliado através da Emenda Constitucional de nº 81 de 2014.

Conforme pondera Maria Sylvia Zanella Di Pietro: “pode-se dizer que se equipara ao confisco, por não assegurar ao expropriado o direito à indenização. Pela mesma razão, teria sido empregado o vocábulo expropriação, em vez de desapropriação” (DI PIETRO, 2019).

A natureza deste instituto enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas de reforma agrária, resta evidenciada da clara dicção do texto constitucional:

As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º (BRASIL, 1988).

Por fim, dentre os mecanismos pertinentes às políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária na CRFB/88 mais especificamente no art. 191, se tem a modalidade originária de aquisição denominada usucapião Especial Rural, sendo aquela destinada ao possuidor de terra que não sendo proprietário a ocupa de forma mansa e pacífica:

Art. 191. Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade (BRASIL, 1988).

¹¹ Repisando-se que possui maior relevância nesta pesquisa as propriedades territoriais rurais.

Observa-se que este instituto tem o condão de revestir de titularidade o particular, mais especificamente aquele que desenvolver as funções sociais de uma pequena propriedade rural e não o poder público, como é o caso do instituto da desapropriação para fins de reforma agrária.

Entretanto tal mecanismo perfaz uma forma autêntica de realização da reforma agrária, justamente por priorizar a função social do imóvel, e salvaguardando o exercício do Direito de posse do pequeno proprietário. Neste sentido afirma Sílvio de Salvo Venosa:

É obrigação do proprietário aproveitar seus bens e explorá-los. O proprietário e possuidor, pelo fato de manter a riqueza, tem o dever social de torná-la operativa [...] O instituto da usucapião é veículo perfeito para conciliar o interesse individual e o interesse coletivo na propriedade. Daí ter a constituição alargado seu alcance (VENOSA, 2016, p. 179).

Arelada à perspectiva dos mecanismos constitucionais de intervenção na propriedade rural, sendo aqueles previstos no título VII, Capítulo III do texto constitucional, se tem a ideia, sobretudo defendida pelo legislador civil-militar e reiterado pelo legislador constituinte originário da atual constituição, de um ITR extrafiscal, enquanto um mecanismo apto a auxiliar o gestor público quando da realização das políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, ponto a ser abordado no tópico posterior.

2.5 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL ENQUANTO FERRAMENTA AUXILIAR PARA AS POLÍTICAS FUNDIÁRIAS E DA REFORMA AGRÁRIA

Dando prosseguimento às características da exação ITR delimitando-se mais especificamente a problemática de pesquisa quanto à sua perspectiva enquanto mecanismo de política pública, é válido apontar dentro de sua origem constitucional atual, é dizer, conforme a CRFB/88, sua destinação ao objetivo constitucional: Reforma Agrária.

Neste sentido posiciona-se Kiyoshi Harada (2018): “O ITR, tradicionalmente, tem sido utilizado como um dos instrumentos de reforma agrária- de política agrícola, seria a expressão mais adequada – desde que saiu da competência impositiva dos municípios”.

Logo se pode verificar que o objetivo constitucional, ora apontado como *télos*¹²: reforma agrária, encontra-se de forma muito clara no texto constitucional, não criando para a

¹² O *télos* legislativo representa, pois o objetivo que o legislador quis transmitir através da norma em questão.

doutrina acadêmico-científica maiores questionamentos sobre essas premissas, entretanto, tal análise deve ser verificada com especial atenção.

A destinação e ou *télos* legislativo que se exprime do ITR, sobretudo na sua utilização extrafiscal é enquanto mecanismo auxiliar as políticas públicas e não enquanto propriamente políticas públicas.

Repise-se que o Direito tributário, seja em sua vertente fiscal ou extrafiscal não representa de forma alguma uma política pública, seu exercício, sobretudo pelas entidades fazendárias ligadas ao poder executivo dos entes federativos deve ser compreendido como mecanismo auxiliar a políticas públicas, por tratarem-se as mesmas de categoria não jurídicas.

Entretanto, o raciocínio de que o uso de tributos, sobretudo os extrafiscais representam ao gestor público, uma importante ferramenta e ou instrumento auxiliar a políticas públicas, é de fundamental importância para essa pesquisa.

Nesta mesma esteia pontua Helen de Lima: “o ITR passa a figurar como instrumento do governo federal no âmbito da política fundiária e agrícola do país. Inserir-se no tributo, com mais objetividade, preocupações extrafiscais, como o de reestruturação fundiária”, é dizer, embora localizados em ciências sociais distintas, o ITR enquanto tributo e as políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária possuem uma estreita conexão, a priori na possibilidade de o gestor público utilizar tal ferramenta auxiliar quando do efetivo exercício de políticas públicas.

Válido pontuar que, embora expressamente previsto em norma constitucional, portanto jurídica, as políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária situadas no Título VII, Capítulo III da CRFB/88 se direcionam ao gestor público e à suas atribuições, que bebem da fonte da teoria política (SARAIVA, 2006).

Neste ínterim, deve-se reforçar que o termo “políticas públicas”, não se trata de um instituto jurídico, mas que pode sofrer influências e limitações jurídicas, sobretudo a partir das disposições constitucionais. Quanto ao termo políticas públicas pondera Enrique Saraiva:

Trata-se de um fluxo de decisões públicas, orientado a manter o equilíbrio social ou a introduzir desequilíbrios destinados à modificar essa realidade. Decisões condicionadas pelo próprio fluxo e pelas reações e modificações que elas provocam no tecido social (SARAIVA, 2006, p. 28).

Há toda uma sorte de categorias e premissas que norteiam e informam a atividade política, de modo que a mesma encontra-se localizada em uma ciência social própria, que embora possua certos pontos de interseção, é dizer, pontos onde ocorrem efetivamente

diálogos entre os elementos de ciências sociais diversas, a mesma possui elementos próprios e mesmo códigos de linguagens próprios que a diferencia das demais.

Neste sentido leciona o professor Jadson Correia de Oliveira:

O Direito na busca pela redução das contingências, como qualquer outro sistema parcial, cria uma comunicação própria, seu código binário de lícito e ilícito, o que o diferencia dos demais subsistemas e o delimita perante o ambiente, dessa forma, ocorre o seu fechamento operativo. Contudo, deve-se destacar que o fechamento operativo do subsistema jurídico não busca promover o seu distanciamento da sociedade e de suas eventuais expectativas, mas pretende fazer com que o próprio Direito crie o Direito dentro do Direito (OLIVEIRA, 2021, p.180).

Repise-se que, trazendo a leitura sistêmica para o âmbito jurídico, mais especificamente para os subsistemas que compõem o sistema jurídico, pressupõem-se certo fechamento entre os mesmos de modo a se ter uma efetiva diferenciação entre o subsistema e o ambiente, este fechamento não se dá de forma total, devendo ocorrer o necessário diálogo entre eles de modo a evitar a “corrupção sistêmica” (OLIVEIRA, 2021).

Embora de forma indireta, mesmo a função fiscal tem o condão de direcionar-se às políticas públicas, de modo que muito mais próxima de uma política pública é o uso extrafiscal dos tributos em geral, uma vez que partem de escolhas da política fiscal de cada ente, em buscar de forma racional estímulos e ou desestímulos a práticas de determinadas condutas do contribuinte. Desta forma concluem Salete Oro Boff e Vilmar Antônio Boff:

[...] a extrafiscalidade é um instrumento jurídico de que se vale o Estado para garantir e dar efetividade aos direitos e garantias constitucionalmente delimitados por meio da maior ou menor exigência de tributos. As políticas públicas, por sua vez, constituem toda atuação do poder público na consecução da finalidade pública” (BOFF; BOFF, 2021, p. 2157).

Lançando-se essa perspectiva utilizada por Boff e Boff (2021), observa-se que do uso extrafiscal dos tributos de forma geral, constituem-se autênticas medidas e ou instrumentos que podem vir a auxiliar e ou fortalecer políticas públicas das mais diversas, aplicando-se tal raciocínio ao ITR, verifica-se que ele possui, ao menos no plano legislativo, esta atribuição.

Também se observou sua destinação constitucional específica enquanto da prática de indução de comportamentos, que em alguma medida podem vir a socorrer o gestor público quando da realização de políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, é dizer, trata-se do *télos* legislativo que guia o uso extrafiscal do ITR.

Descortinando-se as características iniciais do ITR e seguindo a esteia da hipótese inicial verifica-se que a exação em estudo se trata realmente de uma norma tributária, a cujo

uso extrafiscal possui a característica de um mecanismo à disposição do gestor público para a realização de políticas públicas, especialmente no plano teleológico da norma.

Entretanto a destinação constitucional de uma norma a um objetivo constitucional, não implica necessariamente que ela efetivamente cumpra os seus desígnios normativos, uma vez que a despeito de todas as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais possuem aplicabilidade imediata, as mesmas possuem variados graus de eficácia, fenômeno derivado da forte característica programática evidenciada em muitos artigos do texto constitucional (SARLET, 2012).

Tendo sido pontuados os principais elementos de pesquisa de modo a investigar de forma mais aprofundada as peculiaridades do uso extrafiscal do ITR e de sua pretensão em perfazer um instrumento auxiliar eficiente ao gestor público quando da realização de políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, partir-se-á para uma análise técnico-científica desta pretensão.

3 A ANÁLISE CIENTÍFICA DO USO EXTRAFISCAL DO ITR

Como fora apontado nos introitos desta pesquisa, intenciona-se lançar sobre a norma em análise o método técnico-científico de interpretação. Compreende-se como técnico-científico e não como “técnico-jurídico” (CARRAZZA, 2013) a terminologia correta para ele, ressaltando-se a influência das lições de Hans Kelsen no pensamento do professor Roque Antônio Carrazza em sua obra Curso de Direito Constitucional tributário.

Neste sentido nos introitos de sua obra o professor constitucionalista tributário pontua: “Sem menoscabo pela valia destes enfoques, situamo-nos - na trilha de Kelsen, embora com abrandamentos- num plano estritamente técnico-jurídico, compreendendo e fazendo a exegese de nosso direito positivo, no que atina com a tributação” (CARRAZZA, 2013).

Portanto partir-se-á para uma interpretação constitucional tributária fundamentada nas lições de Roque Antônio Carrazza (2013), para se precisar o aspecto da eficácia normativa e da coesão da norma em análise frente ao STN e aos princípios norteadores e informadores do Direito agrário.

Compreende-se como necessário descortinar os elementos que perfazem esse método de interpretação, de forma pretérita à efetiva aplicação do mesmo à norma em estudo. Da terminologia: técnico-científico observa-se de forma introdutória dois elementos: o elemento “técnico” ligado à questão da prática jurídica ou conforme Kelsen (1998):

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação - menos evidente - de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou - por outras palavras - na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas (KELSEN, 1998, p. 50).

Uma vez espelhado em parte pelo modelo interpretativo de Hans Kelsen o método técnico-científico nos traz em sua terminologia essa importante distinção. O método é “técnico” na medida em que se volta para a figura “norma”, sendo que para os fins desta pesquisa a norma em questão é aquela constante no art. 153, §4º, I, II e III da CRFB/88.

Também deriva desta terminologia o elemento “científico”, ao qual se deve ter uma maior atenção. Já fora explicitado que embora fundamentado no pensamento kelseniano, o método técnico-científico com esse não se confunde. Entretanto é no critério “científico” que há uma maior aproximação, justamente por se direcionar ao ato descritivo de análise do Direito por meio de proposições.

A análise científica parte do ato de interpretar, formando, pois proposições descritivas que a diferencia da técnica ou práxis jurídica (KELSEN, 1998), neste sentido realiza-se a leitura científica por meio de uma interpretação específica, ou conforme analisaremos no próximo tópico, pela reunião de alguns métodos interpretativos legados por escolas da hermenêutica jurídica.

Neste sentido será primeiramente empreendida no próximo tópico uma análise primeiramente “científica” da norma em estudo, para só então realizar-se a análise técnica dela.

A escolha por realizar em separado as duas leituras se deu justamente para que se facilite a verificação dos elementos dogmáticos (norma jurídica) e dos elementos científicos (as proposições descritivas que surgem do processo hermenêutico exegético da norma em questão), além dos elementos críticos, que dizem respeito à necessária análise do processo de aplicação da norma ao caso concreto.

3.1 CIÊNCIA JURÍDICA E DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: A NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE CIÊNCIA E NORMA JURÍDICA

Portanto, parte-se de uma percepção da ciência jurídica enquanto mecanismo de estudo do Direito, apresentando, pois a ciência jurídica, um mecanismo tal que confere maior robustez e delimita epistemologicamente o saber jurídico¹³.

A ciência jurídica acaba por trazer os elementos fundamentais que distinguem o Direito das demais ciências sociais, ou Conforme Lourival Vilanova (2005): “A ciência do Direito, que é a ciência em que trabalha os juristas, como juristas- a ciência dogmática- é conhecimento do direito positivo”. Embora se direcionem ao mesmo objeto o Direito e a ciência jurídica não se confundem.

Deve-se enfatizar que muitas são as formulações possíveis referentes à ciência jurídica, sendo que para esta pesquisa terão maior importância, aquelas voltadas à concepção de Direito enquanto norma¹⁴ e Direito enquanto sistema¹⁵.

¹³ Tal escolha quanto à técnica de interpretação se coaduna com as estruturas gerais das ciências sociais, que preveem como um dos seus elementos, o método de investigação e ou de interpretação próprio para que se tenha uma ciência especializada.

¹⁴ Embora não tão somente como norma, seguindo a esteira do pensamento do professor Roque Antônio Carrazza, e norteando-se embora “com abrandamentos” pelo modelo jus-científico de Hans Kelsen, que prevê a norma como elemento central da ciência jurídica. Levando-se também em consideração o aspecto da figura da norma enquanto linguagem.

¹⁵ De modo a se trazer a importante distinção entre as categorias jurídicas e as categorias pertencentes às demais ciências sociais, como exemplo a categoria das políticas públicas. Optou-se por tal abordagem também pela

Não se está aqui analisando especificamente a natureza jurídica da norma em estudo, mas sim avaliando sua característica enquanto elemento da ciência jurídica, ressalta-se a função descritiva que a linguagem jurídica possui a distinguindo da dogmática, que no âmbito do Direito tributário possui forte natureza deontológica (CARVALHO, 2009). Quanto à linguagem jurídica observa o professor Paulo de Barros Carvalho:

[...] seja como for, a disciplina do comportamento humano, no convívio social, se estabelece numa fórmula linguística, e o direito positivo aparece como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas, nas relações de inter-humanidade [...] Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico (CARVALHO, 2019, p. 43-44).

O próprio conceito da ciência jurídica e da dogmática jurídica enquanto linguagem trata-se de um das muitas vertentes possíveis, possuindo diversas implicações e categorias próprias, entretanto, direciona-se neste momento da pesquisa a atenção para a linguagem enquanto elemento de distinção entre o que é técnica jurídica e o que é ciência jurídica, seguindo-se a linha teórica do professor Roque Antônio Carrazza, que conforme pontuado “bebe” da teoria kelsenian, mas não se confunde totalmente com a mesma, é o que pontua o professor de Direito constitucional tributário:

Embora adeptos de Hans Kelsen, queremos desde logo consignar que nesse trabalho não levamos sua teoria às últimas consequências [...] A ciência do Direito, segundo o Mestre de Viena, objetiva conhecer as normas jurídicas, e não prescreve-las ou explicá-las (CARRAZZA, 2013, p. 27, *sic.*).

Neste contexto são sempre elucidativas as lições do professor Paulo de Barros Carvalho a respeito da ciência jurídica:

[...] o discurso científico está caracterizado pela existência de um feixe de proposições linguísticas, relacionadas entre si por leis lógicas, e unitariamente consideradas, em função de convergirem para um único objetivo, o que dá aos enunciados um critério de significação objetiva. (CARVALHO, 2008 *apud* CARVALHO, 2009, p. 44).

A norma jurídica, compreendendo, pois princípios e regras possui uma linguagem distinta da linguagem científica que se dá por meio de proposições. As proposições por

possibilidade de se sistematizar subsistemas do Direito, perspectiva necessária à compreensão do uso extrafiscal dos tributos.

possuírem natureza científica devem limitar-se à função descritiva, enquanto a norma jurídica por possuir uma configuração deontica possui função prescritiva (KELSEN, 1998).

Valiosas são as lições da professora Aurora Tomazini de Carvalho (2019) acerca da distinção entre a norma jurídica e a ciência jurídica, que embora complementares possuem características próprias. Tal distinção já vem sendo tratada desde o jus-positivismo (e ou normativismo) kelseniano e se dá pela separação em duas categorias distintas.

Na primeira categoria se tem as proposições jurídicas cuja principal função é descritiva, ou seja, descrever o Direito positivado dissecando-o e interpretando-o.

A segunda categoria são as normas jurídicas, estruturas do Direito positivo cuja destinação é, sobretudo prescritiva, é dizer, ressaltam as funções de: obrigação, permissão e proibição, demonstrando também que tais comandos expressam-se por meio da linguagem deontológica¹⁶ para cuja interpretação faz-se necessário um intérprete próprio, ou “autêntico”, de modo que o Direito se realiza por meio de uma interpretação autêntica (KELSEN, 1998).

É válido observar que o termo “linguagem jurídica” possui várias acepções e várias destinações, sendo que uma vez que se está se direcionando a análise para a perspectiva da ciência do Direito, notadamente descritiva, busca-se, portanto, compreender a função da norma enquanto elemento ou signo capaz de transmitir informações entre o Estado e a sociedade, fundamentando-se, pois em uma concepção clássica da linguagem (CARVALHO, 2009).

No contexto jus-positivista o austríaco Hans Kelsen (1998) lecionava que a linguagem jurídica implica em dar diversos sentidos a um mesmo caso concreto, de modo que quanto a sua aplicação haveria uma margem de escolha por parte do aplicador, é dizer, dentro dos possíveis sentidos da norma o aplicador deve escolher aquele mais próximo ao texto legal, por meio de uma interpretação hermenêutica exegética, ou seja, que considere a regra jurídica como a manifestação única do Direito e evidentemente como elemento de comparabilidade entre uma norma e outra e entre a norma e o ordenamento jurídico.

É justamente no âmbito das proposições jurídicas que, principalmente através da doutrina e da pesquisa acadêmico-científica, realiza-se a análise descritiva e sistemática da norma jurídica tributária extrafiscal é dizer configura-se uma ciência jurídica, mais especificamente em seu desdobramento constitucional tributário e extrafiscal¹⁷.

¹⁶ Linguagem que no âmbito do Direito pode ser identificada a partir do seguinte esquema: Se A (fato descrito na norma) ocorrer aplica-se B (consequência jurídica).

¹⁷ Repisando-se que a ciência jurídica assim como o Direito é una, adotando-se uma sistematização que segue de forma paralela a clássica sistematização das vertentes jurídicas.

No mesmo sentido caminham as lições do professor Paulo de Barros Carvalho (2019): “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação”.

Pontua na mesma esteia o professor Lourival Vilanova (2005): “Sob ângulo ainda de metalinguagem semiótica: a diferença é semântica. O Direito prescreve, a ciência jurídica descreve”.

Desta forma evidencia-se a natureza descritiva da ciência jurídica em seu desdobramento tributário extrafiscal justamente no âmbito das proposições jurídicas, uma vez que, deve-se ressaltar, não há a previsão de explícitas normas tributárias extrafiscais no STN (TORRES, 2005).

Neste sentido ganham relevância, as delimitações do uso extrafiscal dos tributos no campo das normas de conteúdo zetético (FERRAZ, 2003), é dizer, de princípios constitucionais, que serão mais à frente analisados.

Válido observar que o Direito enquanto forma de conhecimento e principalmente enquanto norma social é anterior à ciência jurídica, cujas sistematizações mais completas se deram através do embate entre o jus-positivismo e o jus-naturalismo do século XIX em especial quanto à concretização de um método próprio que teve seu principal expoente na figura do jurista austríaco Hans Kelsen (MONTORO, 2013).

A ciência jurídica em seus momentos iniciais, em que pese os grandes debates a respeito da natureza da norma e da forma própria de interpretação desta (LARENZ, 1997), muito se deve ao movimento do constitucionalismo de modo que em momento inaugural a ciência jurídica se concentrava na figura do Direito constitucional sendo esta sua natureza mais ancestral ou conforme Alexandre de Moraes (2017):

A origem formal do constitucionalismo está ligado às constituições escritas e rígidas dos Estados Unidos da América, em 1787, após a independência das 13 colônias, e da França, em, a partir da Revolução Francesa, apresentando dois traços marcantes: organização do Estado e limitação do poder estatal, por meio da previsão de direitos e garantias fundamentais (MORAES, 2017, p. 1)

Portanto, observamos que, a ciência jurídica possui categorias e elementos gerais que se aplicam a todos os seguimentos do Direito, dentre eles o Direito constitucional tributário dada à ancestralidade do Direito Constitucional, em relação aos demais seguimentos jurídicos.

Lançando-se um olhar macro a respeito da ciência jurídica e de sua distinção frente às demais ciências sociais, observa-se ser a mesma fundamentalmente um elemento epistemológico é o que leciona André Franco Montoro: “Ao estudar o direito como ciência, devemos naturalmente examinar sua definição, assim como o lugar que ele ocupa no conjunto das ciências e a natureza de seu objeto. Tais problemas pertencem ao campo da Epistemologia Jurídica” (MONTORO, 2013).

E é justamente neste plano de definição descritiva de elementos tais como: definição, o lugar ocupado pela ciência jurídica no quadro das ciências e o objeto de estudo da ciência, que se tem efetivamente a realização da ciência jurídica (MONTORO, 2013).

Partindo-se também do referencial teórico, sobretudo de produções acadêmico-científicas tributárias e ou constitucionais tributárias, observou-se de forma muito evidente a influência dos elementos metodológicos da Teoria Pura do Direito¹⁸ e do pensamento kelseniano no plano da interpretação da norma e na ciência jurídica, levando-se em conta as peculiaridades do Direito constitucional moderno.

Embora existam tantas outras formulações adotou-se em virtude da escolha do método técnico-científico, uma concepção até certo ponto “normativista” do Direito, seguindo-se em parte elementos do pensamento do jurista austríaco Hans Kelsen principalmente de sua Teoria Pura do Direito cujas implicações se aplicam “com abrandamentos” (CARRAZZA, 2013) às normas do Direito tributário em geral, principalmente quanto à distinção entre a norma jurídica e a ciência jurídica.

Tendo-se descortinado a distinção entre a ciência jurídica e o Direito e as implicações desta distinção para o Direito constitucional tributário partir-se-á para a análise dos métodos interpretativos que subjazem a hermenêutica exegética e ou sistemática, para então aplica-la à norma constante no art. 153,§4º da CRFB/88.

3.2 A DISTINÇÃO ENTRE INTERPRETAÇÃO E HERMENÊUTICA JURÍDICA

A interpretação não se trata de um instituto exclusivamente do Direito, suas aplicações perpassam todas as ciências e ela está ligada ao processo de conhecimento do indivíduo (no plano mais específico) e da sociedade (no plano mais geral), pressupondo ou não a colocação

¹⁸ Deve-se fazer um adendo, dada a sua relevância para construção do pensamento do professor Roque Antônio Carrazza, que a Teoria Pura do Direito dentre tantas outras premissas e categorias, define o critério da sistematização entre interpretação e aplicação da norma como importante ponto de distinção entre Direito e ciência. Portanto, a distinção entre ambas as manifestações do Direito é uma distinção também epistemológica.

dos juízos de valor deste indivíduo frente ao objeto de seu conhecimento de modo a alcançar o seu real significado (CARVALHO, 2009).

Uma vez que estar-se versando a respeito do aspecto científico, ou seja, da ciência jurídica, as implicações puramente teóricas a respeito da função da interpretação não serão (e nem seria viável) aqui abordados longamente, de modo a se priorizar uma coleta de dados teóricos mais específicos e mais práticos que levem a compreensão do método técnico-científico (CARRAZZA, 2013) ao qual se propõem esta pesquisa.

Assemelhando-se às pretensões aqui estabelecidas de traçar uma visão mais científica dos métodos interpretativos, ou seja, uma posição hermenêutica exegética ou sistemática, têm-se as lições do professor Rubens Limongi França (1988) a respeito da distinção entre interpretação jurídica e hermenêutica jurídica.

Para França (1988) a interpretação será o ato capaz de estabelecer uma relação jurídica através da compreensão clara dos comandos normativos ínsitos a uma legislação. Estando, portanto ligada aos mecanismos de compreensão de um determinado tema e no âmbito do Direito de temas jurídicos.

Da interpretação se diferencia a hermenêutica, seguimento próprio da ciência jurídica que conforme o professor Raimundo Limongi França citando Carlos Maximiliano:

Assim, como bem assinala Carlos Maximiliano, ela não se confunde com a hermenêutica, parte da ciência jurídica que tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos, que devem ser utilizados para que a interpretação se realize, de modo que seu escopo seja alcançado da melhor maneira (FRANÇA, 1988, p. 21).

A hermenêutica jurídica busca reunir de forma organizada métodos de interpretação, estabelecendo as regras que o intérprete do Direito deverá lançar mão para, através destes respectivos métodos, melhor compreender e aplicar a norma jurídica.

Estas regras de interpretação, definidas pela hermenêutica, guiarão a busca do intérprete do Direito pelo melhor sentido possível a ser extraído de uma norma jurídica, uma vez que “a sua fórmula genérica e concisa deve ser devidamente esmiuçada para melhor adequação aos casos concretos” (FRANÇA, 1988).

Analisando-se a hermenêutica não apenas enquanto elemento jurídico, mas como componente das ciências sociais e, sobretudo da filosofia, Valéria Ribas do Nascimento pontua:

A hermenêutica realiza a interpretação da faticidade humana, que tenta prestar contas da sua finitude como a do horizonte universal, a partir da qual tudo pode fazer sentido. Vislumbra-se sua importância não só como forma de interpretação das regras jurídicas, mas também como uma forma de adequá-las às constantes modificações sociais (NASCIMENTO, 2009, p. 154).

Em sua origem etimológica o termo: hermenêutica é comumente atribuído ao deus da mitologia grega Hermes, cuja principal função era realizar a transmissão de mensagens entre o mundo humano e o divino traduzindo os comandos divinos para que os mesmos ao serem confiados aos humanos, portanto na linguagem humana, exprimissem “o sentido real” (NASCIMENTO, 2009) ou o sentido que realmente se pretendia exprimir.

Todo o procedimento de busca do sentido seja este literal, gramatical, histórico, teleológico ou sistemático partindo-se da análise da norma jurídica e ou de um corpo de normas jurídicas será tratado como interpretação jurídica, enquanto que o uso cientificamente fundamentado e criterioso de um método e ou de um conjunto de métodos interpretativos (que é justamente a proposta de nossa investigação) em que se busca extrair o Direito deverá ser compreendido como hermenêutica, que no nosso ordenamento jurídico é guiada por princípios fundamentais constitucionais (VILANOVA, 2005).

O campo das interpretações jurídicas, dada à pluralidade de escolas e mesmo de espécies de interpretação, enseja a sua sistematização em blocos ou grupos de modo a caracterizá-los, sobretudo partindo-se de sua destinação: quanto à sua origem; quanto ao seu método e quanto ao seu resultado, sendo possível ainda a sistematização destes grupos em grupos menores, o que evidencia a grande quantidade de métodos interpretativos postos à disposição do intérprete e do operador do Direito (MONTORO, 2013).

Deve-se também ressaltar que o ato de interpretar perpassa todos os momentos da existência e mesmo da aplicação da norma jurídica. Mesmo o ato de produção normativa, é dizer, do procedimento legislativo pressupõem uma margem de interpretação seja de um fenômeno no mundo dos fatos, como é o caso da hipótese de incidência no Direito tributário, seja no universo jurídico, onde, por exemplo, o legislador complementar buscando atender os desígnios de uma norma constitucional de aplicabilidade limitada interpreta tal comando e edita uma lei complementar (CARRAZZA, 2013).

Tendo em vista as premissas então elencadas, a pesquisa deter-se-á no próximo tópico na análise crítica das escolas de hermenêutica e das suas técnicas de interpretação enquanto legados para a hermenêutica clássica e ou tradicional.

3.3 ANÁLISE CRÍTICA DAS ESCOLAS DA HERMENÊUTICA: MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E O MÉTODO TÉCNICO-CIENTÍFICO

De modo à melhor compreender como se deu o processo de formação da hermenêutica exegética e ou sistemática que compõem o aspecto científico do método técnico-científico, deve-se analisar o processo histórico de delimitação dos métodos interpretativos que vieram sendo usados e suas implicações para a compreensão e para a aplicabilidade do Direito, é dizer, a contribuição das escolas da hermenêutica jurídica para o método técnico-científico.

O primeiro destes seguimentos hermenêuticos a serem avaliados trata-se da escola dos “Glosadores” cujas aplicações reverberarão na interpretação inaugural que compõem a leitura hermenêutica desta pesquisa, trata-se justamente da análise gramatical ou filológica apontada pelos pensadores deste seguimento como ponto inicial de qualquer interpretação jurídica (MONTORO, 2013).

A escola de interpretação jurídica conhecida como “Glosadores” tratava-se de um nicho acadêmico, sobretudo vinculado às primeiras grandes universidades medievais, cujo objetivo era a decodificação e a tradução dos principais códigos romanos tais quais: *Corpus Juris Civilis* (MONTORO, 2013).

A escola dos glosadores pode também ser denominada de escola de Bolonha, uma das mais antigas universidades medievais onde efetivamente aplicava-se o método filológico às codificações, caracterizando-se também pela reprodução acrítica das codificações estudadas (ZOVICO, 2008), uma vez que o real objetivo era tão somente a tradução e compreensão gramatical delas.

Os glosadores realizavam uma análise dogmática, sobretudo dos aspectos gramaticais das legislações interpretadas realizando comentários marginais ou “glosas” (MONTORO, 2013), que embora apresentassem a compreensão e ponto de vista do glosador sobre o tema, é dizer, sua interpretação subjetiva, seus comentários pessoais sobre o tema tinham pouca validade e repercussão à época se comparada com a tradução literal objetiva ou filológica.

Deste seguimento interpretativo de origem medieval se tem como legado a modalidade de interpretação gramatical (e dentro desta a interpretação literal) que leva em conta o construto linguístico que compõem as disposições legislativas e as leis escritas, verificando

tanto o seu sentido literal¹⁹, quanto semântico compreendendo os possíveis encadeamentos de sentido que tal conjunto de palavras expressa (CARVALHO, 2009).

Quanto ao método literal observa o professor Paulo de Barros Carvalho: “o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico” (CARVALHO, 2019).

Já nesta primeira modalidade interpretativa, observa-se que com a exceção da interpretação literal, as demais leituras semânticas que se podem extrair de uma norma possuem o condão de expressar significados diversos, é dizer, torna-se atribuição do intérprete jurídico extrair da palavra todos os sentidos possíveis, de modo que será necessária a eleição de um desses sentidos para a correta aplicação da norma conforme o contexto ou suporte fático concreto em que esta será aplicada (CARVALHO, 2009).

De grande impacto foi à hermenêutica jurídica estabelecida pela escola dos glosadores para a concepção de um Direito posto, transcendental ou material, que permeou os ordenamentos jurídicos durante toda a idade média e parte da idade moderna, Direito então denominado “Direito natural” ou “jus natural” (BOBBIO, 1995).

A segunda escola a cujo método interpretativo e cujas lições impactaram a hermenêutica clássica, portanto de grande valia para esta pesquisa é a escola da exegese.

A escola da exegese ou “exegetas” partia também da análise gramatical ou filológica da norma, acrescentando ao processo interpretativo a análise lógica ou exegetica, sendo essa a lógica dedutiva ou a lógica indutiva (LOBO, 2019).

Embora se trate de uma escola dogmática da interpretação, ou seja, que compreende na lei a única expressão possível do Direito, a escola da exegese se propõe a investigar mais a fundo a questão da intenção pretendida pelo legislador através a norma, é dizer seu objetivo ou *télos* legislativo, utilizando-se, portanto processos lógicos para alcançar tal resultado.

Passa a ser objeto de estudo não tão somente o corpo positivo de leis e códigos que compõem um ordenamento jurídico, mas também seus introitos, prolegômenos ou preâmbulos; as respectivas emendas à lei; os debates legislativos que permearam sua criação etc. (LOBO, 2019).

Ganha também grande relevância para compreensão do sentido da norma o respectivo contexto de sua criação e o objetivo ao qual se propõe no mundo dos fatos.

Importantes são as colocações de André Franco Montoro sobre a origem etimológica do termo exegese: “Exegese, do grego *ex gestain*, significa “conduzir para fora”. Em qualquer

¹⁹ Mais raramente, uma vez que dificilmente o legislador consegue produzir uma norma imune a diferentes interpretações.

hipótese, o papel do intérprete se reduz a aplicar precisa e mecanicamente a regra querida pelo legislador” (MONTORO, 2013).

De forma semelhante à escola dos glosadores os exegetas partiam da análise, sobretudo das normas de Direito romano, de modo que acabara por se tornar o seguimento hermenêutico jurídico próprio do movimento do “Direito natural” ou “jus naturalismo” (BOBBIO, 1995).

A escola da exegese teve sua origem na França e sua limitação hermenêutica levou a sua superação por outras escolas que pregavam uma análise mais ampla do Direito, prevendo este para além da figura da lei.

É válido ressaltar também que a restrita interpretação lógica e gramatical da lei defendida pela escola da exegese requeria um grande esforço legislativo em tornar o *télos* da norma tão operacional quanto possível de modo que coubesse ao intérprete e aos operadores do Direito simplesmente a sua aplicação (BOBBIO, 1995).

Em momento histórico posterior, superando-se o pensamento da escola da exegese houve o estabelecimento de outro seguimento dogmático da interpretação jurídica, tal movimento iniciou-se na Europa e América do Norte, com o advento das revoluções do fim do século XVIII, em oposição franca ao absolutismo monárquico e à lei natural ou transcendental no contexto ocidental moderno, trata-se da escola racionalista ou legalista do Direito (MONTORO, 2013).

É importante observar que a principal mudança entre a interpretação exegética e a análise racionalista se dá quanto ao objeto de estudo, uma vez que com o advento das grandes revoluções e da tomada do foro de decisão política e legislativa pelos seguimentos sociais ligados à burguesia, houve a superação das leis transcendentais que sustentavam legalmente o poder absoluto do soberano, trazendo em seu lugar as primeiras cartas de Direitos.

As cartas de Direitos possuíam como preocupação inicial justamente a limitação do poder público, a garantia dos Direitos fundamentais e liberdades aos cidadãos (SARLET, 2012).

As legislações que passam a ser objeto de estudo no contexto da escola racionalista, são, sobretudo cartas de Direitos na figura das primeiras constituições, além de códigos de leis a exemplo do código napoleônico e também da própria *commom law* em sistemas jurídicos cujo Direito é realizado sobretudo por meio da atividade jurisdicional (BOBBIO, 1995).

A questão do respeito absoluto à norma escrita como fonte exclusiva do Direito fica mais bem evidenciada no contexto histórico da edição do código Napoleônico em 1804, que pregava uma leitura hermenêutica mais restrita e por outro lado positivando de forma

exaustiva institutos da vida e situações juridicamente relevantes, de modo a garantir que todo o Direito estivesse inescapavelmente presente no corpo da lei (LOBO, 2019).

A necessidade de positivação das várias situações possíveis dentro do âmbito mercantil derivava das significativas alterações e ampliações das categorias englobadas pela propriedade privada nesta época, que passou a compreender também os meios de produção, estoques e a própria força de trabalho (PACHUKANIS, 1998).

A escola racionalista ou legalista direciona as técnicas de interpretação tanto gramaticais ou filológicas, quanto lógicas ou exegéticas à análise da lei, mas também a direcionavam ao processo de criação de novas leis, é dizer, no processo de positivação de fatos e institutos da vida comum, positivados por intermédio do código Napoleônico que tanto influenciou no movimento da “Codificação” (BOBBIO, 1995).

Outro aspecto ressaltado nesta pesquisa, especialmente no que concerne a uma observação crítica do processo de ampliação e desenvolvimento histórico da ciência jurídica tributária, provém do movimento da escola Histórica ou “Historicismo” que nasce primeiramente dentro do contexto da ciência histórica, vindo a influenciar o processo de cientificização das ciências do espírito, dentre elas a ciência jurídica e a ciência filosófica (LOBO, 2019).

Como fruto deste movimento se tem estabelecido o paradigma do método hermenêutico histórico a cuja aplicação muito importa ao intérprete do Direito moderno (BOBBIO, 1995).

Nasce então como fruto desta hermenêutica um verdadeiro “positivismo-histórico” (FONSECA, 2009) corroborando a precedência do positivismo enquanto método em relação ao jus-positivismo enquanto linha teórica da ciência jurídica, demonstrando também a precedência da sistematização científica da ciência histórica em relação às demais ciências sociais.

A transmissão entre os métodos epistemológicos e hermenêuticos do historicismo para a ciência jurídica fez-se possível, sobretudo graças à natureza social e linguística de ambas as matérias, uma vez que a utilização do método recai notadamente sobre textos e expressões linguísticas (BENTIVOGLIO, 2007), devendo-se pontuar também a apropriação do método positivista pelas demais ciências sociais em geral à época.

Como grande expoente do historicismo se tem o alemão Wilhelm Dilthey em sua obra *Hermeneutics and the Study of history* (hermenêutica e o estudo da história), onde o filósofo-sociólogo alemão apresenta: “a invenção da história como objeto específico para o

conhecimento que define princípios e métodos de abordagem do passado, um movimento intelectual que se expande às demais ciências humanas” (BENTIVOGLIO, 2007).

Também no contexto alemão do século XIX é inaugurada propriamente a ciência hermenêutica através de Friedrich Karl Von Savigny, cujas lições acerca do uso técnico e sistematizado de diferentes técnicas interpretativas foram agregadas tanto ao historicismo quanto à hermenêutica jurídica, fundamentando o movimento da “Escola Histórica do Direito” (FONSECA, 2009).

Para a Escola Histórica do Direito a cronologia histórica pontuava-se pela presença de certos “personagens notáveis” (FONSECA, 2009) tais personalidades encadeadas dentro do processo histórico atribuem ao mesmo a característica de uma verdadeira narrativa, imbuída pelo “espírito do povo”, reunindo elementos humanos e naturais como componentes dessa narrativa.

As técnicas de investigação, ou seja, os mecanismos postos ao historiador, conjugados com um objeto de estudo específico, ou seja, os fenômenos históricos compreendendo todos os fenômenos ocorridos até o presente, com uma técnica interpretativa própria, perfazem a estrutura da primeira das ciências do espírito (ou ciências sociais) qual seja a ciência histórica (FONSECA, 2009).

Determinados elementos da estrutura científica da ciência histórica, dentre eles, sobretudo o método epistemológico positivista, mais à frente viria a ser internalizada pelo Direito e pelas demais ciências sociais.

Uma importante característica desta escola hermenêutica com forte influência no historicismo alemão e na historiografia francesa era justamente o afastamento do modelo interpretativo dogmático, de modo que o intérprete da história, o historiador, deve levar também em consideração em sua interpretação à questão da análise acerca da “interferência da subjetividade na produção do conhecimento e a respeito do impacto do tempo nas manifestações da vida” (BENTIVOGLIO, 2007).

A questão da possibilidade de maior abertura interpretativa ao ser apropriada pelo Direito proporciona uma análise mais crítica seja da intenção ou *télos* do legislador, seja das características culturais e históricas em que o mesmo se encontra ou encontrava-se situado, uma vez que o legislador também possui a sua interpretação afetada pelos fatos e situações sociais no contexto histórico em que se encontra, tal contexto terá forte impacto na interpretação, na produção e mesmo na aplicabilidade e efetivação da norma.

É o que leciona CARVALHO (2019): “O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que

cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei”.

A percepção do historiador tanto como narrador quanto como personagem no plano histórico ou autorreflexão é um ponto distintivo entre as ciências humanas e as ciências da natureza e de grande importância quanto ao método histórico (BENTIVOGLIO, 2007).

A questão da subjetividade humana passa então a ser empregada de forma técnica para a compreensão do fenômeno histórico, motivo pelo qual ao método histórico é atribuída uma hermenêutica espiritual-científica, portanto possuindo as especificidades da hermenêutica dogmática e acrescentando à mesma a consciência histórica.

A pretensão desta escola cujos desdobramentos tanto influenciaram a ciência histórica, o Direito e mesmo a filosofia moderna é a análise pormenorizada dos sentidos explícitos e implícitos, abarcando o contexto e influências históricas, e determinar dentre estes o melhor sentido a ser extraído de uma norma.

Chega-se enfim à hermenêutica clássica e ao método lógico-sistemático, cujas implicações interpretativas muito se devem aos métodos trazidos pelas escolas apontadas nesta pesquisa, em que pese existirem inovações que a distinguem das demais correntes hermenêuticas e de seus respectivos métodos analisados nesta pesquisa, muitos de seus elementos devem seu existir às escolas hermenêuticas anteriores, quanto ao mesmo infere Paulo de Barros Carvalho:

[...] método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras (CARVALHO, 2019, p.142).

Como principal ponto de distinção, o método lógico-sistemático pressupõe como condição interpretativa a necessária coesão entre a norma e o sistema jurídico ao qual a mesma faz parte, no mesmo sentido empregado pelo professor Roque Antônio Carrazza (2013) ao trazer o conceito de “contexto geral do sistema”.

Uma vez que uma das principais consequências da hermenêutica lógico-sistemática é justamente a perspectiva sistematizada do ordenamento jurídico, leciona o professor Edvaldo Brito (2018) acerca das origens da terminologia “sistema jurídico”:

[...] a ideia de sistema é a base de qualquer discurso científico em Direito, porque propicia um mínimo de racionalidade dogmática; permite a identificação das instituições com sistemas de ações e de interações e a do Direito como sistema de comunicações; demonstra a necessidade de apoio sociológico da estruturação jurídica [...] O sistema, nestes termos, possui elementos constitutivos nos quais se tornam perceptíveis a unidade interna e a adequação da ordem jurídica” (BRITO, 2018, p. 308-309)

Neste ínterim é válido observar que para os fins desta pesquisa o sistema normativo específico sobre o qual irá recair o método lógico-interpretativo enquanto componente da hermenêutica exegética e ou sistemática, será justamente a magna carta, de modo que se pode aqui apontar uma verdadeira “interpretação conforme a constituição” (RIBEIRO, 2009) como a interpretação relevante para esta pesquisa.

Quanto à interpretação conforme a constituição tema tão abordado pela doutrina jurídica contemporânea observar Karl Larenz:

Cabe especial importância na interpretação aos princípios ético-jurídicos de escalão constitucional. O requisito de interpretação “conforme à Constituição” exige dar preferência, nos casos de várias interpretações possíveis segundo o sentido literal e o contexto, àquela interpretação em que a norma, medida pelos princípios constitucionais, possa ter subsistência (LARENZ, 1997, 487).

Partindo-se desta perspectiva, o sentido que se deve extrair de uma norma, deverá ser aquele que, cumprindo também outros requisitos, melhor se adequa às normas-princípio constitucionais, que por sua vez desempenham notada importância hermenêutica dentro do sistema jurídico, tratando-se de elemento ao mesmo tempo axiológico e exegético. No mesmo sentido leciona o Ministro Alexandre de Moraes:

A supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequado à Constituição Federal. Assim sendo, no caso de normas com várias significações possíveis, deverá ser encontrada a significação que apresente *conformidade com as normas constitucionais*, evitando sua declaração de inconstitucionalidade retirada do ordenamento jurídico (MORAES, 2017, p. 803-804).

No contexto brasileiro atual a norma jurídica evidencia-se por ser o produto da interpretação de um dispositivo legal, realizada por intermédio de um regular intérprete do

Direito²⁰, é dizer, partindo-se da norma jurídica em seu sentido mais amplo, portanto um construto formado pelo encadeamento de palavras e expressões que subjaz ao texto das leis, atos normativos e mesmo da constituição.

Quanto à distinção entre disposição normativa e norma jurídica leciona Humberto Ávila (2007, apud, RIBEIRO, 2009): “Normas, não são textos nem conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”.

No mesmo sentido leciona o professor Paulo de Barros Carvalho (2019): “A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura de textos do direito positivo”, derivando-se necessariamente da realização da hermenêutica da norma.

Pode-se então afirmar que o método lógico-sistemático tem o condão de desvelar efetivamente a norma jurídica a partir do seu substrato positivo, é dizer do texto da lei, sendo, pois importante pressuposto de aplicabilidade da norma e que resta limitada pelo “ponto de partida do processo hermenêutico” (RIBEIRO, 2009), ou seja, do texto de lei.

A respeito do mesmo leciona Paulo Bonavides:

Desde Savigny o sistema serve de base a um dos métodos mais conhecidos da hermenêutica clássica, ou seja, a chamada interpretação sistemática, assentada sobre bases racionais ou lógicas, que compõem assim o método ou instrumento lógico-sistemático de interpretação (BONAVIDES, 1986, p. 118).

Outro ponto que merece atenção é justamente que, sendo a aplicabilidade normativa um elemento fundamental da norma no contexto contemporâneo, portanto, parte indissociável da mesma, verifica-se que a hermenêutica jurídica ao ser utilizada pelo intérprete ou operador do Direito é elemento existencial necessário à norma (RIBERIO, 2009), que já não se confunde com o texto de lei, demonstrando que as categorias: hermenêutica jurídica e norma jurídica no contexto brasileiro atual encontram-se intimamente ligadas.

Quanto ao quesito aplicabilidade leciona o professor Pontes de Miranda, em seu Tratado de Direito Privado:

A aplicação de uma determinada regra jurídica decorreria da determinação semântica de seu conteúdo, o que seria realizado pelo intérprete e de modo não arbitrário. E isto somente teria sentido dentro de uma concepção de linguagem em que cada conceito jurídico presente na regra pudesse ser observado nas relações sociais, afastando, portanto, dúvidas quanto a sua aplicabilidade (MIRANDA, 1999, p. 13 *apud* STRECK; MATOS, 2018, p. 182).

²⁰ Retomando-se aqui a ideia de uma interpretação autêntica retratada por Hans Kelsen em sua Teoria Pura do Direito.

Como observado no decorrer da pesquisa, muitos são os fatores que não apenas proporcionam uma hermenêutica jurídica mais completa, mas também a limitam, o método lógico-sistemático uma vez que fortemente influenciado pelas características dos demais métodos apontados até então, leva em consideração tais fatores como o subjetivismo do intérprete, a influência histórica, o contexto socioeconômico, a estrutura gramatical, dentre outros.

Neste sentido, a hermenêutica clássica acaba por atrair os mecanismos interpretativos legados pelas escolas hermenêuticas predecessoras, não havendo que se falar na superação de um método interpretativo por outro mais atual, mas sim a reunião do método lógico-sistemático com métodos anteriores para tornar mais ampla a atividade hermenêutica do intérprete jurídico. É o que leciona o professor Paulo de Barros Carvalho:

Pretende a doutrina convencional que a interpretação se faça pela interveniência de todos os métodos, por intermédio de aplicações sucessivas. Ao percorrê-los, terá o intérprete esgotado o estágio declarativo, devendo ingressar na fase integrativa, caso haja topado com a existência de lacunas (CARVALHO, 2019, p. 142).

Tendo em vista as peculiaridades do método lógico-sistemático, ele acaba por se tornar o mais adequado para a realização de uma hermenêutica constitucional, que efetivamente venha a trazer a correta aplicação da norma em sentido estrito, de acordo com os princípios maiores da constituição.

Neste sentido pontua Valéria Ribas do Nascimento: “O atual momento em que se encontra o direito constitucional necessita de meios para adquirir efetividade. Nesse passo, verifica-se a utilização da hermenêutica, que trabalha com o dar sentido ao texto jurídico” (NASCIMENTO, 2009).

Uma característica inovadora referente ao método lógico-sistemático é justamente a maior importância conferida ao intérprete da norma jurídica, deslocando a análise hermenêutica, até então mais voltada para o legislador e para o magistrado, em direção a outros personagens jurídicos tais como ao advogado e ao gestor público, podendo tal interpretação ocasionar a aplicabilidade da norma ou não (NASCIMENTO, 2009).

A análise técnico-científica, ou seja, a aplicação do método técnico-científico para a interpretação da norma constitucional, conforme as melhores lições do professor Roque Antônio Carrazza (2013) se dá visando à adesão da norma dentro do plano do sistema jurídico para só então verificar-se as implicações dogmáticas desta norma.

Portanto, sempre quando se está tratando nesta pesquisa, do contexto normativo, da análise da norma constitucional tributária e da sua coerência com a lógica e estrutura do Sistema Tributário Nacional, está-se, pois atraindo o método lógico-sistemático, que conforme apontamos já em caráter inicial trata-se de elemento da hermenêutica constitucional brasileira clássica, nesta pesquisa também retratada como contemporânea, ao analisar-se a sua posição dentro do quadro histórico, é dizer, dentro do período contemporâneo.

No mesmo sentido, realiza tal interpretação para a compreensão do grau de efetividade e eficácia das normas constitucionais o magistrado Ingo Wolfgang Sarlet em sua obra: *A Eficácia Dos Direitos Fundamentais. Uma Teoria Geral Dos Direitos Fundamentais Na Perspectiva Constitucional*, demonstrando a importância científica do método lógico-sistemático, portanto, da hermenêutica constitucional como mecanismo apropriado para a investigação científica das normas constitucionais.

Deste modo, observam-se os elementos que compõem o plano científico do método técnico científico, é dizer, por meio de uma hermenêutica exegética e ou sistemática, cujo método interpretativo é predominantemente o lógico-sistemático.

Tendo sido debatido as premissas acerca da natureza científica (descritiva) e jurídica (prescritiva) da norma extrafiscal insculpida dos incisos I, II e III do art. 153, §4º da CRFB/88, partir-se-á para a confrontação da mesma frente aos métodos interpretativos elencados até então.

Métodos que ao serem organizados de forma conjunta como verdadeiras camadas de interpretação perfazem a hermenêutica constitucional “técnico-científica”, ou conforme apontado nesta pesquisa: “interpretativo sistemático”, nos moldes defendidos pelo professor Roque Antônio Carrazza (2013), de modo a se avaliar o alcance da matéria tributária constitucional aplicada ao uso extrafiscal do ITR e sua aplicabilidade por meio de recortes proporcionados pelos métodos interpretativos em estudo.

Partir-se-á então à aplicação da hermenêutica exegética à norma em estudo, submetendo a mesma aos métodos interpretativos colhidos até então, métodos que compõem a hermenêutica exegética, ou sistemática e ou o plano científico do método técnico-científico.

3.4 A APLICAÇÃO DOS MÉTODOS INTERPRETATIVOS À NORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO ITR

Num contexto macro é possível evidenciar uma conformidade do método técnico-científico, de implicações hermenêuticas lógicas e sistemáticas, com o próprio método da ciência jurídica que conforme a professora Aurora Tomazini de Carvalho (2009): “analítica e hermenêutica se completam, consubstanciando-se no método próprio da Ciência Jurídica”.

Em que pese à hermenêutica clássica contemporânea já pressupor o encadeamento de todas as modalidades interpretativas aqui dispostas, compreende-se ser indispensável à “verificabilidade”, ou falseamento conforme Popper (1972), das mesmas, bem como a utilização destas para a efetiva busca de uma delimitação para o uso extrafiscal do ITR.

Decerto o uso do controle interpretativo proporcionado pela análise gramatical não é aqui o foco principal desta pesquisa, embora não se deva ignorar a importância e relevância dele, pois este representa a primeira camada interpretativa da norma jurídica.

Como observado anteriormente, a interpretação literal dos incisos I, II e III, do art. 153, §4º da CRFB/88, por trazer normas jurídicas tributárias organizam-se em torno de uma lógica “deontica” (KELSEN, 2000) e representa em sua maioria comandos ou prescrições.

É o que decorre da leitura filológica do inciso I: “Será progressiva e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” fazendo referência ao uso extrafiscal do ITR.

No campo gramatical mais especificamente do sentido explícito pode-se extrair sem maiores dificuldades o comando da norma “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”, sendo, portanto, necessário para se alcançar esta finalidade o uso progressivo das alíquotas do mesmo, partindo-se de uma interpretação puramente gramatical ou filológica.

Naturalmente uma interpretação puramente gramatical não teria o condão de apresentar de forma clara o *télos* da norma, nem lhe proporcionar ferramentas capazes de operacionalizá-la (MONTORO, 2013).

A questão da necessidade de operacionalização da norma ora em estudo provém de sua natureza programática, uma vez que impõem um comando a ser efetivado originalmente pelo órgão fazendário circunscrito à esfera executiva federal e em casos específicos pelos órgãos fazendários das municipalidades, na hipótese de celebração de convênios para a fiscalização do ITR (HARADA, 2018).

A norma que positiva o uso extrafiscal do ITR, mais especificamente, o art. 153, §4º, III, prevê a possibilidade de celebração de convênio entre a pessoa política união e a pessoa política município.

Sendo os convênios espécie de norma complementar à legislação tributária, prevista no CTN, código tributário Nacional em seu art. 100, IV (BRASIL, 1966), desempenha tal

modalidade a importante tarefa de tornar a atividade fiscal mais eficiente, por meio da reunião de esforços entre entes federativos.

Tal modalidade dentre outras atribuições opera no campo da superação do fenômeno da extraterritorialidade dirimindo “aparentes conflitos de competência”²¹ (CARRAZZA, 2013).

No mesmo sentido se posiciona o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência tributária dada a *rigidez e rigorosa segregação* do sistema, com impostos privativos e apartados por ordem de governo [...] Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência, em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência, relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos (COÊLHO, 1993, p. 123-124).

É a redação do inciso III do art. 153, §4º da CRFB/88: “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 arrecadação” (BRASIL, 1988).

Por meio da celebração de convênios entre a União e o respectivo município celebrante, se tem uma importante modalidade de repartição de receitas tributárias, sendo destinada ao município a totalidade do produto arrecadado a título de ITR, fazendo nascer para o município as obrigações tributárias acessórias. Tais obrigações possuem a importante função de fornecer dados à Receita Federal acerca da tributação da propriedade rural (ABRAHAM, 2018).

Quanto a essa possibilidade de cooperação entre os entes federativos observa de forma crítica o professor Roque Antônio Carrazza:

É que este tributo positivamente não amesquinha as finanças federais, tanto não que com o advento da Emenda Constitucional de nº 42, já é dado aos municípios optar por arrecadação (art. 153, §4º, III) hipótese em que ficam com a totalidade do produto assim obtido. (cf. art. 158, III, in fine, da CF) (CARRAZZA, 2013, p. 764-765).

Importante repisar a interpretação exegética cujas raízes remontam à escola da exegese ou “exegetas” (BOBBIO, 1995) no contexto da hermenêutica aqui proposta, uma vez que

²¹ Diz-se aparentes, uma vez que seguindo a esteira do professor Roque Antônio Carrazza, a delimitação constitucional de competências é exauriente, delimitando de forma técnica o limite de atuação tributária de cada ente federativo, neste sentido sendo os limites entre competências claramente explicitados, o que se pode verificar no caso concreto são tão somente conflitos aparentes.

trará critérios capazes de demonstrar a natureza extrafiscal ínsita ao ITR quanto ao art. 153, §4^a, I, II e III da CRFB/88.

A principal característica apresentada pelo método exegético, para a concepção da hermenêutica jurídica avaliada, diz respeito à análise do *télos*, ou seja, do objetivo que o legislador transmite através da norma, utilizando sempre de uma norma que funcionará como ponto de referência, é o que leciona Paulo de Barros Carvalho: “tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado” (CARVALHO, 2019).

Por meio de uma análise teleológica e ou exegética da norma em estudo, ganham importância central os incisos I e II do art. 153, §4^o da CRFB/88:

§ 4^o 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; (BRASIL, 1988).

Não se está aqui negando a importância do inciso III do mesmo parágrafo, entretanto é justamente no inciso I onde se define a característica extrafiscal do tributo, desvelado pela figura da progressividade de sua aplicação, e da explícita intenção legislativa em se buscar o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas.

É o que também infere Bernard Appy: “texto constitucional deixa claro que o ITR tem, além do objetivo de arrecadação, uma finalidade regulatória (extrafiscal), que é a de “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”” (APPY, 2015).

Neste sentido, desponta enquanto norma explicitamente extrafiscal o inciso I do mesmo parágrafo que prescreve: “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (BRASIL, 1988), tornando explícito não apenas o caráter extrafiscal por intermédio do modo de afixação das alíquotas, mas também pela expressão “desestímulo” aspecto negativo do uso extrafiscal dos tributos (BOMFIM, 2014).

Também no bojo do dispositivo em análise, art. 153, §4^o, incisos da CRFB/88, se tem elencada uma importante imunidade, sendo aquela constante no inciso II: “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel” (BRASIL, 1988).

Por estar previsto em texto constitucional esta “não incidência” tem o papel verdadeiramente de uma imunidade (CARVALHO, 2019), não havendo que se falar mesmo

em fato gerador e ou obrigação tributária para o contribuinte que se veja na condição específica trazida por este inciso.

Conforme fora definido é de grande importância para esta pesquisa a interpretação teleológica da norma tributária, tal interpretação passa primeiramente por uma exegese constitucional, mais especificamente abordar-se-á uma análise exegética que parta do próprio corpo do Sistema Tributário Nacional, como elemento de distinção necessário para se precisar a natureza tributária da exação em estudo.

Reitera-se que, o âmbito desta investigação se propõe à avaliar a perspectiva do uso extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar voltado para políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, isto posto, o ITR trata-se também de uma exação que vem sendo utilizada para fins ambientais (MARQUES, 2015), atraindo a linha teórica do Direito tributário ambiental, de modo que mais à frente nesta pesquisa, se trará alguns pontos dessa linha teórica para fins de comparação

Resta facilmente evidenciado a importância do método interpretativo trazido pela escola racionalista ou legalista quando da análise positiva ou normativa, uma vez que se localiza a origem e ou arquétipo tributário do ITR (CARRRAZZA, 2013) em um corpo de normas no caso o STN, recaindo justamente sobre este a análise dogmática e racional da lei escrita e de sua produção, no caso através da atividade regular do poder constituinte derivado, no que concerne aos incisos I, II e III do art. 153, §4º da CRFB/88.

Neste sentido repisa-se por intermédio do método interpretativo racionalista que antes de tudo a norma extrafiscal do ITR trata-se de uma verdadeira norma constitucional, devendo a interpretação lançada sobre a mesma ser tão compatível quanto o possível com o texto constitucional de modo a se evitar a possibilidade de lacunas, ambiguidades ou obscuridades (LARENZ, 1997).

Aqui é importante fazer um adendo de que para o racionalismo não havia que se falar em lacunas e ou Direito fora da figura da norma (LARENZ, 1997), não se coadunando com o modelo clássico de hermenêutica constitucional, tal característica estará por sua vez em pleno desacordo²² com a proposta da averiguação da natureza extrafiscal ITR e sua destinação como

²² Uma vez que se está utilizando o método racionalista apenas em parte para colher uma melhor interpretação da norma em análise, não se está afirmando a sua irrelevância, uma vez que observado dentro do contexto histórico o mesmo fora responsável pela importante normatização de muitos institutos da vida civil, entretanto a perspectiva do Direito enquanto um conjunto de normas impassível de obscuridade e ambiguidade, não se coaduna como o modelo jurídico-normativo brasileiro, ressaltando-se a importância, por exemplo, do controle de conformidade da norma constitucional pela corte suprema, dentre tantos mecanismos externos à norma e necessários à sua coesão no mundo dos fatos.

mecanismo auxiliar de políticas públicas, por meio da análise do núcleo da norma tributária (TORRES, 2005).

Como observado o método histórico foi utilizado por correntes do ensino histórico (primeiramente), vindo a impactar a importante cisão entre as ciências naturais e as ciências do espírito por meio da instituição de uma lógica e de premissas básicas diversas, além de trazer um método interpretativo distinto, cujas implicações perpassaram as várias ciências sociais chegando à ciência jurídica (ZOVICO, 2008).

A inserção do elemento subjetividade (ZOVICO, 2008), no âmbito do objeto de estudo e também dentro da seara do subjetivismo do próprio pesquisador representando, pois sua concepção histórica, seus preconceitos, cultura, etc... Passa a integrar de forma evidente as ciências humanas e dentre elas a ciência jurídica.

Além da subjetividade humana quanto ao objeto e quanto à própria interpretação do cientista jurídico, deve-se ressaltar o significativo impacto da tradição histórico-jurídica na forma de pensar do legislador, o que atinge diretamente ao conteúdo da norma e seu objetivo ou “*télos*” no plano dos fatos.

Neste sentido não haveria que se falar em interpretação histórica da norma constante no art. 153, §4º e incisos da CRFB/88, sem o necessário diálogo com normas antecedentes a mesma, que foram versadas no capítulo anterior, é dizer, esse método interpretativo leva em consideração o desenvolvimento histórico da pauta extrafiscal do ITR.

Conforme observamos, não propriamente no âmbito da tributação, mas da limitação do exercício do poder de propriedade sobre os bens imóveis territoriais rurais, se tem a lei de nº 601 de 1850, revestindo de juridicidade extensões territoriais adquiridas por meio da apropriação (BORGES, 1997), e ao mesmo tempo estabelecendo as primeiras condições ao exercício dos Direitos de propriedade e as primeiras penalidades ao seu cumprimento.

Art. 2º Os que se apossarem de terras devolutas ou de alheias, e nelas derribarem matos ou lhes puserem fogo, serão obrigados a despejo, com perda de benfeitorias, e de mais sofrerão a pena de dois a seis meses de prisão e multa de 100\$000, além da satisfação do dano causado (JUNIOR; FARIAS, 2007, p.75).

Todavia o aspecto do uso extrafiscal do ITR, imbuído de uma possível destinação enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas fundiárias e de reforma agrária, manifestase primeiramente através do Estatuto Da Terra, Lei de nº 4.504/64, já no seu projeto de lei, é dizer na Mensagem Nº 33, de 26 de outubro de 1964 em seu art. nº 20 observa-se:

Concentra, assim, o projeto o imposto territorial rural como um instrumento para a implantação da reforma agrária [...] Serve assim o tributo a uma dupla função: constituir-se em instrumento de uma política econômica de interesse nacional, solidarizando os Estados com sua execução; e fornecer a estes e aos Municípios recursos de natureza fiscal (op cit,17, p. JUNIOR; FARIAS, 2007, p.122).

O Estatuto de Terras de 1964, portanto, inaugura a pauta do uso extrafiscal do ITR em sua pretensão enquanto mecanismo auxiliar a políticas fundiárias e de reforma agrária, sendo seguida no âmbito constitucional, pela constitucionalização desta pauta através da Emenda Constitucional de nº 18 de 1965 (COELHO, 1993), deslocando o ITR para a competência federal, onde ele se encontra, já com algumas de suas características extrafiscais:

Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre: III – propriedade territorial, rural; § 1º O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (JUNIOR; FARIAS, 2007, p.36).

Deve-se destacar, que a importante imunidade ao pequeno proprietário rural, enquanto mecanismo de estímulo à pequena propriedade, já se encontrava presente no texto constitucional, e embora tenha sofrido alterações importantes (LIMA, 2001), tal conteúdo fora apropriado pela CRFB/88.

Atualmente o *téllos* legislativo, em se trazer um ITR extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar eficiente às políticas públicas fora expandido, em sua atual dicção no âmbito do art. 153, §4º e incisos, cuja matéria sofreu hodiernamente acréscimos por meio da Emenda Constitucional de nº 42/2003, concretizando-se em sua formação legislativa original, qual seja enquanto norma tributária constitucional de natureza eminentemente extrafiscal:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (BRASIL, 1988).

Por fim, deve-se lançar também a interpretação lógico-sistemática à norma em estudo. Conforme observamos, o aspecto sistemático faz exsurgir à perspectiva do Direito enquanto sistema jurídico, formado por subsistemas constitucionais (OLIVEIRA, 2021), de modo que

tal interpretação deve levar em conta, sobretudo a compatibilidade da norma com o seu respectivo subsistema, no caso o constitucional tributário.

Outra importante advertência, quando da utilização deste método interpretativo em especial, é que ele se aproxima da questão da análise técnica da norma, temática que será então avaliada no capítulo subsequente, nesse sentido adverte Ricardo Lobo Torres a respeito da perspectiva sistêmica do Direito e dos subsistemas constitucionais:

[...] impende classificá-lo inicialmente sob a perspectiva de sua estrutura. A mais importante das classificações distingue entre sistema objetivo e científico. Sistema objetivo é o que abrange as normas, a realidade, os conceitos e os institutos jurídicos. Sistema científico é o conhecimento, a ciência, o conjunto de proposições sobre o sistema objetivo, o discurso sobre a própria ciência (TORRES, 2009, p.257).

Neste ínterim a perspectiva sistêmica acaba por abranger o plano científico, fundado sobre proposições jurídicas, e por abranger o plano dogmático e ou técnico da norma, ao lançar um olhar sistematizado sobre o ordenamento jurídico organizando-o e sistematizando seus vários subsistemas.

Tal ocorre por que justamente através do controle de compatibilidade entre a norma e os subsistemas jurídicos, é que se poderá colher as diretrizes de sua aplicabilidade e de suas limitações, ou seja, é onde se cria um liame entre a norma e sua aplicabilidade no plano dos fatos (RIBEIRO, 2009).

3.5 A APLICAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO HERMENÊUTICO-EXEGÉTICA OU SISTEMÁTICA À NORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO ITR

Tendo sido aplicados em separado os métodos de interpretação que perfazem a hermenêutica exegética ou sistemática à norma em estudo, far-se-ão algumas ponderações necessárias à efetiva compreensão do aspecto científico do método técnico-científico (e ou técnico-jurídico) a norma constitucional tributária do ITR.

Em primeiro plano deve-se ressaltar que, não desprezando os demais métodos interpretativos que a compoñham, tal método, contudo dá maior destaque ao aspecto teleológico (e ou exegético) e ao aspecto lógico sistemático das normas constitucionais tributárias (CARRAZZA, 2013).

Neste ínterim pontua-se a função informadora e direcionadora dos princípios constitucionais, enquanto mecanismo axiológico-exegético (RIBEIRO, 2009), a partir dos

quais, pode mesmo se definir um determinado subsistema constitucional como é o caso do STN.

A respeito do subsistema tributário leciona Ricardo Lobo Torres: “A subconstituição tributária ocupa lugar importante no bojo da Constituição Financeira, estendendo-se do art. 145 ao art. 156. Compreende diversos sistemas classificados de acordo com a própria topografia constitucional” (TORRES, 2009).

Como principal conjunto de normas jurídicas, neste caso de regras e princípios jurídicos que compõem o alicerce do Direito tributário se tem de forma muito evidente o Sistema Tributário Nacional, uma vez que o mesmo localiza-se topograficamente em capítulo próprio da lei maior do nosso ordenamento jurídico, possuindo princípios direcionadores e informadores, auferindo o status de uma verdadeira constituição tributária.

A respeito do Sistema Tributário Nacional leciona o professor de Direito constitucional tributário Roque Antônio Carrazza (2013): “Engastados no capítulo da Constituição que há nome "Do Sistema Tributário Nacional", devem obedecer ao regime jurídico tributário, é dizer, aos princípios e normas que informam a tributação, entre nós”.

Já observamos em tópicos anteriores a perspectiva do Direito constitucional tributário como um verdadeiro subsistema jurídico (ATALIBA, 1969), o qual embora obedeça à princípios e objetos constitucionais gerais, também possui normas-princípio próprias, que delimitam e informam o Direito tributário como um todo.

A respeito das várias atribuições dos princípios gerais do Direito tributário insculpidos no Sistema Tributário Nacional, leciona Roque Antônio Carrazza (2013) que os mesmos representam verdadeiras diretrizes tanto para a exegese quanto para a aplicabilidade da norma constitucional tributária.

A análise de normas constitucionais, tendo como diretrizes as próprias normas constitucionais, não se trata de uma inovação no ambiente acadêmico-científico nem na práxis jurídica, processo de verdadeiro controle de conformidade entre as normas provenientes do procedimento constituinte derivado frente a princípios gerais e ao contexto constitucional ao qual se busca inserir tais normas (CARRAZZA, 2013).

Deste raciocínio provieram importantes leituras do Direito tributário brasileiro contemporâneo, tal qual aquela leitura proposta pelo professor Roque Antônio Carrazza (2013) a quem o mesmo atribui à nomenclatura de “método técnico-jurídico” e que conforme pontuamos em caráter inicial nesta pesquisa, compreendemos mais acertada a terminologia “método técnico-científico”.

A respeito da interpretação de normas constitucionais utilizando-se de uma hermenêutica que provenha da própria estrutura constitucional e mais especificamente dos princípios constitucionais leciona o ex-presidente e professor de Direito Constitucional Michel Temer:

Para a boa interpretação constitucional é preciso verificar, no interior do sistema, quais as normas que foram prestigiadas pelo legislador constituinte ao ponto de convertê-las em princípios regentes [...] por isso, a interpretação de uma norma constitucional levará em conta todo o sistema, tal como positivado, dando ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte (TEMER, 2008, p. 24-25).

Neste sentido observa-se o forte cunho axiológico dos princípios e valores fundamentais que não só permeiam o texto constitucional, mas funcionam também como diretrizes para as normas constitucionais e a todo o sistema jurídico, a partir dos quais adere Roque Carrazza, para a adequação de sua proposta hermenêutica de interpretação do direito tributário constitucional (CARRAZZA, 2020).

A interpretação hermenêutico-exegética ou sistemática do ITR extrafiscal trata-se, portanto, de uma leitura das normas constitucionais tributárias, a partir da qual intenta ainda buscar o objetivo legislativo por trás da norma, é dizer o seu *télos*.

O aspecto sistemático desta forma de interpretação da norma busca também compreender a conformidade ou não entre o objetivo da norma interpretada e os princípios gerais do STN, e com aos princípios do Direito agrário, localizados mais especificamente nos art.184 a 191 do texto constitucional²³.

A respeito da hermenêutica propiciada pelos princípios jurídicos, aponta Roque Antônio Carrazza (2013) que os princípios apresentam diretrizes não apenas para a organização do Estado e dos subsistemas jurídicos, dentre eles o constitucional, mas proporcionam limites hermenêuticos a serem seguidos por todas as normas contidas no ordenamento jurídico, é dizer por toda a legislação brasileira.

Neste sentido pontua o professor Roque Antônio Carrazza: “diante de várias possibilidades interpretativas de uma norma, inclusive constitucional, se opte pela mais consentânea com os princípios que a Lei Maior consagra” (CARRAZZA, 2013).

²³ Deve-se fazer o adendo de que o princípio da função social do imóvel, no âmbito territorial rural, possui o papel mais relevante quando da compatibilização entre a norma constitucional, ao seu suposto *télos* e ou objetivo legislativo em perfazer um mecanismo auxiliar eficiente ao gestor público para a concretização de políticas agrícolas, rurais e especialmente de reforma agrária.

Prescreve ainda, que a exegese dos artigos constitucionais, é dizer, a finalização de um processo interpretativo que leva a uma conclusão consolidada da mesma, deve sempre partir do direcionamento estabelecido pelos próprios princípios maiores da constituição, por possuírem natureza axiológico-exegética (CARRAZZA, 2013).

Outro ponto desta forma de leitura hermenêutica específica se dá pelo importante efeito de delimitar o escopo da norma, trazendo uma leitura não tão ampla, mas que permita uma melhor compreensão do objetivo da norma e do objetivo legislativo insculpido por meio desta.

Neste sentido pondera Roque Antônio Carrazza, quanto ao seu método técnico-científico:

[...] a Constituição deve ser interpretada com vistas largas, justamente para que desapareçam as aparentes contradições de seus dispositivos, quando considerados em estado de isolamento... Exige-se, assim, a concordância de cada um de seus artigos com os princípios informadores, com as normas estruturais, de nosso ordenamento jurídico (CARRAZZA, 2013, p.1045).

Quanto à utilização do método técnico-científico a ser lançado sobre a norma em estudo é válido repisar, que embora fundamentado nos ensinamentos de Hans Kelsen (1998) com esse não se confunde em sua inteireza, sendo justamente no recorte proporcionado pela interpretação sistemática que repousa a distinção entre a hermenêutica utilizada nesta pesquisa e aquela defendida pelo jurista austríaco.

É também importante avaliar a sutil aproximação que se observa entre a análise teleológica da norma, que ao indagar o *télos* ou objetivo da norma extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar às políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, acaba por apontar um caminho possível para a concretização dele; e a análise sistemática da norma, que visa compreender o contexto normativo em que esta norma se insere, é dizer à qual subsistema a mesma deve obediência.

Conforme definido nesta pesquisa, não restam dúvidas de que o arquétipo ou núcleo da norma constitucional em questão repousa no STN, todavia faz-se necessário, tecer ponderações quanto ao aspecto da destinação ou *télos* da norma em análise em sua proposta enquanto elemento auxiliar a um campo não propriamente tributário (STÉDILE, 1983).

De acordo com o professor Paulo de Barros carvalho (2019) a análise da norma de Direito tributário deve primeiramente levar em conta a regra matriz de incidência tributária como elemento basilar e fundamental da teoria da norma jurídica tributária.

Destaca também a função prescritiva e deôntica²⁴ das normas constitucionais em geral ressaltando que tal função aplica-se sobretudo ao Direito constitucional tributário, dado a sua estrutura fortemente prescritiva (CARVALHO, 2019).

Além da função prescritiva, que possui grande relevância para o Direito tributário, no que concerne à técnica e à práxis jurídica, se tem justamente o caráter descritivo das proposições, que derivam sobretudo da hermenêutica aplicada à norma jurídica (KELSEN, 1998).

É sempre importante não perder de vista a unicidade do regramento jurídico e sua equivalente no quadro das ciências ou ciência jurídica, cuja interação com o meio social tende a ensejar novas especializações, que embora autônomas, inegavelmente pertencem a um sistema uno de regras e princípios, neste sentido pontua Demétrius Amaral Beltrão citando Paulo de Barros Carvalho:

Cientificamente, tanto no que pertine ao direito positivo, quanto à ciência do Direito, que o tem por objeto, o que existe é flagrante e incontável unidade que deve estar sempre na mente do jurista como dado fundamental e princípio reitor de qualquer trabalho que venha a empreender (CARVALHO, 1988, *apud*, BELTRÃO, 2010, p. 15).

Chega-se, portanto a estrutura da hermenêutica proposta para realizar a efetiva investigação do caráter tributário extrafiscal dos incisos I, II e III do §4º do art. 153 da CRFB/88.

Buscou-se a origem histórica dos principais métodos interpretativos que remontam à hermenêutica ora apontada pelo professor Roque Antônio Carrazza (2013) como exegética ou sistemática, a partir da qual se define uma exegese entre a norma em estudo, os princípios gerais do Direito constitucional tributário e os princípios gerais do Direito agrário (especialmente o princípio da função social da propriedade territorial rural).

Deve-se ressaltar que no âmbito brasileiro, sobretudo no campo do Direito público, a interpretação que vem sendo realizada dos dispositivos constitucionais provém de uma hermenêutica clássica (RIBEIRO, 2009), que em muitos pontos se aproxima da hermenêutica exegética e ou sistemática aplicada pelo professor Roque Antônio Carrazza, sendo que a distinção entre ambas, diz respeito ao caráter mais restrito da interpretação do professor

²⁴ A função prescritiva da norma jurídica constitucional tributária se dá por meio de uma lógica deôntica ou deontológica, cujas implicações vêm sendo desenvolvidas desde o advento do jus-positivismo nos séculos XVIII à XX e se expressam por meio do seguinte enunciado: Se “A” então “B”, em que “A” traz uma situação hipotética descrita na norma jurídica e em que “B” prescreve um efeito a ser aplicado condicionalmente ao acontecimento da situação “A”.

constitucionalista tributário, o qual realiza uma análise até certo ponto kelseniana “com abrandamentos” (CARRAZZA, 2013) das normas tributárias.

Dada também à função de agregar, é dizer, a não exclusão de métodos entre uma escola de hermenêutica e sua antecessora, decerto observa-se que o método interpretativo sistemático por comportar as demais modalidades interpretativas até então avaliadas: gramatical; exegética²⁵; racional e histórica acaba por tornar-se o método interpretativo adequado a ser utilizado para a compreensão do processo de análise científica de norma do Direito constitucional tributário.

O fato de se escolher uma linha hermenêutica sistemática se mostra mais adequada, uma vez que de maior repercussão no contexto doutrinário brasileiro, pode proporcionar não apenas uma melhor compreensão dos incisos I, II e III do art. 153,§4º da CRFB/88, mas também identificar o objetivo do legislador e o grau de aplicabilidade que tal norma irá de fato surtir dentro do ordenamento jurídico brasileiro como um todo (SARLET, 2012).

Deve-se ressaltar também que apesar de a hermenêutica se dirigir tanto à aplicabilidade da norma quanto a sua análise científica, diferentes serão efetivamente os intérpretes que irão realizar a análise hermenêutica em cada situação.

A hermenêutica voltada para a aplicabilidade da norma é realizada no âmbito judiciário pelos operadores do Direito, retomando a concepção de interpretação autêntica defendida por Kelsen (1998), e a hermenêutica realizada no âmbito da ciência jurídica é realizada pela doutrina e pela academia, ou mais apropriadamente pelo cientista do Direito.

Neste sentido analisa Sacha Calmon Navarro Coêlho: “Ora, feita a lei, inclusive a Superlei, cabe aos juristas a sua interpretação, ao desiderato de aplicá-la aos casos concretos. Aos juristas, doutrinadores, advogados e juízes, compete adequar as palavras a lei aos seus fins, às luzes da ciência do Direito” (COÊLHO, 1993).

O método técnico-científico faz uso, sobretudo do método interpretativo sistemático como método hermenêutico constitucional, efetivamente utilizado nesta pesquisa justamente para avaliar uma modalidade de uso tributário da norma, cujo arquétipo repousa em normas constitucionais tributárias (CARRAZZA, 2013) e que metodologicamente perpassa a análise de proposições jurídicas descritivas.

Portanto ao versar sobre o método técnico-científico está atraindo-se como método de interpretação próprio ao mesmo, o método sistemático²⁶ e suas nuances que congregam outros

²⁵ Com especial atenção para os princípios como principais guias da exegese constitucional.

²⁶ Com o importante adendo referente à escolha dos princípios da capacidade contributiva e da função social do imóvel como normas direcionadoras da exegese em vias de se analisar o uso extrafiscal do ITR.

métodos interpretativos, que ao serem utilizados sistematicamente proporcionam uma profunda interpretação de alcance inclusive ao antecedente da norma, ou o contexto histórico da tradição legislativa em que se deu a elaboração desta, ao superveniente e mesmo à aplicabilidade da mesma ao caso concreto (RIBEIRO, 2009).

Também se deve ressaltar o âmbito de aplicação desta interpretação, ou seja, restritivamente no contexto do ordenamento jurídico às normas constitucionais, sendo este o seu objeto nesta pesquisa.

Por fim deve-se também ressaltar que dada à clara influência do pensamento kelseniano, é dizer, da metodologia normativista, a mesma apresenta importantes contribuições a este método, a exemplo da distinção entre Direito e ciência jurídica, a função descritiva das proposições normativas e a linguagem deontológica da norma jurídica (KELSEN, 1998).

Uma vez tendo sido realizada a análise científica da norma, partir-se-á para a análise técnica ou dogmática dela.

4 A ANÁLISE TÉCNICA DO USO EXTRAFISCAL DO ITR

Uma vez realizada a análise científica do art. 153º, §4º e incisos do texto constitucional, por meio de uma hermenêutica exegética ou sistemática, colheram-se algumas constatações que serão de grande importância para a percepção dogmática e ou técnica da norma.

Observou-se que a mesma no seu plano sistemático trata-se primeiramente de uma norma constitucional tributária, entretanto lançando-se os métodos interpretativos que compõem esta modalidade hermenêutica, constatou-se principalmente a partir da aplicação do método exegético, que seu objetivo legislativo ou *télos* direciona-se no sentido de apontar a norma como uma ferramenta ou mecanismo auxiliar de grande valia ao gestor público para a aplicação de políticas públicas agrícolas, fundiárias e sobretudo de reforma agrária.

Conforme se observou a norma jurídica trata-se de um elemento que embora provenha de um do texto de lei, com este a norma não se confunde, tendo seu espectro de sentido e campo de aplicação definidos, sobretudo pelo intérprete do Direito e em harmonia com os princípios constitucionais e com os elementos teóricos e descritivos trazidos por meio da jurisprudência e da ciência jurídica (RIBEIRO, 2009).

É justamente através da união de características interpretativas, científicas e legislativas, é dizer, o complexo de disposições legislativas que perfazem o ordenamento jurídico, que se poderá corretamente extrair o elemento norma, portanto, para os fins desta pesquisa, a norma constitucional tributária do ITR em seu uso extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas.

Deve-se ressaltar que a disposição de elementos que perfazem a ciência jurídica não está de qualquer forma desvirtuados da prática, práxis, ou técnica jurídica, sendo elementos basilares e fundamentais para a própria compreensão, aplicação e distinção das normas jurídicas, uma vez que o Direito já não mais se encerra na figura da norma.

Conforme observado anteriormente, a atividade interpretativa derivada da hermenêutica exegética devidamente realizada por um operador do Direito, nos moldes da interpretação autêntica lecionada por Hans Kelsen, 1998, trata-se de um verdadeiro pressuposto da própria aplicação da norma.

Tal manejo da hermenêutica por meio dos operadores do Direito realiza a imprescindível ligação entre: o texto legal, o *télos* legislativo e o produto dos processos interpretativos realizados, como meio de proporcionar à norma jurídica tanto mais eficácia

normativa e efetividade, quanto torná-la um vetor de aplicação, no mundo dos fatos, dos princípios maiores da constituição (RIBEIRO, 2009).

Trazendo o elemento norma jurídica para o seio do Direito constitucional tributário, há que se observar que ela possui características próprias quanto à sua funcionalidade e estrutura.

Tal estruturação em muito se deve ao aspecto deontológico presente na linguagem das normas jurídicas conforme anteriormente observado (VILANOVA, 2005), sobretudo tributárias, em que há a reunião da descrição de um determinado fato da vida, o qual ocorrendo faz nascer um efeito jurídico.

Tal natureza deontológica da norma jurídica já vem sendo debatida desde o advento da teoria pura do Direito de autoria de Hans Kelsen (1998) e é de indiscutível importância para a compreensão da distinção entre hipótese de incidência e fato gerador, no que concerne aos arquétipos constitucionais dos tributos (CARRAZZA, 2013).

Também há que se ressaltar a necessária distinção entre: lei e norma jurídica. A lei enquanto elemento normativo pode conter em seu bojo diversas normas jurídicas correlacionadas, sendo que o seu elemento positivo ou instrumental se dá justamente no texto de lei, composto por elementos textuais em que se tem a presença de várias disposições legislativas, funcionando estas como pontos de partida positivos para as normas jurídicas (RIBEIRO, 2009).

Neste sentido, o aspecto “lei”, assim como o aspecto “disposição legislativa”, diz respeito aos elementos textuais e ou instrumentais da norma jurídica, sendo este o ponto de partida para as normas jurídicas e para os seus conjuntos (RIBEIRO, 2009).

Observadas as devidas ressalvas e dando continuidade ao processo de falseamento da hipótese inicial, tendo sido dispostas as principais delimitações quanto à hermenêutica técnico-científica da extrafiscalidade do ITR, irá se partir para a delimitação técnica ou dogmática deste seguimento do Direito tributário extrafiscal no contexto constitucional de modo a verificar a eficácia normativa e a eficácia social (ou efetividade)²⁷ da norma em estudo.

Conforme enfatizado nesta pesquisa, o ITR quando de sua utilização extrafiscal enquanto um mecanismo auxiliar a disposição do gestor público parte, sobretudo da sua origem histórica na década de 60 por intermédio do Estatuto de Terras, Lei nº 4504/64 e da

²⁷ Deve-se ressaltar também que eficácia social ou efetividade que se busca verificar é justamente da norma enquanto mecanismo apto a auxiliar políticas públicas.

Emenda Constitucional de nº 18 de 65, devendo-se pontuar a forte crítica de órgãos técnicos e mesmo da academia das ciências sociais quanto a tal pretensão (STÉDILE, 1983).

Partir-se-á então para a análise técnica do uso extrafiscal do ITR, em sua delimitação e conformidade com os princípios gerais do Direito constitucional tributário e com o princípio constitucional agrário da função social do imóvel.

4.1 USO EXTRAFISCAL E O DIÁLOGO ENTRE O SUBSISTEMA ECONÔMICO E O TRIBUTÁRIO

Tendo sido realizado as devidas ressalvas, partir-se-á para a efetiva configuração e delimitação normativa da extrafiscalidade do ITR enquanto política pública de reforma agrária, utilizando-se para tal de uma análise sistemática e exegética.

Observa-se, pois o liame entre o capítulo anterior e o atual, principalmente quando da aplicação do método interpretativo lógico sistemático e a análise técnica da norma, a partir da qual se pode delinear o Direito constitucional tributário e o Direito constitucional agrário como verdadeiros subsistemas “parcialmente autônomos” (AMARO, 2019) do sistema jurídico.

Quanto à necessária coesão que perfaz a ideia de sistema jurídico leciona Lourival Vilanova (2005): “todo sistema exprime uma composição interior que procura satisfazer a consistência dos seus enunciados e a fundamentação desses enunciados”.

Da perspectiva sistêmica do Direito, observa-se que a sua estruturação básica é trazido por meio de normas jurídicas, elementos que subjazem a todo complexo denominado de ordenamento jurídico, partindo dos comandos apresentados pelo texto constitucional aos quais devem indiscutível obediência (MORAES, 2017).

Seguindo a esteia de uma delimitação da extrafiscalidade através de seus elementos estruturantes, percebe-se que a mesma é estruturada e direcionada por meio de normas fundamentais presentes no bojo da constituição federal, seja por meio de diretrizes ou princípios seja por meio de comandos ou regras (ALEXY, 2006).

Tendo em vista os já apresentados elementos da norma jurídica, retoma-se o raciocínio de que no âmbito da tributação sua aplicabilidade se dará por intermédio de verdadeiras regras jurídicas (ALEXANDRE, 2019), ou seja, ou se aplicam em sua inteireza ou não se aplicam, o

que não exclui a existência de verdadeiros princípios jurídicos, que por sua vez representam juízos de otimização, que orientarão o espectro protetivo ao contribuinte (TORRES, 2005).

As regras que delimitam a aplicabilidade da tributação extrafiscal se socorrem por óbvio nos comandos normativos do Sistema Tributário Nacional, derivando, sobretudo das “limitações constitucionais ao poder de tributar” (HARADA, 2018) aplicáveis a toda norma tributária, localizados nos art. 150 a 153 da CRFB/88, mas não se encerram nestes.

Uma vez que o uso extrafiscal dos tributos opera especificamente na seara do Direito econômico (BOMFIM, 2014), ele pode ter suas funções direcionadas a outros objetivos constitucionais dispostos em outros subsistemas da constituição, fazendo-se necessário por óbvio a obediência aos princípios informadores e direcionadores destes respectivos subsistemas.

É importante observar que essas regras delimitadoras da aplicabilidade do Direito tributário em geral e de suma importância para o Direito tributário extrafiscal, aparecem na doutrina e na jurisprudência sob a nomenclatura de princípios, havendo posicionamentos em contrário a essa denominação, é o que defende Ricardo Alexandre (2019):

A moderna doutrina considera que boa parte dos denominados princípios constitucionais tributários, por não poderem ser ponderados quando parecem conflitar com os outros princípios, seriam na realidade regras, visto que são disjuntivos, aplicando-se ou não a cada caso concreto, sem qualquer ponderação (ALEXANDRE, 2019, p. 129).

Tais regras delimitadoras da aplicabilidade, expressas na seção II do título VI da Constituição federal: Das Limitações Ao Poder De Tributar ora denominadas pela doutrina majoritária como princípios gerais do Direito tributário, encontram-se listadas no art. 150 da CRFB/88 sendo eles: legalidade; não confisco; não surpresa; isonomia; anterioridades nonagesimal e anual; liberdade de tráfego e as imunidades que afastam mesmo a existência de determinados fatos geradores, retirando qualquer relação obrigacional tributária (HARADA, 2018).

Tal aparente contradição justifica-se, sobretudo, pelo fato de não haver explícita menção há natureza de regra ou princípio no bojo dos dispositivos constitucionais, o entendimento da diferenciação de uma norma tributária como regra ou princípio decorre, sobretudo da análise de sua natureza, se mandamento de otimização ou *all or nothing* (tudo ou nada) (DWORKIN, 2002) cabendo ao intérprete jurídico identificar de qual modalidade de

norma se trata, de modo a configurar propriamente a norma tributária em análise (RIBEIRO, 2009).

Essas regras e princípios delimitadores, presentes no Sistema Tributário Nacional, primeiramente concebidos para delimitar um rol protetivo ao contribuinte, são, pois extensíveis, com algumas ressalvas, à tributação extrafiscal (BOFF; BOFF, 2021).

Repisa-se o raciocínio de que a extrafiscalidade ocorre justamente no campo do Direito econômico (BOMFIM, 2014), neste sentido, visando resguardar a ordem econômica e a ordem social, alguns princípios constitucionais clássicos podem ser afastados de modo a se atender eficientemente ao núcleo ou escopo da norma tributária extrafiscal.

Dentro do rol de princípios constitucionais informadores do Direito tributário, ganha especial importância nesta pesquisa o princípio da capacidade contributiva constante no art. 145, §1º da CRFB/88. Sobre tal princípio discorre José Afonso Da Silva:

O princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes, implica: (a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; (b) alíquotas que igualem verdadeiramente esses ônus (SILVA, 2013, p. 725).

Ganha também relevância no cenário constitucional brasileiro da tributação extrafiscal os princípios disciplinados pelo segmento constitucional denominado Direito econômico (BELTRÃO, 2010), que no âmbito brasileiro situa-se no título VII da constituição federal: Da Ordem Econômica e Financeira, compreendendo os artigos: 170 a 192 da CRFB/88.

A respeito do subsistema econômico leciona Ricardo Lobo Torres:

As relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica, nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômicos e financeiro (TORRES, 2009, p. 278).

A questão da relevância constitucional do Direito econômico emerge de um momento histórico de reanálise crítica ao modelo do liberalismo econômico como forma dominante de relação entre o Estado e a sociedade, pontuado pela crise econômica dos anos 20 e com as graves consequências da primeira guerra mundial.

Passa-se a um novo momento no constitucionalismo, em que se constitucionalizam certas responsabilidades sociais que passam a integrar os deveres estatais de um lado e a

relativização do absolutismo econômico do outro, reavendo o Estado certo poder, embora limitado, de intervir na realidade econômica.

É o que nos aponta Demétrius Amaral Beltrão:

Na concepção constitucionalista mais recente, que leva em conta a existência de inúmeras Constituições que dispõem a respeito da vida econômica, passou-se a considerar que as normas constitucionais compõem uma verdadeira Constituição Econômica [...] Cumpra destacar que a divisão é meramente ilustrativa, uma vez que não se pode admitir a quebra do princípio da unidade constitucional (BELTRÃO, 2010, p.40-41).

Seguindo-se o raciocínio constitucional em estatuir normas como verdadeiras diretrizes para a ordem jurídica, legislativa, executiva e em até certo ponto social²⁸, a disciplina da ordem econômica passa a adquirir relevância jurídica, trazendo importantes institutos de intervenção na ordem econômica privada (BELTRÃO, 2010).

Neste ínterim pontua Ricardo Lobo Torres:

A intervenção indireta do Estado sobre a economia, através de tributos ou outros ingressos, é um assunto de rara complexidade, ligado à extrafiscalidade. Saber se o poder de polícia se liga ao poder tributário ou se sobrevive independentemente dele, essa é a questão fundamental da extrafiscalidade (TORRES, 2019, p. 279).

O processo contemporâneo de sistematização das principais cartas constitucionais vem revelando o que parte da doutrina aponta como verdadeiras “constituições” ou sistemas constitucionais dentro da constituição, a partir dos quais nascem nomenclaturas como: constituição tributária, constituição financeira, constituição econômica etc.

De modo diverso e realizando um diálogo com a concepção de sistema defendida pela doutrina majoritária, posiciona-se o constitucionalista Geraldo Ataliba (1969) em cujas lições inspira-se Roque Antônio Carrazza, que por sua vez traz importantes contribuições para o desenvolvimento desta pesquisa.

Para Ataliba (1969), o termo sistema se deve a uma aplicação direta das teorias sistêmicas, nos moldes, por exemplo, da teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann, no bojo do texto constitucional e especificamente o subsistema tributário e ou neste caso subsistema constitucional Tributário:

²⁸ No que concerne, por exemplo, às políticas de intervenções estatais na vida privada.

[...] é aquele que disciplina a atividade tributária. Essencialmente a tributação. Ação de tributar, que é por definição uma ação estatal. Vamos portanto estudar um subsistema, dentro do sistema constitucional brasileiro[...] só científico falar em “sistema constitucional tributário”. É sempre “Sistema Constitucional”, qualificado, adjetivado pela palavra “tributário” (ATALIBA, 1969, p. 121-122).

O que há simplesmente é um sistema jurídico uno, sendo equívoca a sistematização deste em outros sistemas, mas sim em subsistemas que repousam em alguma medida sobre premissas fundamentais que perpassam todo o ordenamento jurídico, diferenciando-se quanto aos seus elementos centrais, é dizer, das suas regras e, sobretudo das suas normas-princípio informadoras e delimitadoras (CARVALHO, 2019).

Em que pese certo conflito em relação à terminologia sistema ou subsistema tributário e sistema ou subsistema econômico, agrário etc.... Há maior concordância doutrinária quanto à terminologia: constituição tributária e constituição econômica (BELTRÃO, 2010) insculpidas no texto constitucional, merecendo as mesmas maior destaque nesta pesquisa.

Dentro deste contexto, a carta magna que primeiramente positivou normas de Direito econômico fora a constituição alemã de Weimar, cuja natureza de política de intervenção no ambiente econômico-privado e cuja estrutura em uma verdadeira “ordem econômica” (BELTRÃO, 2010) em muito se assemelha à disciplina do Direito econômico constitucional brasileiro.

Deste modo a extrafiscalidade do ITR enquanto instrumento auxiliar a políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária pode ser interpretada através de uma leitura não apenas constitucional tributária, e não apenas constitucional agrária, mas também necessariamente constitucional econômica.

Tal se evidencia sobretudo pela localização das políticas públicas agrícolas, fundiárias e de Reforma Agrária, presentes no Título VII do texto constitucional: Da Ordem Econômica e Financeira, onde situa-se o principal corpo de normas do Direito constitucional econômico, é dizer, o direito constitucional agrário encontra-se ínsito à atividade econômica do Estado.

É o que pontua José Afonso da Silva:

É verdade que o art. 170 inscreve a *propriedade privada* e a sua *função social* como princípio da ordem econômica (incs. II e III). Isso tem importância, porque, então, embora prevista entre os direitos individuais, ela não mais poderá ser considerada puro direito individual, relativizando-se seu conceito e significado, especialmente porque os princípios da ordem econômica são preordenados à vista da realização de seu fim: assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (SILVA, 2013, p. 272-273).

No âmbito do uso extrafiscal dos tributos, o Direito econômico, ou constitucional econômico, em especial quanto a seus princípios direcionadores atua delimitando a atividade extrafiscal, traçando contornos tributários e também econômicos à aplicação desta forma de tributação, trazendo, pois um diálogo entre os subsistemas constitucionais: tributário e o econômico.

A pedra de toque que reúne o uso extrafiscal dos tributos aos princípios gerais do Direito econômico não é outra senão o cumprimento do objetivo constitucional da justiça social, intervindo na realidade socioeconômica, de modo que ela atenda aos padrões necessários que façam exsurgir esse ideal de justiça, tão cara aos Estados democráticos e aos Estados sociais de Direito (BELTRÃO, 2010).

Neste ínterim, ganha especial relevância, enquanto norma principiológica, portanto diretiva, no âmbito do subsistema e ou constituição econômica, os incisos do art. 170, que trazem os princípios norteadores e informadores a serem obedecidos pelos instrumentos de intervenção estatal na ordem econômica privada.

Dentre os princípios norteadores e informadores da ordem econômica ganha maior destaque o princípio constante no inciso: “III função social da propriedade”, evidenciando a importância da mesma para diversos seguimentos do Direito, uma vez que se trata de importante princípio constitucional, que para os fins desta pesquisa é de fundamental importância para o Direito agrário (VENOSA, 2016).

Neste sentido dentre o conjunto de regras e princípios que devem obrigatoriamente ser atendidos para que se possa conceber um mecanismo auxiliar a política pública a partir da extrafiscalidade do ITR, despontam os princípios gerais do Direito constitucional tributário, dentre os mesmos o princípio da capacidade contributiva, uma vez que trata-se de uma exação de cunho eminentemente extrafiscal (HARADA, 2018) e o princípio da função social do imóvel.

A respeito da natureza do princípio da função social do imóvel pontuam Freitas e Jordão:

[...] a função social da propriedade rural pode ser sintetizada em duas frases: respeito a terra” e “respeito ao homem”. Essa distinção vem das fontes materiais, pois se trata de um processo sociocultural e histórico pelo qual se vivencia o caráter dinâmico da compreensão da função social da propriedade, esse critério também acompanharia essa evolução (FREITAS; JORDÃO, 2016, p. 142-143).

No mesmo sentido posiciona-se Benedito Ferreira Marques:

É bastante atual a afirmação de que a função social do imóvel rural é o centro em torno do qual gravita toda a doutrina do Direito Agrário. Essa afirmação não é de todo desarrazoada [...] de fato, não se estuda Direito Agrário, aqui ou alhures, sem que se compreenda o papel que deve desempenhar o imóvel rural, posto que é nele que se desenvolvem as atividades agrárias, e estas, a seu tempo, constituem a essência da especialidade do ramo jurídico que se examina (MARQUES, 2015, p. 34-35).

O princípio da função social do imóvel, no contexto territorial rural, não apenas norteia as políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, mas também informa tal ramo, dando-o especificidade e características próprias (MARQUES, 2015) através das quais se tem um subsistema jurídico próprio.

Um importante elemento de verificação do princípio da capacidade contributiva diz respeito à figura da progressividade de alíquotas, que juntamente com outras ferramentas a disposição dos órgãos fazendários, atua minorando o ônus tributário ou mesmo afastando-o. Neste sentido leciona Luciano Amaro:

Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o de renda. A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado (AMARO, 2019, p. 206-207).

Também merece destaque o princípio norteador da livre iniciativa, constante no caput do art. 170 da CRFB/88 perfazendo, juntamente com a valorização do trabalho humano, os fundamentos valorativos ou axiológicos da ordem econômica, portanto de especial hierarquia no âmbito do Direito econômico e de grande impacto para a delimitação do Direito tributário extrafiscal. É o que observa Diego Bomfim:

O princípio da livre-iniciativa encerra papel de grande importância quando se trata da discussão sobre os limites ao emprego de normas tributárias extrafiscais. É que como meros instrumentos, não basta que estas estejam de acordo com o regime tributário, sendo imprescindível que se enquadrem nos ditames da ordem econômica, quando sobressai a necessidade de respeito à iniciativa-privada (BOMFIM, 2014, p. 59).

Entretanto deve-se analisar a importância do Direito econômico para a extrafiscalidade com algumas ressalvas.

Primeiramente destaca-se que embora os mecanismos extrafiscais operem de forma a atender as regras e diretrizes instituídas no Título VII- Da Ordem Econômica e Financeira, da CRFB/88 que traça os contornos das políticas de intervenção do Estado na economia privada, seu escopo não se limita apenas ao âmbito econômico, por tratarem-se primeiramente de normas tributárias.

É o que leciona Paulo de Barros Carvalho:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos (CARVALHO, 2019, p. 301-302).

Deve a norma tributária extrafiscal intervir na realidade socioeconômica de forma a tanto resguardar a ordem econômica quanto atender aos princípios constitucionais tributários e também aos princípios gerais da Constituição, principalmente por intermédio de estímulos a práticas benéficas, sejam estas práticas benéficas: à sociedade, ao meio ambiente, à justiça social, etc... E por desestímulo a práticas que venham a acarretar ônus ou que “internalizem externalidades negativas” (FREITAS; JORDÃO, 2016) aos Direitos fundamentais, sejam eles individuais ou coletivos.

Deve-se ressaltar que, uma vez que o Direito econômico encontra-se voltado especificamente para a realidade econômica, não necessariamente estará ligado ao Direito tributário extrafiscal, uma vez que para a extrafiscalidade tributária a conformação econômica²⁹ em si não é o seu objetivo normativo último, e sim o atendimento ao Direito fundamental localizado no arquétipo da norma tributária em questão (TORRES, 2005).

Desta forma, a realidade econômica a qual é disciplinada pelo Direito econômico, ou constitucional econômico, subjaz o meio pelo qual se opera a extrafiscalidade e não o seu fim. O Direito econômico por sua vez destina-se à análise da concepção macroeconômica, levando em conta os diversos atores da economia nacional e suas interações num contexto mais amplo.

²⁹ É justamente a partir do conceito de “conformação” que se tem a função de delimitação, restrição e afetação que no âmbito do Direito tributário extrafiscal representam o ato de delimitar certas condutas que embora lícitas impliquem em uma forma de distorção social, econômica, ou mesmo ambiental, tal conformação perfaz, pois a dimensão restritiva do uso extrafiscal dos tributos ou desestímulo de comportamentos. A partir do conceito de conformação desenvolvem-se no âmbito acadêmico outras premissas que irão compor esse novo ramo do Direito tributário, tais como normas tributárias direcionadoras, uso ou finalidade extrafiscal.

Neste sentido discorre BELTRÃO (2010): “Direito Econômico é um ramo do Direito Público que tem por objeto o estudo de normas que dispõem sobre a organização econômica de um país, disciplinando o comportamento do Estado relativamente à economia”.

Outra importante ressalva diz respeito à forma de aproximação entre ambos os seguimentos constitucionais: Direito tributário e Direito econômico, em cuja interseção se encontra os mecanismos auxiliares às políticas públicas.

É justamente no campo do dever prestacional do Estado em atender sobremaneira Direitos fundamentais positivos, na figura dos Direitos sociais ou “Direitos a algo” (ALEXY, 2006) e dos Direitos difusos e coletivos a exemplo do Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, pressupondo-se a escolha política do gestor público é que se tem o efetivo uso extrafiscal tributário³⁰ (PIMENTA, 2020), portanto, verdadeiro mecanismo auxiliar a política pública de intervenção no meio econômico em cujo *télos* repousa o atendimento a Direitos fundamentais.

Ao se versar sobre os Direitos difusos e coletivos³¹, Direitos, portanto da terceira geração ou Dimensão do constitucionalismo, deve-se atentar para a estreita relação destes com os Direitos humanos especialmente no que concerne ao quesito da proteção e garantia destes Direitos (SARLET, 2012).

São os Direitos fundamentais de terceira geração: Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; Direito ao desenvolvimento; Direito ao progresso; Direito à autodeterminação dos povos; Direito sobre o patrimônio Comum da humanidade; Direito à qualidade de vida e Direito à infância e juventude (SILVA; BÔAS, 2020).

Há ainda forte semelhança entre o Direito econômico e o Direito tributário, quando se observa topograficamente³² a forma como tais seguimentos jurídicos encontram-se dispostos no texto constitucional.

Nota-se tanto no Sistema Tributário Nacional quanto na Ordem Econômica e Financeira, um conjunto de normas edificadas ao entorno de princípios fundamentais mais gerais encadeados sobre um contexto e sobre uma lógica específicos, de modo a trazer os pontos fundamentais de seus respectivos ramos do Direito, funcionando como se verdadeiras

³⁰ Uso discricionário, uma vez que opera principalmente no âmbito administrativo e não propriamente da legalidade estrita.

³¹ Deve-se atentar para a distinção entre ambas as terminologias, que embora empregadas no âmbito da doutrina por vezes são retratadas como se pertencentes a um mesmo elemento. Neste íterim a categoria dos Direitos difusos emerge como uma classe maior de Direitos que em seu bojo abarca os Direitos coletivos e individuais homogêneos, nomenclatura estabelecida pela Lei nº 8.078/1990 na figura do Código de Defesa do Consumidor.

³² Expressão aqui utilizada de forma análoga à interpretação constitucional efetivada por Ingo W. Sarlet em sua obra: A Eficácia dos Direitos Fundamentais.

constituições fossem, motivo pelo qual são retratados como subsistemas jurídicos (VILANOVA, 2005).

Voltando-se para o contexto histórico do uso extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar a concretização da reforma agrária, como verdadeiro paradigma no contexto sul-americano, se tem a constituição mexicana de 1917 e a constituição de Weimar de 1919 como os primeiros textos constitucionais a abarcar a questão da reforma agrária, a esse respeito assevera Demétrius Amaral Beltrão (2010):

Grande relevância histórica adquiriu o art. 27, que afastou o caráter absoluto da propriedade privada, submetendo o seu uso, incondicionalmente, ao interesse público, criando, dessa forma, o fundamento jurídico para a importante transformação sociopolítica provocada pela reforma agrária ali implantada, a primeira a se realizar no continente latino-americano (BELTRÃO, 2010, p. 39).

4.2 ANÁLISE COMPARADA DA EXTRUTURA DO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL E DO USO EXTRAFISCAL DO ITR ENQUANTO MECANISMOS AUXILIARES PARA AS POLÍTICAS PÚBLICAS

Antes de se adentrar efetivamente na análise comparada entre as duas formas possíveis de utilização dos tributos, ressaltando-se que a exação em questão comporta essas duas formas de uso, deve-se primeiro apontar o que propriamente é o tributo ambiental. Quanto a essa temática nos explicita de forma muito clara Heleno Taveira Torres:

O Direito Tributário Ambiental pode ser definido como o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais [...] Caberá ao legislador examinar se o tributo que deseja criar enquadra-se nos motivos que a Constituição Federal determina como critérios prévios de instituição, em termos materiais, como vinculado à proteção ambiental. (TORRES, 2011, p. 27-28).

Uma vez que importante critério distintivo da natureza extrafiscal ambiental de uma norma tributária é justamente a evidenciação de que no núcleo da norma (presente no Sistema Tributário Nacional) repousa um objetivo que é tanto tributário quanto ambiental³³ (TORRES, 2005), do mesmo modo que, trazendo tal raciocínio para o mérito desta pesquisa, o uso extrafiscal do ITR será aquele em cujo núcleo normativo exista uma espécie tributária e cujo objetivo ou *télos* seja aquele voltado para a concretização da reforma agrária.

³³ Critério melhor explicitado por Heleno Taveira Torres em seu ensaio: Direito Tributário Ambiental, como esquema de evidenciação da norma tributária ambiental.

Quanto ao critério teleológico de definição da tributação ambiental observa Heleno Taveira Torres:

Atente-se, agora, no aspecto teleológico do imposto. Porquanto, é a finalidade que preside à sua criação, e não o seu facto gerador, que permite qualificá-lo como ambiental [...]. A finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225, da CF. (TORRES, 2011, p. 12-16).

O critério teleológico de identificação é aquele justamente capaz de conferir juridicidade à utilização extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas, funcionando como elemento de comparação estrutural entre o tributo ambiental e o uso extrafiscal do ITR.

Chega-se, portanto a outro ponto de interseção que reúne a disciplina extrafiscal do Direito tributário ambiental e a aqui definida extrafiscalidade do ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária.

Tal ponto se dá na disciplina dos subsistemas constitucionais, quando se observa que ambas as formas de utilização da norma provém da interação entre subsistemas³⁴ e ou constituições: econômica, tributária, ambiental etc., que embora estruturadas sobre temáticas diversas como tributação, economia, tutela do meio ambiente, reforma agrária, podem vir a ser conjugadas, respeitando-se os princípios norteadores e informadores de cada um desses subsistemas, sem que com isso se perca a natureza constitucional tributária de ambas.

Neste sentido a norma tributária, uma vez direcionada em seu *télos* para objetivo constitucional específico, no caso desta pesquisa enquanto mecanismo auxiliar a políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária não perderá sua natureza eminente tributária, podendo, todavia cumprir a priori a finalidade legislativa insculpida em sua norma, quando em estrita observância também aos princípios do Direito agrário.

Quanto à perspectiva dos subsistemas como constitucionais leciona Ricardo Lobo Torres: “Existe uma pluralidade de Subconstituições dentro da Constituição de um país, ou seja, uma pluralidade de subsistemas dentro do sistema constitucional” (TORRES, 2009, p. 261).

³⁴ Mais apropriadamente, ambas as formas de utilização dos tributos, possuem como núcleo e ou arquétipo, uma norma constitucional tributária e ao mesmo tempo um objetivo legislativo ou *télos*, de subjazer autênticos mecanismos auxiliares ao gestor público, para a concretização de políticas públicas.

Esta análise conjugada, por meio de um diálogo entre ambos os subsistemas, tem o mérito de mais eficientemente descrever o funcionamento do uso extrafiscal dos tributos enquanto mecanismos auxiliares às políticas públicas voltadas para a correção de distorções socioeconômicas, de modo a melhor salvaguardar todo o complexo de Direitos fundamentais constantes no texto constitucional. Neste mesmo sentido leciona Ricardo Lobo Torres:

A extrafiscalidade diluída na fiscalidade exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe, entre outras: a) a melhoria do nível de vida do povo, sem a criação de obstáculos ao livre jogo da economia; b) a manutenção do pleno emprego; e) a coibição de atividades prejudiciais à higiene ou à segurança, bem assim o desestímulo ao consumo de certos bens, 343 como é o caso da gasolina e como aconteceu, no direito americano, com a margarina;344 d) o incentivo ao consumo de certas mercadorias, como o álcool carburante após a crise do petróleo; e) o combate à inflação e a estabilização econômica; f) a proteção ao patrimônio cultural (TORRES, 2009, p. 391).

Também se evidencia que o Direito econômico, estruturado na forma de um subsistema constitucional, traz importantes normas às quais o uso extrafiscal dos tributos encontra-se adstrita, justamente porque irá trazer as diretrizes de como o Estado poderá intervir no domínio econômico.

Sendo o uso extrafiscal dos tributos uma autêntica modalidade de intervenção no domínio econômico como observado anteriormente, não deve ser a mesma confundindo com o Direito econômico. Neste sentido leciona Diego Bomfim acerca das limitações normativas ínsitas à extrafiscalidade:

[...] a utilização de normas tributárias extrafiscais como instrumento postos à disposição do Estado para a intervenção sobre o domínio econômico não pode, independente dos fundamentos que as justifiquem, menoscabar a livre-iniciativa dos contribuintes, sob pena de patente inconstitucionalidade (BOMFIM, 2014, p. 57).

Evidenciou-se também que uma das normas diretas do subsistema ou constituição econômica é justamente a função social do imóvel, norma que pela sua natureza principiológica e necessidade de conformação legislativa e administrativa, exsurge em muitos pontos distintos do texto constitucional, incluindo no inciso III art. 170 da CRFB/88, onde são dispostos os princípios edificadores da ordem econômica.

O processo de sistematização dos textos constitucionais em subsistemas voltados para a concretização de objetivos constitucionais específicos nasce como uma tendência do Estado social de Direito: “Evidencia-se que o constitucionalismo pós-revoluções é marcado pela

junção de várias constituições em uma só: constituição política, econômica, social e orçamentária, passando a existir uma íntima relação entre cada uma delas” (CARVALHO; LIMA, 2015).

Válido observar que no caso do Direito tributário ambiental o escopo da norma é o atendimento ao Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, e no caso da extrafiscalidade do ITR é a realização da justiça social no campo por intermédio das políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária.

No contexto do uso extrafiscal do ITR, conforme observamos ganha maior relevância além dos princípios informadores e direcionadores do Direito constitucional tributário, no âmbito do Direito agrário, se tem justamente o princípio da função social do imóvel, cujos requisitos descortinam-se por meio dos incisos do art. 186 do texto constitucional:

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 (BRASIL, 1988).

No âmbito do Direito ambiental, ora debatido nesta pesquisa enquanto elemento de comparação, quanto a sua estrutura, da mesma forma se tem a obediência aos princípios gerais do Direito constitucional tributário, e dos princípios gerais do Direito ambiental, nos mesmos moldes, direcionado através de uma norma princípio, qual seja: O Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, disciplinado no Título VIII Capítulo VI, art. 225 do texto constitucional (TORRES, 2005).

Neste sentido, por meio da tributação ambiental se tem a tutela constitucional do meio ambiente ecologicamente equilibrado³⁵ localizada de forma expressa no art. 225 da CRFB/88, cuja redação clara e objetiva aponta para o estabelecimento de práticas materiais, tanto por parte do Estado, como por parte da sociedade, voltadas à utilização consciente e sustentável dos recursos ambientais, bem como a preservação da ecologia em suas várias esferas incluindo a biológica e mesmo o meio ambiente do trabalho (BOFF; BOFF, 2021).

Ressalta-se a natureza primordialmente tributária da norma tributária ambiental, que embora se efetive num âmbito administrativo-econômico (BOMFIM, 2014), obedece a princípios gerais da tributação, com especial ênfase ao princípio da capacidade contributiva, princípio tributário orientador e sobremodo delimitador do uso extrafiscal dos tributos, localizado no art. 145, §1º do texto constitucional:

³⁵ Repisando-se que o ITR enquanto norma constitucional tributária também comporta o seu respectivo uso ambiental.

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

O princípio da capacidade contributiva funciona como norma delimitadora, por exemplo, do *quantum* tributário que pode ser aplicado enquanto método de desestímulo, ou seja, o uso mesmo extrafiscal dos tributos não pode ser gravoso ao ponto de configurar confisco e ou sanção uma vez que não se dirige a atos ilícitos (TORRES, 2005).

Portanto, atrai-se ao plano de delimitação da norma extrafiscal o art. 3º do Código Tributário Nacional, CTN, onde explicitamente se veda o uso sancionatório ou confiscatório dos tributos (HARADA, 2018), estendendo-se tal limitação normativa aos tributos extrafiscais, que indiscutivelmente são verdadeiras exações: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Neste sentido aponta Heleno Taveira Torres analisando a questão do uso ambiental das normas tributárias enquanto mecanismo auxiliar para as políticas públicas: “Estado e sociedade devem encontrar instrumentos eficazes que permitam essa medida de conservação. E a tributação pode ser uma alternativa para alcançar fim tão nobre, superadas as dificuldades que envolvam tal entrelaçamento de princípios e valores” (TORRES, 2005).

Portanto, o princípio da capacidade contributiva opera no âmbito do uso extrafiscal voltado ao desestímulo de práticas através da majoração do ônus tributário, tal majoração deve estar em pleno acordo com o princípio da proporcionalidade ou princípio do não confisco, é o que apregoa Diego Bomfim: “A tributação é encarada, nestes termos, com um mal necessário e deve influir o mínimo possível sobre as decisões dos agentes econômicos” (BOMFIM, 2014).

Quanto à figura dos princípios e ou normas-princípio, nos esclarece o professor Roque Antônio Carrazza (2013) que ele pode ter natureza implícita ou explícita e se estrutura por meio de um “feixe de enunciados lógicos” (CARRAZZA, 2013) de grande generalidade, de modo que urge a sua concretização por meio de outras normas que complementem a sua eficácia, é dizer de uma respectiva legislação tributária.

Tal se verifica no âmbito do Direito ambiental, ou Direito constitucional ambiental a cuja: “atribuição do status jurídico constitucional de direito fundamental ao direito ao ambiente ecologicamente equilibrado coloca os valores ecológicos no “coração” do nosso sistema jurídico” (SARLET; FENSTERSEIFER, 2019).

Neste sentido no âmbito do tributo ambiental pressupõem-se também um corpo normativo infraconstitucional que irá melhor adequá-lo enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas ambientais, melhor delineadas através da Lei 6.938/81 como principal dispositivo encarregado pela organização de políticas públicas ou PNMA: Políticas Nacionais do Meio Ambiente ou ainda Sistema Nacional do Meio Ambiente Sisnama (TORRES, 2005).

De forma análoga também se tem a norma da extrafiscalidade do ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas, localizada no Sistema Tributário Nacional, no art. 153, §4º e incisos, como uma norma a partir da qual se permite inclusive a utilização para fins ambientais (MARQUES, 2015).

Observa-se que existe um ponto de interseção inclusive entre o Direito ambiental e a questão da reforma agrária, lançando, pois uma aproximação possível entre as disciplinas do Direito tributário extrafiscal (em sua aplicação às políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária) e o Direito tributário ambiental, qual seja a determinação do art. 186, II- “Utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente”.

Deste modo a “preservação do meio ambiente” acaba por compor um verdadeiro pressuposto da função social do imóvel rural, reunindo desta forma o conteúdo do subsistema agrário ao ambiental (MARQUES, 2015).

Outro ponto que atraia tanto os elementos do uso extrafiscal do ITR quanto do Direito tributário ambiental, diz respeito à geração de Direitos fundamentais sobre os quais eles recaem, é dizer ambos incidem sobre Direitos fundamentais defendidos na doutrina como Direitos de terceira geração ou Direitos difusos e coletivos. É o que leciona Mauê Ângela Romeiro Martins (2015):

[...] as Políticas Públicas surgem como ferramentas do Estado Democrático de Direito, pautado também em direitos de terceira geração (solidariedade), modelo adotado pela Constituição brasileira de 1998, para que os objetivos do Estado, dispostos no artigo 3º dessa carta magna (MARTINS, 2015, p. 192).

Tal se evidencia pelo fato do Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e da mesma forma o princípio da função social do imóvel, que no âmbito do

Direito agrário encontra-se mais bem descortinado no art. 186 do texto magno, perfazerem as características próprias de Direitos de terceira geração (MARTINS, 2015).

Outra possível interseção quanto à disciplina do uso extrafiscal do ITR e o Direito tributário ambiental, exsurge do fato de ambas necessariamente respeitarem as normas informadoras e direcionadoras do Direito constitucional econômica (BOMFIM, 2014), neste sentido acabam por configurar verdadeiras normas constitucionais tributárias de fins majoritariamente extrafiscais.

Uma vez que se está aqui buscando os pontos de convergência quando da comparação entre as linhas teóricas³⁶ do Direito tributário extrafiscal ambiental e o uso extrafiscal do ITR, torna-se fortuito repisar que o ITR nesta investigação definido como tributo extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas, também é modalidade capaz de fomentar o uso extrafiscal ambiental, neste sentido:

No que se refere ao Imposto sobre Propriedade Rural – ITR, a extrafiscalidade ambiental está presente na dedução da base de cálculo de incidência do imposto das áreas ambientalmente preservadas, conforme o parágrafo primeiro do artigo 10 da Lei nº 9.393/1996, como as áreas de preservação permanente e de reserva legal; as áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas; os espaços rurais sob regime de servidão florestal ou ambiental e as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançando de regeneração e as terras rurais (BOFF; BOFF, 2021, p. 2163-2164).

Entretanto é válido pontuar também a análise crítica de Bernard Appy (2015) dirigida à eficácia social e ou aplicabilidade do uso ambiental do ITR:

[...] na legislação do ITR há uma clara dominância dos aspectos produtivistas em detrimento dos aspectos ambientais, pois basta ocupar a terra de forma produtiva para que o descumprimento das exigências da legislação ambiental se torne irrelevante do ponto de vista da incidência do imposto (APPY, 2015, p. 23).

De forma enfática, lançou-se o critério do escopo ou objetivo extraído do arquétipo ou regra matriz tributária, como ponto de identificação das respectivas destinações extrafiscais: proteção ao meio ambiente e concretização da reforma agrária e também como método de delimitação e de comparação teórica entre aqui investigada extrafiscalidade do ITR e o Direito tributário ambiental, de modo que se fazem necessárias algumas ponderações quanto a esse aspecto.

³⁶Com especial atenção ao fato de que a tributação ambiental se dá no plano teórico e descritivo, ao passo de que em outros países, sobretudo europeus, tal matéria possui expressa previsão legal.

Deve-se ressaltar também que para os fins desta pesquisa, o seguimento Direito tributário ambiental, sendo, pois, derivado do uso extrafiscal dos tributos, funciona como verdadeira baliza teórica para o uso extrafiscal ITR, uma vez que não deriva expressamente de norma tributária e pressupõem elementos localizados fora do subsistema constitucional tributário.

Deste modo, será justamente no âmbito descritivo, é dizer dentro da seara da ciência jurídica, e mais detidamente da hermenêutica jurídica, que poderá se deflagrar um verdadeiro Direito constitucional tributário extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar às políticas públicas ambientais.

Tal raciocínio é estendido nesta pesquisa ao uso extrafiscal do ITR, enquanto mecanismo auxiliar próprio de realização da reforma agrária, ou seja, a extrafiscalidade do ITR, conforme as especificações adotadas nesta pesquisa, trata-se também de uma norma não prevista expressamente no subsistema constitucional tributário.

4.3 USO EXTRAFISCAL DO ITR E O DIÁLOGO ENTRE O SUBSISTEMA TRIBUTÁRIO E O AGRÁRIO

Tendo sido elencados os principais elementos da análise técnica ou dogmática da norma em estudo, frente aos subsistemas: econômico, ambiental e o agrário, partir-se-á para a delimitação necessária da mesma frente aos princípios constitucionais rurais, sem os quais não há que se falar em um *télos* voltado ao enfrentamento da reforma agrária no Brasil.

Neste âmbito traz-se novamente ao debate tanto o princípio da capacidade contributiva constante no art. 145, §1º da CRFB/88, portanto um princípio constitucional tributário, quanto o princípio da função social do imóvel, este melhor representado no âmbito rural pelo art. 186 da CRFB/88, como elementos para o recorte ou interpretação teleológica e sistemática da norma em estudo.

A respeito do princípio da função social da propriedade infere José Afonso Da Silva: “A norma que contém o princípio da função social da propriedade incide imediatamente, é de aplicabilidade imediata, como o são todos os princípios constitucionais” (SILVA, 2013).

O princípio da capacidade contributiva conforme visto anteriormente, desempenha a importante função de trazer a limitação ao uso extrafiscal dos tributos, de modo a se evitar o efeito confiscatório e afastar o efeito sancionatório, incompatíveis com os princípios gerais e com a própria conceituação de tributo (ALEXANDRE, 2019).

Lançando-se estes princípios enquanto verdadeiros vetores axiológico-hermenêuticos faz-se necessário resgatar o arquétipo constitucional que traz a característica extrafiscal à exação ITR:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I-será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II- não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III- será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (BRASIL, 1988).

Do texto legal observa-se inicialmente o aspecto da progressividade de alíquotas, característica própria ao uso extrafiscal dos tributos.

Também se verifica de forma explícita quanto ao *télos* do dispositivo em questão a utilização extrafiscal voltada ao desestímulo da prática: “manutenção de propriedades improdutivas”, prática diametralmente oposta às políticas fundiárias e da reforma agrária e que também vai de encontro ao princípio da função social do imóvel.

Quanto a essa temática pontua o professor Paulo de Barros Carvalho:

A lei do Imposto Territorial Rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, a finalidade de ordem social e econômica e não ao incremento de receita (CARVALHO, 2019, p. 300).

Neste sentido pode-se observar o vetor hermenêutico: princípio da função social do imóvel, como princípio a ser atendido por meio do mecanismo constitucional previsto no art. 153, §4º, I da CRFB/88, principalmente pelo desestímulo à propriedade rural improdutiva.

Os princípios, portanto, normas de maior generalidade, também de maior destaque no contexto constitucional, instituem a fundação axiológico-valorativa sobre a qual repousa todo o ordenamento jurídico. No âmbito dos princípios constitucionais o mesmo ocorre em relação às demais regras que os circundam, ou nas melhores lições de Carrazza:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa Posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam (CARRAZZA, 2013, p. 45).

Definiu-se nesta pesquisa que a norma extrafiscal em análise é aquela a partir da qual, lançando-se a análise hermenêutico-exegética ou sistemática e a análise técnica ou dogmática, evidencia-se no plano do *télos* da norma a destinação da mesma enquanto mecanismo auxiliar

a políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, sobretudo tendo como precedente histórico o Estatuto de Terras e a Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

Também se definiu esta norma extrafiscal como sendo aquela decorrente do art. 153, §4º e incisos da Constituição Federal, ou uso extrafiscal do ITR, norma explicitamente abordada por parte da doutrina pátria como, ao menos no plano do objetivo legislativo e ou *télos* um autêntico mecanismo auxiliar para fins de políticas públicas de reforma agrária (LIMA, 2001).

Dentro deste escopo o objetivo legislativo, aqui compreendido como uso extrafiscal, será deflagrado justamente por meio do alinhamento da norma supracitada com o conjunto de normas organizadas no Capítulo III do Título VII da Constituição Federal, ou simplesmente: Da Política Agrícola Fundiária e Da Reforma Agrária, compreendendo, pois o subsistema constitucional do Direito agrário³⁷ nos artigos: 184 a 191 da CRFB/88, pertencentes a já mencionada constituição econômica ou subsistema do Direito econômico.

Portanto o conjunto de normas que perfazem o Direito agrário, além de definir a destinação do uso extrafiscal, representará também importantes delimitações a este seguimento.

Deve-se trazer a advertência de ser este um desdobramento do subsistema econômico, e ao contrário do subsistema tributário, as normas constitucionais de Direito agrário encontram-se espalhadas em momentos diversos do texto constitucional, entretanto, tal conjunto de normas possui efetivamente princípios norteadores e informadores de modo a fornecer unidade e coesão ao Direito agrário no âmbito constitucional.

Quanto ao mesmo pondera Benedito Ferreira Marques:

Na verdade, os dois vocábulos – rural e agrário – vêm sendo empregados indistintamente na ainda dispersa legislação [...] Não padece dúvida, porém, de que a preferência, hoje, é pela denominação “Direito Agrário”, até porque reflete o sentido dinâmico enfeixado no princípio da função social da propriedade imóvel [...] É importante recordar, ainda a propósito, que a autonomia legislativa do Direito Agrário, que se deu por uma emenda constitucional (EC no 10, de 10.11.1964), adotou essa terminologia, o que se repetiu na atual Carta Magna (art. 22, inc. I). Desse modo, não será exagero pregar a utilização do termo agrário para adjetivar os mais diversos institutos que enformam esse ramo da ciência jurídica (MARQUES, 2015, p. 5).

Deve-se apontar que os subsistemas constitucionais, e ou como abordado na doutrina brasileira como verdadeiras “constituições dentro da constituição” (BOMFIM, 2014), tem a

³⁷ Ou rural, ou mesmo fundiário.

característica de trazer as normas fundamentais de cada ramo do Direito ao qual se destina, o que no âmbito do Direito constitucional tributário é tratado como: regras matrizes de incidência e ou arquétipos fundamentais dos tributos (CARRAZZA, 2013).

Tal raciocínio implica que necessariamente todo um corpo normativo infraconstitucional se faz necessário, seja para complementar o sentido das normas fundamentais de um subsistema, seja para trazer mecanismos de aplicabilidade ou mesmo de interpretação, é o que leciona Paulo Bonavides:

A ideia de sistema inculca imediatamente outras, tais como as de unidade, totalidade e complexidade. Ora, a Constituição é basicamente unidade, unidade que repousa sobre princípios: os princípios constitucionais. Esses não só exprimem determinados valores essenciais- valores políticos ou ideológicos- senão que informam e perpassam toda a ordem constitucional, imprimindo assim ao sistema sua feição particular, identificável, inconfundível, sem a qual a Constituição seria um corpo sem vida (BONAVIDES, 1986, p. 119).

Neste mesmo sentido, de forma muito evidente se tem o Estatuto da Terra Lei nº. 4.504/64, que acompanhou o processo histórico de mudança da competência tributária do ITR para a competência federal por meio da Emenda Constitucional nº18 de 1965 onde atualmente se encontra, momento também caracterizado pela pauta federal da reforma agrária (LIMA, 2001) e pela subsequente positivação da característica extrafiscal à exação ITR.

Acerca da importância paradigmática do Estatuto da Terra aponta Mauê Ângela Romeiro Martins:

A Lei 4.504/1964 (Estatuto da Terra) trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro aspecto de limitação da propriedade abarcando o valor socioambiental da terra para o ser humano por meio da inserção de dispositivo estabelecendo a necessidade de realizar a função social da propriedade, e com a Constituição Federal de 1988, que tem lastro nos direitos fundamentais ensejadores de dignidade à pessoa humana, por consequência da escolha por implementar um Estado Democrático de Direito (MARTINS, 2015, p. 191).

No contexto atual se tem também a lei de ITR lei nº 9.393 de 1996, que auxilia o conteúdo na norma constitucional objeto desta investigação, entregando à mesma especificidade quanto ao seu fato gerador, os critérios de aplicação de alíquota, dentre outros pontos indispensáveis aos fins extrafiscais da respectiva exação.

Conforme observamos a pauta de um ITR extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, fora festejada no âmbito político,

embora no contexto acadêmico e dos órgãos técnicos à época tal pauta tenha sido encarada com certa desconfiança (STÉDILE, 1983).

Neste mesmo sentido leciona Benedito Ferreira Marques:

A Reforma Agrária tem as seguintes características: a) é uma forma de intervenção do Estado na propriedade privada, na medida em que os principais instrumentos são a desapropriação e a tributação [...] e) depende de uma Política Agrícola eficiente. Devem ser compatibilizadas as ações da Política Agrícola com as da Reforma Agrária (art. 187, § 2o, CF). A Reforma Agrária não se esgota na simples distribuição de terras aos seus beneficiários. Faz-se mister que a estes se deem condições mínimas para desenvolverem as atividades agrárias com vistas a alcançarem os seus objetivos. (MARQUES, 2015, p. 132).

É válido também salientar o direcionamento legislativo em privilegiar, quanto ao uso extrafiscal do ITR, o caráter positivo e ou “promocional” (BOBBIO, 1995) a ser efetivado por meio de estímulos, no caso por meio de imunidade estendida ao pequeno proprietário rural, já sedimentada nesta época e que fora apropriado pelo atual texto constitucional.

Tal uso extrafiscal, seguindo a perspectiva do objetivo legislativo ou *télos*, provém da conjugação frente a elementos dispostos em outros subsistemas da constituição, com especial atenção para as políticas agrícolas e fundiárias e da reforma agrária, que conforme observado localizam-se dentro do subsistema constitucional econômico. Aqui se destaca o aspecto da função da tributação extrafiscal do ITR como mecanismo auxiliar a políticas públicas de reforma agrária.

Tendo sido realizadas as necessárias ressalvas, observa-se que o critério do escopo, ou ainda o *télos* ou objetivo legislativo insculpido na norma tributária, é um importante indicativo de sua destinação extrafiscal.

Tal indicativo, entretanto não tem o condão de definir de modo rígido a natureza extrafiscal de uma norma tributária, uma vez que efeitos extrafiscais são produzidos através da efetiva fiscalização de qualquer exação, não havendo normas puramente fiscais ou puramente extrafiscais (DUARTE; SANTOS, 2021).

Neste sentido observa Carvalho (2019):

Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro (CARVALHO, 2019, p. 301).

Esse núcleo ou *télos* no caso do tributo extrafiscal ambiental aqui utilizada como importante elemento comparativo, deve reunir como critério de existência: tanto uma destinação tributária evidenciada em qualquer exação no Sistema Tributário Nacional, quanto um claro direcionamento para o atendimento ao Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme as melhores lições do professor Heleno Taveira Torres (2005).

Quanto às implicações do critério: arquétipo constitucional tributário e objetivo legislativo voltado ao atendimento de objetivo constitucional, trazido pelo professor Heleno Taveira Torres (2005) observa-se na figura do Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, é dizer, no direito constitucional ambiental como destinação ou *télos* da norma jurídica extrafiscal ambiental, sendo, portanto a reunião necessária entre dois ou mais subsistemas constitucionais, o principal ponto de identificação de uma norma tributária extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas ambientais ou no âmbito desta pesquisa de reforma agrária.

Tal critério é adotado no âmbito da tributação extrafiscal do ITR, em que se deve necessariamente encontrar presentes tanto a natureza tributária quanto um claro direcionamento enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas de reforma agrária, o que se evidencia na norma em estudo, sendo esta justamente aquela presente no art. 153, §4º, I, II e III da Constituição Federal.

Não há que se falar em Sistema Tributário Nacional, ou subsistema, sem que haja a previsão de verdadeiros princípios tributários, sejam de forma interna sejam de forma externa à STN. Neste sentido também pontua o professor Edvaldo Brito: “A Constituição agasalha as normas fundamentais do sistema tributário, nelas incluídas as normas princípio” (BRITO, 2018).

Neste contexto funciona a constituição federal mais especificamente nas normas dispostas no Sistema Tributário Nacional como verdadeira “lei tributária fundamental” (CARRAZZA, 2013).

O ITR enquanto norma tributária deve necessariamente obedecer aos princípios constitucionais tributários, e sendo uma norma de cunho, sobretudo extrafiscal, encontra nos princípios constitucionais tributários sua principal limitação.

Entretanto, o objetivo legislativo insculpido no texto constitucional, que conforme fora observado deriva primeiramente do Estatuto de Terras. Lei nº 4504/64 e da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, apresenta-se como um mecanismo auxiliar ao gestor público

quando da concretização de políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, atraindo, pois a disciplina do Direito agrário.

Seguindo-se o raciocínio delineado pelo professor Heleno Taveira Torres (2005), o uso extrafiscal do ITR, para então atender devidamente aos seus objetivos legislativos, deve atender também aos princípios informadores e direcionadores do Direito agrário, ramo também da ciência jurídica (MARQUES, 2015) que dentre outros seguimentos constitucionais comporta: “Da Política Agrícola e Fundiária e Da Reforma Agrária” (BRASIL, 1988).

Uma vez que da análise específica do uso extrafiscal do ITR, sobretudo a partir do art. 153, §4º, I da CRFB/88: “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (BRASIL, 1988), encontra-se em diálogo com o princípio agrário da função social da propriedade, que no âmbito territorial rural, encontra sua melhor expressão no art. 186 da CRFB/88, é justamente a partir da obediência de tal vetor axiológico-exegético (RIBEIRO, 2009) que se poderá devidamente concretizar o objetivo legislativo ora observado no âmbito do ITR extrafiscal³⁸.

Neste sentido para que haja a devida eficácia normativa (SARLET, 2012) e a superveniente subsunção dos objetivos legislativos no plano dos fatos, o uso extrafiscal do tributo ITR, ora pretendido pelo legislador no âmbito civil-militar, e reafirmado no âmbito do legislador constituinte, deve necessariamente observar aos critérios constantes no art. 186 do texto constitucional de modo a atender ao princípio da função social da propriedade e então poder ser compreendido como um mecanismo auxiliar ao gestor público para a concretização de políticas públicas.

Como um dos objetivos constitucionais, portanto permeado por valores axiológicos da mais alta hierarquia no âmbito constitucional, se tem justamente a justiça social como uma das motivações a serem descortinadas por meio da reforma agrária e pela justiça no campo, neste âmbito ressalta Diego Bomfim (2014):

A própria atuação do Estado no domínio econômico tem de ser tomada como ação relevante para fins de interesse social ou de segurança nacional, não bastando a alegação rasa de que os lucros então obtidos seriam tributados e, posteriormente, direcionados à coletividade (BOMFIM, 2014, p. 64).

³⁸ Ao menos no plano da eficácia normativa, uma vez que em acordo com os princípios informadores e direcionadores do Direito constitucional tributário e agrário.

A justiça social no campo deriva do elemento axiológico justiça distributiva fundamentada: no bem estar coletivo comum e na necessidade de se assegurar à coletividade uma participação equânime no “bem comum” (MONTORO, 2013) sendo este um conceito amplo que aborda tanto os meios materiais de subsistência quanto ao núcleo essencial dos Direitos fundamentais, capazes de proporcionar uma plena e digna existência ao ser humano atraindo a responsabilidade estatal em corrigir desvios quanto a essa distribuição de bens.

A respeito da justiça social elucidada Heleno Taveira Torres:

A justiça social almejada por nossa Constituição não pode ser alcançada por uma igualdade formal, mas, ao contrário, impõe que haja tratamento diferenciado para o equilíbrio sócio econômico e a redistribuição de riquezas [...] Evidente que tributação exerce papel importante como instrumento da justiça distributiva, reduzindo desigualdades sociais, permitindo o exercício dos direitos fundamentais, da liberdade, do bem-estar, tudo em prol da dignidade da pessoa humana, da valorização social do trabalho e da livre iniciativa (TORRES, 2011, p. 20).

Neste mesmo sentido afirma Bastos (2006): “Não há como pensarmos no Estado e no próprio Direito sem pensar no papel de distribuição de riquezas e redução da pobreza que devam exercer, inclusive por força de nossa Constituição”.

De acordo com as lições de Santo Tomás de Aquino por meio de sua Súmula Teológica nº III, de grande impacto na concepção moderna do valor justiça: “A justiça distributiva é uma espécie da justiça estrita e particular, que impõem a quem reparte os bens comuns, a obrigação de fazê-lo proporcionalmente à dignidade e aos méritos de cada um” (AQUINO apud MONTORO, 2013).

A justiça distributiva compõe o direcionamento, é dizer, o objetivo constitucional a ser alcançado por meio da prática de políticas públicas voltadas seja para a correção de desvios estruturais em um contexto macro, como é o caso da reforma agrária, quanto para atender individual e coletivamente aos Direitos fundamentais prestacionais e subjetivos do cidadão (ALEXY, 2006), como é o caso das políticas ambientais.

Do conceito axiológico justiça provém também o valor constitucional maior da justiça distributiva, calcada na igualdade material, que conforme as melhores lições do professor Miguel Reale (2002): “se refere aquilo que o todo deve às partes”.

Um elemento que exsurge quando da análise da justiça distributiva não apenas enquanto objetivo constitucional, mas enquanto elemento axiológico fortemente presente no momento do constitucionalismo social e do Estado Intervencionista (OLIVEIRA, 2021), é justamente a fundamentação última deste valor no princípio da dignidade da pessoa humana.

O princípio da dignidade da pessoa humana ganhou local de destaque no âmbito dos textos constitucionais, sobretudo a partir das duas grandes guerras mundiais na primeira metade do século XX, de modo que passa mesmo a ocupar o local central enquanto elemento axiológico e sustentáculo sociopolítico de muitos sistemas normativos (WEINE, 2014).

Neste ínterim merece destaque a declaração universal Dos Direitos humanos de 1948, cujo art. 1º: “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade” (SARLET, 2006).

No contexto constitucional brasileiro a dignidade da pessoa humana evidencia-se no art. 1º, III do Texto Constitucional, representando para o nosso regramento jurídico um verdadeiro fundamento do Estado democrático de Direito (WEINE, 2014).

A dignidade da pessoa humana em que pese a reafirmação de sua importância como elemento central e sustentáculo dos Direitos fundamentais, não se trata de um tema novo, devendo muito de sua fundamentação ao pensamento filosófico ocidental, no qual principalmente por meio das lições Immanuel Kant em “Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos”, são traçados os contornos da fundamentação filosófico-ontológica da mesma, que prospera no âmbito jurídico brasileiro (WEINE, 2014).

Nos melhores dizeres de Ingo W. Sarlet: “É justamente no pensamento de Kant que a doutrina jurídica mais expressiva- nacional e alienígena- ainda hoje parece estar identificando as bases de uma fundamentação e, de certa forma, de uma conceituação da dignidade da pessoa humana” (SARLET, 2006).

Sem menoscabo às grandes críticas à fundamentação³⁹, trata-se a dignidade da pessoa humana de valor maior inclusive enquanto elemento axiológico-exegético, de modo que se irradia para tantos outros princípios e objetivos constitucionais (SARLET, 2006).

São nesse mesmo sentido as lições do constitucionalista José Afonso da Silva acerca dos objetivos constitucionais elencados no art. 3º da CRFB/88:

A Constituição consigna, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, vale dizer, do Estado brasileiro: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e de outras formas de discriminação (art. 3º). É a primeira vez que uma Constituição assinala, especificamente, objetivos do Estado brasileiro, não todos, que seria despropositado, mas os fundamentais, e, entre eles, uns que valem como base das prestações

³⁹ Ou fundamentações da dignidade da pessoa humana, dada à pluralidade de aspectos que a mesma abrange.

positivas que venham a concretizar a democracia econômica, social e cultural, a fim de efetivar na prática a dignidade da pessoa humana (SILVA, 2013, p. 107-108).

Neste sentido, ressalta-se a importância da realização da justiça social no campo por meio da reforma agrária, enquanto um dos grandes objetivos constitucionais e enquanto elemento indissociável do pleno atendimento à dignidade da pessoa humana cujo atendimento representa o fim último de toda a ordem constitucional e que deve de forma categórica compor as diretrizes das políticas públicas.

Dada à importância que a pauta da reforma agrária e das políticas fundiárias possuem no âmbito Brasileiro, ressalta-se a importância de implemento de mecanismos constitucionais que possam vir ao auxílio do gestor público para o enfrentamento desta questão.

É neste mesmo sentido o objetivo constitucional ou *télos* legislativo insculpido no bojo do ITR extrafiscal, a priori (LIMA, 2001), de modo a se entregar ao gestor público um mecanismo auxiliar eficiente para a concretização de políticas públicas fundiárias e de reforma agrária e neste sentido dirimir as desigualdades socioeconômicas no âmbito rural, por meio do melhor aproveitamento do solo e de melhor distribuição dele.

4.4 ALGUMAS IMPLICAÇÕES QUANTO À EFICIÊNCIA E APLICABILIDADE DO USO EXTRAFISCAL DO ITR

Conforme observado, após a aplicação do aspecto científico e técnico do método técnico-científico à norma objeto desta pesquisa, qual seja à norma constante no art. 153, § 4º do texto constitucional, pôde-se colher alguns elementos, principalmente quanto ao aspecto de sua “eficácia normativa” (SARLET, 2012), é dizer do seu plano de conformidade não apenas com o subsistema tributário, mas também com o subsistema econômico, e interno a este ao subsistema agrário.

Observou-se a diferente configuração entre o STN e o Título VII capítulo III da CRFB/88, onde repousa a tutela das políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, sendo esta última um subsistema cujas normas encontram-se espalhadas no texto constitucional e em diversas legislações, em detrimento do STN, que possui contornos sistêmicos mais definidos.

Pontuou-se a necessidade de compatibilidade da norma não apenas com o capítulo III do Título VII, mas também frente ao Direito econômico, uma vez que se está versando sobre o uso extrafiscal de uma norma constitucional tributária, tal uso deve necessariamente perpassar limitações e direcionamentos, que vinculam às formas de intervenção do Estado no domínio privado.

Também em uma perspectiva sistêmica, traçou-se um paralelo com o seguimento do Direito tributário nacional, também modalidade possível de uso do tributo ITR, a cujas características de sua estrutura, é dizer, uma norma constitucional tributária com um objetivo legislativo localizado em outro subsistema específico da constituição (TORRES, 2005), entra em harmonia com a perspectiva do uso extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar para políticas públicas.

Válido pontuar que o imposto em questão já transitou por todas as esferas da federação, ora compondo a competência dos Estados, dos municípios e atualmente da União. Em sua configuração atual, trata-se de um tributo que atrai uma arrecadação mais baixa, principalmente se comparado a outros impostos federais (HARADA, 2018).

Reunindo todas as características teóricas capazes de determinar a existência e a funcionalidade da norma extrafiscal proveniente do ITR, tendo como elemento de comparação a figura da tributação extrafiscal ambiental, a cuja estrutura em muito se assemelha à mesma, chega-se a um ponto relativamente controverso desta abordagem.

Deve-se observar que em relação ao processo de investigação científica, embora se busque evidentemente pontos que sustentem as hipóteses inicialmente aduzidas, não se deve deixar de observar também as objeções às mesmas (POPPER, 1972).

Observa-se que a norma trazida por meio da Emenda Constitucional de nº42, possui natureza notadamente programática, o que evidencia a destinação da mesma como programa e ou política pública, no contexto brasileiro sabidamente prospectivo. É o que leciona o magistrado Ingo Wolfgang Sarlet:

O pluralismo da Constituição advém basicamente do seu caráter marcadamente compromissário, já que o Constituinte, na redação final dada ao texto, optou por acolher e conciliar posições e reivindicações nem sempre afinadas entre si, resultantes das fortes pressões políticas exercidas pelas diversas tendências envolvidas no processo Constituinte. [...] ressalta na Constituição vigente o seu cunho programático e, a despeito das diversas e importantes reformas ocorridas, ainda marcadamente, dirigente, que resulta do grande número de disposições constitucionais dependentes de regulamentação legislativa, estabelecendo programas, fins, imposições legiferantes e diretrizes a serem perseguidos, implementados e assegurados pelos poderes públicos (SARLET, 2012, p. 52).

Tal observação não possui o condão de perfazer uma crítica direta à atividade política no contexto brasileiro, mas tão somente apontar uma das muitas distorções socioeconômicas e estruturais do Estado brasileiro.

De forma muito enfática observa-se como paradigma histórico a questão da distorção socioeconômica no âmbito territorial rural brasileiro, cujas origens remontam ao período do

Brasil colônia, evidenciando a desigualdade quanto ao uso e distribuição das terras agrícolas, que acaba por ensejar a pauta da reforma agrária (LIMA, 2001).

Também se deve alertar que uma análise profunda do objeto “desigualdade no campo”, embora consista no *télos* ou objeto da norma em estudo, é dizer, embora se afirme que a norma extrafiscal do ITR fora pensada para superar essa latente realidade social, justamente pela sua perspectiva programática compreende-se um importante óbice a tal concretização, além do fato, de já em sua origem na década de 60, o ITR pensado enquanto um mecanismo auxiliar eficiente às políticas públicas de reforma agrária, já levantava à época grandes críticas (STÉDILE, 1983).

Repise-se que o termo “reforma agrária” atrai elementos e categorias de tantas outras ciências sociais e que uma abordagem muito ampla fugiria ao escopo da pesquisa, uma vez que perpassaria elementos mais sócio-políticos do que propriamente tributários, optando-se por trazer nesta pesquisa uma abordagem histórica crítica de modo à fornecer a necessária sustentação à abordagem normativo-tributária do tema.

Ao se retratar a extrafiscalidade do ITR também pelo prisma da ciência jurídica, é dizer, dentro do contexto científico do método técnico-científico, observou-se que são mais importantes as descrições do que as prescrições (KELSEN, 1998) enquanto elementos delimitadores do uso extrafiscal do tributo como mecanismo auxiliar a políticas públicas.

Neste sentido o uso extrafiscal dos tributos, seja direcionado ao atendimento ao direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, seja direcionado para os fins desta pesquisa enquanto mecanismo auxiliar a políticas de reforma agrária, se evidencia quanto às suas características no espectro da ciência jurídica.

Evidenciou-se também por meio da análise técnica e ou dogmática, que é justamente no plano sistêmico, plasmando o critério do núcleo tributário e de um objetivo legislativo (TORRES, 2005), no âmbito desta pesquisa, localizado no subsistema agrário, que se tem a configuração e a delimitação da aplicabilidade do uso extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária.

Portanto, sob o crivo da análise sistêmica da constituição, a partir da análise do *télos* da norma constitucional em estudo, demonstrou-se a reunião de conceitos do Direito tributário extrafiscal, e do Direito agrário, especialmente quanto à questão da obediência ao princípio fundamental da função social da propriedade (VENOSA, 2016).

De modo a cumprir o aspecto crítico desta investigação, é dizer, a análise da subsunção da norma ao caso concreto, faz-se, portanto necessário analisar a efetiva aplicação da hipótese de incidência ao fato gerador ou signo presuntivo de riqueza em conjunto com

todas as limitações constitucionais verificadas, notadamente a partir dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e função social do imóvel.

Neste sentido, a análise quanto à eficácia social e ou aplicabilidade (SARLET, 2012) da norma extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar a política pública voltada para a realização da reforma agrária acaba por se tornar indispensável, a análise tanto do aspecto arrecadatário (no plano tributário) quanto dos efeitos de tal tributação efetivamente em políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária (no plano agrário).

4.5 A EFICÁCIA NORMATIVA E INEFICÁCIA SOCIAL DO USO EXTRAFISCAL DO ITR

Deve-se repisar que, a despeito de se ter reconhecido até então no processo de falseamento a perspectiva de que o uso extrafiscal o ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária possui plena eficácia normativa, constatação não é tão evidente quando se perpassa a questão de sua eficácia social ou aplicabilidade (SARLET, 2012), é dizer, sua efetiva aplicação e concretização no plano dos fatos.

Dentre eles de forma muito significativa se tem justamente alguns dados materiais em relação ao *quantum* arrecadado deste tributo, dados colhidos através dos relatórios constantes na página oficial da receita federal, seguindo-se em parte a esteia do raciocínio do economista João Pedro Stédile (1983), levantam-se alguns dados da arrecadação tributária do ITR.

Para os fins desta pesquisa, o espaço de amostragem (MARTINS; DOMINGUES 2017), é dizer, o conjunto de dados escolhido para a análise⁴⁰ fora o período compreendido entre os anos de 2011 a 2021⁴¹, elegendo-se o primeiro mês de exercício financeiro investigado.

Neste ínterim, no mês de janeiro dos anos de 2011 a 2021: fora arrecadado um total de, respectivamente: R\$ 91.071.000.000,00 (noventa e um bilhões, setenta e um milhões de reais); R\$ 102.579.000.000,00 (cento e dois bilhões quinhentos e setenta e nove milhões de reais); R\$ 116.066.000.000,00 (cento e dezesseis bilhões sessenta e seis milhões de reais); R\$

⁴⁰ Importante pontuar que o que se busca é justamente verificar quanto à arrecadação a título de ITR representa no total da receita tributária arrecadada pelo ente federativo União, devendo-se repisar que dada a atual configuração da repartição de receitas tributárias, os municípios fazem jus a 50 % do montante arrecado deste imposto e que aqueles municípios celebrantes de convênio com a União obterão 100% da arrecadação a título de ITR.

⁴¹ A indicação dos mesmos dados não se propõe a uma extensa análise estatística dos mesmos, trazendo elementos colhidos de forma aleatória para se conceber uma ideia geral do quanto se arrecada normalmente a título de ITR.

123.667.000.000,00 (cento e vinte e três bilhões seiscentos e sessenta e sete milhões de reais); R\$ 125.282.000.000,00 (cento e vinte e cinco bilhões duzentos e oitenta e dois milhões de reais); R\$ 129.385.000.000,00 (cento e vinte e nove bilhões trezentos e oitenta e cinco milhões de reais); R\$ 137.392.000.000,00 (cento e trinta e sete milhões trezentos e noventa e dois milhões de reais); R\$ 155.619.000.000,00 (cento e cinquenta e cinco bilhões seiscentos e dezenove milhões de reais); R\$ 109.854.000.000,00 (cento e nove bilhões oitocentos e cinquenta e quatro milhões de reais); R\$ 174.991.000,00 (cento e setenta e quatro bilhões novecentos e noventa e um milhões de reais); R\$ 180.221.000.000,00 (cento e oitenta bilhões duzentos e vinte e um milhões de reais) (RECEITA FEDERAL, 2022).

Nos mesmos períodos fora recolhido à título de ITR respectivamente: R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais); R\$ 16.000.000,00 (dezesseis milhões de reais); R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais); R\$ 13.000.000,00 (treze milhões de reais); R\$ 16.000.000,00 (dezesseis milhões de reais); R\$ 21.000.000,00 (vinte e um milhões de reais); R\$ 17.000.000,00 (dezessete milhões de reais); R\$ 33.000.000,00 (trinta e três milhões de reais); R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais); R\$ 32.000.000,00 (trinta e dois milhões de reais); R\$ 34.000.000,00 (trinta e quatro milhões) (RECEITA FEDERAL, 2022)

Tais valores a título de ITR representaram respectivamente: 0,008 %; 0,016%; 0,01%; 0,01%; 0,013%; 0,016%; 0,012%; 0,021%; 0,023%; 0,018% e 0,019% (RECEITA FEDERAL, 2022) do total do montante arrecadado pela União nos lapsos de tempo em estudo.

Por meio também da análise de dados materiais da arrecadação do ITR observa Bernard Appy:

Em 2012, o valor do imposto devido apurado com base nas DITR foi de R\$ 722 milhões. Como no ano foram apresentados 5,4 milhões de declarações do ITR, isto significa que o valor médio do imposto devido anualmente por declaração foi de R\$ 133,25 (APPY, 2015, p.16-17).⁴²

Percebe-se de forma evidente a inexpressiva arrecadação realizada a título de ITR, em moldes semelhantes, guardada as devidas proporções, com os dados colhidos por João Pedro Stédile em 1983, portanto semelhantes à arrecadação de ITR pretérito à Constituição da República de 1988.

Também seguindo os dados colhidos pela receita federal quanto à arrecadação de ITR, analisando o caso específico do município de Barreiras-BA, município eleito nesta pesquisa,

⁴² O termo DITR, apontado pelo autor representa as declarações do imposto ITR.

para fins tão somente comparativos, por estar localizado próximo a grandes propriedades latifundiárias e por ser celebrante de convênio com a União.

Observou-se que no exercício de 2021, arrecadou-se no município de barreiras, o montante de R\$ 5.032.755,49 (cinco milhões, trinta e dois mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e nove centavos) a título de ITR, no mesmo período o município possuía como receita orçamentária o valor de R\$ 588.735.401,85 (quinhentos e oitenta e oito milhões setecentos e trinta e cinco mil quatrocentos e um reais e oitenta e cinco centavos) (BAHIA, TCM, 2021), representando uma porcentagem aproximada de 0,86 % do total da arrecadação municipal.

Neste sentido, a arrecadação municipal, mesmo de município inserido na realidade rural e celebrante de convênio não efetivamente arrecada grandes valores a título de ITR.

Já no âmbito da implementação do ITR extrafiscal, de competência federal, é dizer entre os anos 60 e 70, observa-se em paralelo alguns fenômenos quanto à questão da produtividade e efetiva utilização do solo:

Constatou-se um aumento da produção e da produtividade, ainda que a estrutura fundiária permanecesse inalterada no período, chegando mesmo a atestar uma ligeira concentração da posse da terra; [...] enquanto política econômica setorial, a importância assumida pelo crédito rural, privilegiando grandes produtores localizados na região Centro-Sul e produtos exportáveis (LEITE, 2006, p. 145).

Em crítica franca à constitucionalização da pauta da reforma agrária no âmbito atual no texto constitucional infere Sérgio Leite: “A Constituinte inscreveu-a no texto da nova Carta, mas a inviabilizou ao introduzir a noção de "propriedade produtiva", isenta de desapropriação” (LEITE, 2006).

Tal raciocínio se transmitido para os comandos normativos presentes no art. 153, §4º da CRFB/88, se dá no mesmo sentido à evidente escolha do legislador constitucional em: eleger o uso extrafiscal do ITR enquanto estímulo ao pequeno proprietário; em detrimento á escolha em onerar mais significativamente as grandes propriedades produtivas, é dizer aos grandes latifúndios que mantém sua estrutura praticamente intacta desde o período do Brasil império (HOLANDA, 1995).

A respeito da figura dos assentamentos, instituto próprio das políticas públicas de reforma agrária, deve-se observar que os mesmos, subjazem um importante mecanismo de reforma agrária, e cuja implantação se dá através do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária INCRA (HEREDIA; MEDEIROS; PALMEIRA; CINTRÃO; LEITE, 2002).

É justamente Através dos assentamentos, respeitando-se critérios técnicos determinados, sobretudo pela Lei de Terras (MARQUES, 2015), que as terras desapropriadas pelo poder público passam então a ser distribuídas, seja por pequenos proprietários e suas famílias, seja para a formação de glebas extrativistas, enquanto propriedade familiar e mesmo para a realização de políticas públicas de reflorestamento.

Quanto à mudança paradigmática tanto das diretrizes da desapropriação quanto da forma de realização do assentamento pontuam HEREDIA; MEDEIROS; PALMEIRA; CINTRÃO; LEITE (2002): “O Estatuto da Terra foi a primeira legislação a estabelecer uma sistemática de intervenção e de desapropriação e a prever a indicação de “áreas prioritárias de reforma agrária”, mas elas não se tornaram realidade durante o período militar”.

Neste sentido, uma análise crítica das políticas públicas de reforma agrária deve necessariamente abranger a figura dos assentamentos, de modo a compreender se os mesmos veem sendo desenvolvidos de forma eficiente ou não, é dizer, se a justiça distributiva no campo através de políticas públicas efetivamente vem se manifestando nestes assentamentos (MARQUES, 2015).

A respeito dos assentamentos aponta Sérgio Leite:

Uma das características comuns aos projetos de assentamento (a partir de dados encontrados em diferentes pesquisas, realizadas até 2001/2002) é a precariedade da sua infraestrutura, o que demanda complementações de políticas públicas de ordem municipal (educação, saúde, etc.), regional/estadual e nacional (geral e setorial). Em alguns projetos as condições de vida são, efetivamente, muito ruins, comprometendo a reprodução das famílias ali instaladas (LEITE, 2006, p. 154).

Complementando este raciocínio pontuam HEREDIA; MEDEIROS; PALMEIRA; CINTRÃO; LEITE (2002), acerca de pesquisa amostral realizada em 39 municípios de diferentes regiões rurais brasileiras, onde se concentram a maioria dos assentamentos rurais então desenvolvidos por intermédio da Política Nacional de Reforma Agrária PNRA, entre os anos de 1985-1977:

A quase totalidade dos assentamentos pesquisados (96%) resultou de situações de conflito. Em 89% dos casos, a iniciativa do pedido de desapropriação partiu dos trabalhadores e seus movimentos. Em apenas 10% dos assentamentos da amostra, a iniciativa de desapropriação partiu do Incra (HEREDIA; MEDEIROS; PALMEIRA; CINTRÃO; LEITE, 2002, p.78).

Em auditoria realizada pela Controladoria-Geral da União, CGU no ano de 2019 em relação ao Instituto de Colonização e Reforma Agrária INCRA, constatou-se que:

De acordo com o painel “Sigef Resultados”, em 2019, foi contabilizada a emissão de apenas dezoito títulos rurais, o que representa um baixo desempenho do Incra frente ao contingente de imóveis que aguardam instrução/análise/tramitação do processo de regularização fundiária (175.199 parcelas de acordo com levantamento do próprio Incra) (CGU, 2019, p. 15).

A auditoria realizada por sua vez, analisa criticamente as políticas públicas de reforma agrária, mas a mesma em seu bojo não faz menção ao uso extrafiscal do ITR, em qualquer contexto (CGU, 2019), concentrando sua análise nas políticas de regularização fundiária e na análise da eficiência das políticas de reforma agrária cujo principal indicador são os assentamentos rurais.

Percebe-se de antemão que o principal instituto que exsurge no âmbito da reforma agrária é visivelmente a desapropriação, e a subsequente ocupação do solo desapropriado por meio de assentamentos, não havendo efetivamente debate nesta seara acerca do uso extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas de reforma agrária. É o que enfatiza Bernard Appy:

[...] há um consenso de que o ITR tem sido extremamente ineficiente como instrumento de indução ao aumento da produtividade e como instrumento de desestímulo à especulação com terras. Esta deficiência do ITR está, em grande medida, relacionada ao baixo custo do imposto para os proprietários na forma como o imposto é cobrado hoje em dia, uma vez que este baixo custo não desestimula a manutenção de propriedades improdutivas (APPY, 2015, p. 16).

Neste sentido, a partir da análise crítica do aspecto da eficácia social ou aplicabilidade do uso extrafiscal do ITR, observa-se o não atendimento à pretensão legislativa insculpida no ITR extrafiscal enquanto mecanismo auxiliar apto, de certo modo corroborando as duras críticas dirigidas a tal pretensão por órgãos técnicos e pelo âmbito acadêmico científico na época da instituição do ITR extrafiscal com as peculiaridades do mesmo, nos anos 60 (STÉDILE, 1983).

Nesta mesma perspectiva conclui Benedito Ferreira Marques (2015), também tecendo críticas à pretensão do uso extrafiscal do ITR, enquanto mecanismo apto a auxiliar o gestor público quando da concretização das políticas agrícolas, fundiária e de reforma agrária:

Cabe, aqui, à guisa de conclusão, consignar o caráter reformista que deve ter a tributação. Infelizmente, em nosso país, essa característica não tem sido levada a sério. Propriedades improdutivas de grande extensão continuam em poder de poucos, e não se tem notícia de que uma tributação pesada tenha sido aplicada, de modo a cumprir os objetivos assinalados no § 4o do art. 153 da Carta Magna do

País, no sentido de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (MARQUES, 2015, p. 199).

Dentre as outras soluções possíveis a esta evidenciada ineficiência social do ITR extrafiscal, se tem justamente outro mecanismo constitucional qual seja o instituto da desapropriação para fins de reforma agrária, apontado em tópicos anteriores também enquanto mecanismo de intervenção estatal na propriedade, pertinente às políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária. Sobre essa temática enfatiza Benedito Ferreira Marques:

Neste passo, pode-se dizer que o princípio da função social, com a dimensão constitucional que ganhou e com o prestígio com que ingressou na doutrina, mostra-se inquestionável. Aliás, o instituto da desapropriação agrária, que constitui o principal instrumento para a realização da Reforma Agrária em nosso país, tem nele a sua principal inspiração (MARQUES, 2015, p. 35).

Entretanto mesmo tal mecanismo apontado pela doutrina enquanto apto à realização do objetivo reforma agrária no plano dos fatos vem também se dando de forma ineficiente, atraindo o esforço de órgãos, entidades paraestatais e da iniciativa privada de cunho político-social como é o caso do Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra, MST e entidades sindicais calcadas no objetivo de efetivamente realizar a justa repartição de terras no âmbito rural (LEITE, 2006).

É o que leciona MARQUES (2015): “O Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem-Terra (MST), é a demonstração mais eloquente de que o problema continua existindo e reclamando determinação e coragem para enfrenta-lo”.

Observa-se então que o objetivo legislativo insculpido na figura da exação ITR, enquanto mecanismo auxiliar ao gestor público para a concretização políticas agrícolas fundiárias e reforma agrária, embora possua eficácia normativa, no âmbito de sua aplicabilidade ou eficácia social, tal objetivo não é de fato alcançado, restando a outros instrumentos constitucionais o enfrentamento da questão da reforma agrária e das políticas fundiárias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cumprindo os requisitos da metodologia lógico-dedutiva empregada como mecanismo epistemológico guia desta pesquisa, apresentam-se então as conclusões ou considerações finais retomando-se, pois alguns elementos, com especial atenção àqueles colhidos a partir do processo de falseamento, ou seja, após a realização da verificação das hipóteses iniciais da presente pesquisa alguns pontos puderam ser descortinados.

O primeiro capítulo trouxe os elementos metodológicos sobre os quais a pesquisa fora estruturada, a escolha do método lógico-dedutivo, versou-se sobre a problemática de pesquisa e fora estabelecida a hipótese inicial.

Como hipótese inicial se estabelece que: A utilização extrafiscal do ITR pode ser compreendida como política pública auxiliar, entretanto sendo tal utilização insuficiente para atender as demandas referentes às políticas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária. A hipótese inicial então funciona estruturando, norteando e delimitando o âmbito da pesquisa, de modo que nos capítulos subsequentes: segundo, terceiro e quarto é levada ao falseamento e ou verificação.

No segundo capítulo fora realizado um esboço histórico em relação ao instituto da propriedade, a sua perspectiva histórica no âmbito territorial brasileiro suas alterações e delimitações além das suas principais características.

A partir de tais elementos é descortinada a perspectiva normativa sobre a propriedade territorial rural, com especial atenção para a crise fundiária e frente às pautas de reforma agrária, partindo-se da paradigmática Lei de nº 601 de 1850, ou Lei de Terras, seguindo-se a esteia das principais normas destinadas à propriedade rural brasileira, onde verifica-se a inserção de uma pauta de ITR extrafiscal, já nos anos 60 por meio da Lei nº 4.504/64, o Estatuto da Terra, momento também de grande importância para a formulação das políticas públicas de reforma agrária.

Notadamente também possui inegável importância à lei nº 9393/ 1996, ou Lei de ITR, como norma complementar à norma constitucional definidora da natureza extrafiscal do ITR localizada no art. 153, §4º e incisos da CRFB/88.

O terceiro capítulo inicia-se através da análise da perspectiva do Direito constitucional tributário através do prisma da ciência jurídica, elencando dentre as possíveis formulações disponíveis, a perspectiva do Direito tributário enquanto norma, seguindo-se a esteia do

método técnico-científico, que mais à frente será utilizado como mecanismo de falseamento da hipótese de pesquisa.

A perspectiva do Direito constitucional tributário enquanto vertente da ciência jurídica possui o mérito justamente de lançar as premissas iniciais que serão trabalhadas na análise científica da norma objeto da pesquisa.

O terceiro capítulo, então se lança uma leitura hermenêutica e exegética, ora apontada nesta pesquisa como método técnico-científico, norteando-se pelas premissas hermenêutico-exegéticas ou sistemáticas apresentadas por Roque Antônio Carrazza em sua obra: Curso de Direito Constitucional Tributário. Enfatizou-se também a proximidade desta leitura hermenêutica exegética e ou sistemática, com os ensinamentos de Hans Kelsen.

Parte-se então para uma análise científica do uso extrafiscal do ITR, sendo tal análise concentrada na figura da hermenêutica sistemática ou exegética, realiza-se um esforço histórico das principais escolas da hermenêutica e de seus métodos interpretativos que são então apropriados pela linha hermenêutica em análise.

Pondera-se a similitude deste método com a hermenêutica jurídica clássica, enfatizando a distinção entre ambas, dada à prevalência da técnica lógico-sistemática ou sistemática de interpretação como principal característica do método interpretativo utilizado.

Quando da análise específica do método interpretativo exegético, pondera-se a similitude entre, a utilização extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar para as políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária e a fórmula de identificação dos tributos ambientais, elemento não inicialmente previsto, mas que se assemelha aos critérios de distinção do uso extrafiscal do ITR.

Pontuam-se as semelhanças e as diferenças de ambas as linhas quanto à sua perspectiva no âmbito técnico e ou dogmático, justamente no critério da reunião de uma norma tributária, guiada por um *télos* localizado em subsistema jurídico exterior ao Direito tributário, abrindo ensejo desta forma para o quarto capítulo.

O quarto capítulo parte para uma abordagem técnica e ou dogmática da norma, destacando o controle de compatibilidade da norma em estudo com o texto constitucional e seus respectivos princípios norteadores.

Embora se trate de uma norma primeiramente tributária, o uso extrafiscal em questão, enquanto mecanismo auxiliar a disposição do gestor público para a concretização de políticas públicas traz implicações de outras normas localizadas fora do STN, é dizer, fora do subsistema tributário.

Delineou-se primeiramente um debate entre o subsistema tributário e o econômico, em cujas normas repousam importantes diretrizes e limitações ao uso extrafiscal das normas tributárias, alertando que o Direito agrário enquanto subsistema localiza-se justamente no bojo do Direito econômico, com esse não se confundindo por possuir princípios informadores e delimitadores próprios.

Verificou-se então que, embora a norma parta do STN onde se localiza o seu núcleo, a mesma quando da realização do uso extrafiscal, que, portanto, incide sobre a esfera privada, deve respeitar aos princípios direcionadores do Direito econômico, ou seguindo-se uma análise mais sistemática do Direito, do subsistema econômico e dentro deste, respeitar também os princípios norteadores e informadores das políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária.

Fora trazido também no quarto capítulo o debate entre o subsistema tributário e o ambiental, tanto pelo fato do critério teleológico de identificação da então denominada norma tributária ambiental muito se assemelhar ao critério que necessariamente o ITR extrafiscal deve seguir para subjazer um mecanismo auxiliar a políticas públicas, quanto pelo fato de o ITR comportar também o uso tributário ambiental.

De forma mais específica, e colhendo a perspectiva do necessário diálogo com o subsistema econômico, e tendo em vista o critério teleológico colhido da análise comparada com o uso tributário ambiental, realiza-se o efetivo diálogo entre o subsistema tributário, onde se localize o tributo ITR e o subsistema do Direito agrário.

É justamente por meio do diálogo entre o subsistema tributário e o agrário que se verifica que: o princípio da função social do imóvel, cujos requisitos melhores são definidos nos incisos do art. 186, juntamente com o princípio da capacidade contributiva prevista no art. 145, §1º as principais normas direcionadoras e delimitadoras de um possível uso extrafiscal do ITR enquanto mecanismo auxiliar a políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, cumprindo, pois seu *télos* e ou objetivo legislativo.

Compreende-se que no plano da eficácia normativa a norma em questão atende aos pré-requisitos necessários à sua aplicabilidade, entretanto, observou-se quando da análise do caso concreto, que ela não ocupara qualquer espaço de importância verificada pela doutrina e pelo âmbito acadêmico científico, enquanto mecanismo auxiliar, tendo a figura da desapropriação desempenhando neste ínterim o papel de mecanismo de reforma agrária mais evidente.

Deste modo, traçando um paralelo com a análise crítica efetivada sobre o ITR extrafiscal implantando nos anos 60, em cujo *télos* já repousava a promessa de se trazer um

mecanismo auxiliar eficiente ao gestor público para a concretização de políticas públicas de reforma agrária, verificou-se que as alterações legislativas realizadas no âmbito desta norma não tornaram a mesma mais apta a concretizar tal objetivo.

Deve-se ressaltar que a utilização do processo de falseamento da hipótese inicial levou à efetiva comprovação dela, cumprindo, pois os objetivos da pesquisa.

Conclui-se que, a despeito de no plano normativo o uso extrafiscal do Imposto Territorial Rural cumprir os requisitos necessários à sua aplicabilidade de modo a fornecer ao gestor público uma ferramenta auxiliar para políticas públicas agrícolas, fundiárias e de reforma agrária, no plano fático tal pretensão não é alcançada, demonstrando sua ineficiência e o distanciamento entre o objetivo legislativo insculpido à norma e a sua efetivação no mundo dos fatos.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso De Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ABREU, Maurício de Almeida. **A Apropriação do Território no Brasil Colonial**. A Reforma Agrária e o Sistema de Justiça. Brasília: MPF, 2019.
- ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 39, p. 367-376, 2018.
- ALEXY, Robert. **Teoria Dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- APPY, Bernard. **O Imposto Territorial Rural Como Forma De Induzir Boas Práticas Ambientais**. IPAM. Instituto de Pesquisa Ambiental Da Amazônia, 2015. Disponível em: <https://www.terrabilis.org.br/ecotecadigital/images/abook/pdf/2016/julho/Jul.16.08%20pdf.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2022.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BAHIA. **Tribunal De Contas Dos Municípios do Estado da Bahia**. Barreiras. 2021. Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/barreiras/>. Acesso em: 02 fev. 2022.
- BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A Função Tributária: Por Uma Efetiva Função Social Do Tributo. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 43, n. 169, p. 143-160, 2006.
- BATISTA, Camila Lima; ROSSI, Renata Alvarez; CARVALHO, Simone Maria Lima; FERNANDES, Victor Mora do Amaral. **Leis De Terra Do Estado Da Bahia. Coletânea a partir de 1850**. 2021. Disponível em: http://www.cda.sdr.ba.gov.br/sites/default/files/users/user63/Livro%20de%20Leis%20de%20Terras%20do%20Estado%20da%20Bahia_CDA%202021.pdf. Salvador, 2021. Acesso em: 02 fev. 2022.
- BELTRÃO, Demétrius Amaral. **Contribuições Interventivas e os Limites Jurídicos Da Atuação Do Estado No Domínio Econômico**. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Pós-Graduação em Direito Político e Econômico Mackenzie-São Paulo, 2010.
- BENTIVOGLIO, Julio. História e Hermenêutica: A Compreensão Como Fundamento Do Método Histórico – Percursos em Droysen, Dilthey, Langlois e Seignobos. **Revista: OPISIS**, Catalão, v. 7, n. 9, p. 67-80, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Novos Estudos Da Teoria do Direito**. São Paulo: Perspectiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**. Lições de Filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995.

BOFF, Saete Oro; BOFF, Vilmar Antônio. Extrafiscalidade Tributária Como Política Pública Voltada à Sustentabilidade Sociambiental. **Revista Jurídica Luso Brasileira**, Lisboa, Ano. 7, n. 5, p. 2149-2171, 2021.

BONAVIDES, Paulo. **Direito Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito USP, São Paulo, 2014.

BORGES, Barsanufô Gomides. Resenhas Bibliográficas. Terras Devolutas e Latifúndios. **Revista História**, v. 2, n. 2, p.177- 182, jul./dez., 1997.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 fev. 2022.

BRASIL. **Lei de ITR**. Lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.393%2C%20DE%2019%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201996.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,Agr%C3%A1ria%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias. Acesso em: 02 fev. 2022.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 fev. 2022.

BRITO, Edvaldo. **Reforma Tributária, Cláusulas Pétreas e Princípios Constitucionais Tributários**. 30 Anos Da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO Aurora Tomazini De. **Teoria Geral do Direito (Construtivismo Lógico Semântico)**. Tese (Doutoramento em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Para Uma Teoria Da Norma Jurídica**. Da Teoria Da Regra-Matriz De Incidência Tributária. IBET, 2019. Disponível em: chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.ibtet.com.br%2Fwp-content%2Fuploads%2F2019%2F06%2FPaulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf&cLen=289417&chunk=true. Acesso em: 02 de fev. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Pedro de Menezes; LIMA, Renata Dayanne Peixoto. Orçamento Público e Direito Fundamental: A Limitação Orçamentária à Implementação Dos Direitos Fundamentais. **Revista: Científico**, Fortaleza, p. Edição Especial, p. 195-220, n.32, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso De Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio De Janeiro: Forense, 2020.

DUARTE, Isa Guimarães; SANTOS, Natalia Petersen Nascimento. **A Inserção De Hábitos Sustentáveis Por Meio Da Extrafiscalidade Dos Tributos Brasileiros. Direito Tributário e Financeiro: Avanços, Desafios e Atualidades**. Salvador: Mente Aberta, 2021.

DWORKIN, Ronald Myles. **Levando Os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação**. São Paulo: Atlas S.A. 2003.

FONSECA, Ricardo Marcelo. O Positivismo, “Historiografia Positivista” e História do Direito. **Revista: Do Programa Em Ciência Jurídica De Fundinopi**, 2009.

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

FREITAS, Junior Cesar Bueno; JORDÃO, Luciano Ramos. Direito Agrário Como Direito De Terceira Dimensão: Considerações Teóricas Sobre a Função Social, Domínio, Propriedade e Posse. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**. Curitiba, v. 2, n. 2, p.133-150, 2016.

GASSEN, Valcir. **A Lei de Terras de 1850 e o Direito de Propriedade**. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Orientador: Prof. Dr. Antônio Carlos Wolkmer, Santa Catarina, 1994.

GONÇALVES, Guilherme Leite; FILHO, Orlando Villas Bôas. **Teoria Dos Sistemas Sociais. Direito e Sociedade Na Obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HEREDIA, Beatriz; MEDEIROS, Leonilde; PALMEIRA, Moacir; CINTRÃO, Rosângela; LEITE, Sérgio Pereira. Análise Dos Impactos Regionais Da Reforma Agrária No Brasil. **Revista: Estudo Sociedade e Agricultura**. p. 73-111, 2002. Disponível em: <https://revistaesa.com/ojs/index.php/esa/article/view/209/205>. Acesso em: 12 mar. 2021.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26ª ed. São Paulo: Companhia Das Letras, 1995.

JUNIOR, Joaquim Modesto Pinto; FARIAS, Valdez. **Coletânea De Legislação e Jurisprudência Agrária e Correlata**. Tomo I. Brasília: Ministério do Desenvolvimento Agrário, Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e Do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. **Metodologia Da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

LEITE, Sérgio. Seis Comentários Sobre Seis Equívocos a Respeito Da Reforma Agrária No Brasil. **Revista Nera**. Presidente Prudente. v. 8, n. 9, p. 144-158, 2006.

LIMA, Helen De. **Imposto Territorial Rural Como Instrumento De Política Pública Fundiária No Brasil**. Dissertação (Mestrado Em Extensão Rural) – Programa de Pós-Graduação Em Extensão Rural da Universidade Federal de Viçosa - UFV, Minas Gerais, 2001.

LOBO, Jorge. Hermenêutica, Interpretação e Aplicação do Direito. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 72, p. 125-146, 2019.

LUXEMBURG, Rosa. **A Acumulação Do Capital**: Contribuição ao Estudo Econômico Do Imperialismo; Anticrítica. São Paulo: Nova Cultura, 1985.

MARQUES, Benedito Ferreira. **Direito Agrário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Mauê Ângela Romeiro. Perspectivas Para a Política Fundiária no Estado Democrático de Direito Brasileiro. **Revista de Direito Agrário e Agroambiental**, Minas Gerais, v. 1, n. 2, p. 181-200, 2015.

MARTINS, Gilberto de Andrade; DOMINGUES, Osmar. **Estatística Geral e Aplicada**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MONTORO. **Introdução à Ciência do Direito. Justiça, Lei, Faculdade, Fato Social, Ciência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NASCIMENTO, Valéria Ribas do. A Filosofia Hermenêutica Para Uma Jurisdição Constitucional Democrática: Fundamentação/Aplicação Da Norma Jurídica Na Contemporaneidade. **Revista: Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p.147-168, 2009.

OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Constitucionalismo Dialógico e Audiências Públicas: Uma Análise Sistêmica do Novo Constitucionalismo Latino-Americano**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris Direito, 2021.

PACHUKANIS, Evgenie. **Teoria Geral do Direito e Marxismo**. São Paulo: Acadêmica, 1988.

PIMENTA, Paulo R. L. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

POPPER Karl, R. **A Lógica da Pesquisa Científica**. São Paulo: Cultrix, 1972.

PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 2019.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA FEDERAL. **Análise Da Arrecadação Das Receitas Federais. Janeiro de 2011-2021**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 12 mar. 2022.

RIBEIRO, Julio de Melo. Intepretação Conforme a Constituição: A Lei Fundamental Como Vetor Hermenêutico. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 46, n. 184, p. 149- 170, 2009.

SARAIVA, Enrique. **Introdução à Teoria Da Política Pública**. Políticas Públicas; Coletânea. Brasília: ENAP, 2006.

SARLET, I. W. **A Eficácia Dos Direitos Fundamentais**. Uma Teoria Geral Dos Direitos Fundamentais Na Perspectiva Constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, I. W. **Dignidade da pessoa humana e Direitos Fundamentais Na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SARLET, I. W.; FENSTERSEIFER, Tiago. O Direito Constitucional-Ambiental Brasileiro e a Governança Judicial Ecológica: Estudo à Luz Da Jurisprudência Do Superior Tribunal De Justiça e Do Supremo Tribunal. **Revista Da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba, v. 11, n. 20, p. 42-110, 2019.

SILVA, Alan Faria Andrade; BÔAS, Regina Vera Villas. Direitos Transindividuais e Direitos Humanos- Suas Conexões Para Proteção da Pessoa Humana. **Revista: Pensamento Jurídico**, São Paulo, v. 14, n. 1, 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso De Direito Constitucional Positivo**. 37. Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

STÉDILE, João Pedro. O Imposto Territorial Rural (ITR) e a Reforma Agrária. **Reforma Agrária. Boletim Da Associação Brasileira De Reforma Agrária ABRA**, Campinas, v. 13, n. 3, p. 1-56, maio/jun., 1983.

STRECK, Lenio Luiz; MATOS, Daniel Ortiz. Um Direito Sem Faticidade: Uma Des (leitura) Da Teoria do Fato Jurídico. **Revista: Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 1, p. 177- 202, 2018.

TEMER, Michel. **Elementos De Direito Constitucional**. 22. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, Meio Ambiente e Extrafiscalidade No Brasil. **Revista Videre**, Dourados, v. 3, n. 6, p. 11-52, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado De Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. I. Constituição Financeiro, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2009.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. v. 5. Direitos Reais. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

WEINE, Bruno Cunha. As Dificuldades Teóricas Da Concepção Ontológica Da Dignidade da pessoa humana. **DPU N°32, DOCTRINA**, p. 63-82, 2010.

ZOVICO, Marcelo Luis Roland. **Hermenêutica e a Solução de Conflitos do Direito**. Dissertação (Mestrado em Filosofia do Direito) – Faculdade de Direito PUC, São Paulo, 2008.