ANEXO III
Impostos Incidentes sobre o Setor Rural

1. IMPOSTO SOBRE A RENDA

São três principais correntes que conceituam renda para pessoa física.

A primeira analisa a renda por fonte produtora de renda tributável, isto é, trabalho, capital e transferências. Esta definição apoia grande parte das formulações do imposto de renda do Brasil, a declaração da renda é realizado em cédulas, de acordo com a origem dos rendimentos.

A segunda formulação divide a renda pelo uso, isto é, poupança, consumo e transferência. Também é usada no Brasil à medida em que há tratamento privilegiado da poupança em relação à renda consumida.

A terceira formulação procura "ampliar o conceito de renda, definindo-a como sendo a soma do consumo com a variação líquida do patrimônio do contribuinte. A renda é vista como sendo a capacidade de dispêndio do indivíduo, conceito mais próximo ao princípio de capacidade de pagamento, sendo geralmente aceito por estudiosos da matéria como o mais justo e abrangente." (SILVA, 1986a:59) Essa definição equivale à prestação proporcional às despesas que o contribuinte pode realizar, mesmo que potencialmente, sem risco de empobrecimento. O problema da realização, isto é, da disponibilidade de meios financeiros na forma de dinheiro para o atendimento das exigências fiscais constitui fator limitativo ao uso desta definição, não só no Brasil, como na maioria dos países.

"Para a maior parte dos estudiosos do assunto a renda não é um simples produto, mas "o enriquecimento constatado um certo período". Esta diferença conceitual dá à noção de renda uma dimensão de maior abrangência, podendo incorporar, inclusive, os ganhos de capital que, apesar de sua excepcionalidade, devem ser tratados de maneira semelhante do ponto de vista tributário."(SILVA, 1986a:60)

A "teoria do "enriquecimento" é o principal instrumento de modernização das estruturas fiscais contemporâneas, e objetiva um redirecionamento da atividade fiscalizadora para a reconstituição do patrimônio dos contribuintes" (SILVA, 1986a: 61).

Verifica-se maior rigidez na variação do patrimônio do que nas rendas do contribuinte. A tributação ao patrimônio poderia ser mais efetiva para induzir ao sentido inverso desta tendência, no entanto, a tributação abrangente da renda pode agir no sentido de impedir o agravamento desta situação.

No caso do Brasil, a definição de renda, segundo o Código Tributário

Nacional[24], inclui "o produto do trabalho, do capital e acréscimos patrimoniais. Todavia em sua regulamentação, o Imposto de Renda apresenta um campo de incidência bem mais restrito, mais próximo do conceito de renda segundo origem. Isto restringe a base de aplicação do imposto. Os rendimentos da agropecuária declarados na cédula G do IR, dá aos rendimentos aí declarados tratamento especial independente do perfil do contribuinte.

SILVA (1986a) foi o primeiro trabalho a sistematizar a questão sobre o IR agrícola determinado pela Decreto-lei 902, de setembro de 1969. Segundo a autora, as "especificidades que caracterizam a obtenção dos rendimentos de origem agropecuária" levam a controvérsias quanto à sua forma de tributação. "São grandes as dificuldades de se estabelecer uma base de tributação que seja, ao mesmo tempo, justa e eficaz, e que se aplique equanimemente às distintas situações particulares do mundo real". "Embora a renda agrícola integre a base de tributação no Imposto de Renda global, ela recebe um tratamento específico e diferenciado que independe do perfil do declarante" (SILVA, 1986a:02).

1.1 Antecedentes

Até o início dos anos 60[25], o imposto de renda no Brasil era cedular, havia uma alíquota aplicada por cédula, e depois uma alíquota progressiva sobre a renda líquida total do declarante. À cédula equivalente aos rendimentos agrícolas equivalia a alíquota 0. O rendimento líquido da propriedade era calculado em 5% sobre o valor da propriedade[26]. Se houvesse escrituração era facultado a declaração da renda real. Se fosse desconhecido o valor das benfeitorias, etc, o rendimento líquido era arbitrado em 10% do valor venal das terras registradas nas repartições estaduais para efeito de cobrança do imposto territorial (SILVA, 1986a:65).

A Lei nº 4.506, de 1964, introduz o imposto de renda progressivo sobre a renda líquida da pessoa física. Obriga a escrituração legalizada às receitas agrícolas superiores a um determinado limite. Se não houvesse a escrituração, a renda seria arbitrada em 5 a 10% da receita bruta. Nos demais casos a renda líquida era calculada em 3 a 5% da renda bruta.

Em 1969, sob o comando da Junta Militar, amparada pelo AI nº5, de 13 de dezembro de 1968, inaugura-se uma política vigorosa de incentivos fiscais ao setor,

---

[24] Lei nº 5.172, de 25 de agosto de 1966, art.43.

[25] O moderno IR foi introduzido no Brasil, em 1943 pelo Decreto-lei nº 5.844.

[26] O qual incluia o valor das terras exploradas, pastagens, construções, benfeitorias, maquinismo, máquinas agrícolas, culturas permanentes e gado.

com o Decreto-lei nº 902, de setembro de 1969. Sobre esse decreto- lei trata o estudo de Silva. Esse decreto, regulamentado pelo decreto 66.095, de janeiro de 1970, vigorou em sua íntegra até a Constituição de 1988, enquanto o IR em geral sofreu mudanças significativas bem antes da CF-88.

1.2 O Decreto-lei 902.

O objetivo do decreto é o aumento da produtividade, com ênfase no investimento e reinvestimento, capitalizando e desenvolvendo o setor agrário. O decreto ambiciona tributar apenas o lucro efetivo, revogando a tributação sobre o valor da terra, o que é justificado pela diferença deste imposto com o ITR.[27]

O decreto-lei nº 1.074, de 20/01/70, limita o rendimento tributável a 50% do resultado líquido apurado e o Decreto 66.095, de 1970, limita o rendimento líquido tributável a 5% da receita bruta[28] Este decreto foi de curta duração, já que, a partir de 1972 o rendimento líquido tributável máximo passou a 15% da receita bruta.

A sistemática do IR pessoa jurídica é regida pelo Decreto-lei nº 1.382, de 1974. A empresa agrícola sujeita-se à alíquota de 6%, independente do total dos rendimentos cedulares. O Decreto-lei 1.898/81, isenta do IR por 10 anos as empresas agrícolas instaladas até 1985 nas áreas da SUDAM e SUDENE.

Tanto a pessoa física como a jurídica podem abater os investimentos realizados em até 80% do lucro. Para chegar a esse valor, os investimentos realizados, são multiplicados por alíquotas variáveis de acordo com o tipo de investimento.

No final, pode-se chegar, sem muita dificuldade a uma alíquota de 1,2% sobre o lucro apurado da pessoa jurídica. Para a pessoa física, a receita líquida irá variar de 15% da receita bruta a 10% da receita líquida apurada, sobre a qual incidirá a alíquota progressiva que lhe couber de acordo com a somatória das receitas líquidas totais.

---

[27] Segundo SILVA (1986:b), o incentivo tributário dado ao imposto de renda sobre lucro real objetiva transferência de renda inter-setorial. Enquanto o incentivo calculado sobre a renda presumida é um incentivo para a transferência de renda intra-setorial, isto é, das propriedades improdutivas às produtivas. Apesar disso Silva não aconselha o segundo tipo de cálculo da renda para o Brasil, devido a grande extensão territorial e conseqüente diversidade de condições, o que exigiria um cadastro de difícil execução e anti econômico.

[28] Artigo 1º, § 6º. O tratamento jurídico da matéria é dado nos artigos 38, 54 e 65 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 85.450, de dezembro de 1980.

A Reforma Fiscal de dezembro de 1985 prorrogou esses benefícios até 1988 (SILVA, 1986a:92-95).

1.3. Avaliação dos incentivos

Segundo SILVA, a legislação tributária aplicável aos rendimentos da agropecuária permaneceu inalterada e não foi avaliada, enquanto houve mudanças profundas na tributação das rendas em geral . Isto se dá porque a questão agrária é complexa e de trato delicado (SILVA, 1986a:5). Além da complexidade do ponto de vista técnico- administrativo, há oposição dos interesses de manutenção da estrutura fundiária vigente.

Silva levanta três questões para avaliar os incentivos descritos. O primeiro é a avaliação do sistema frente as prioridades de política econômica global.

Profissionais urbanos, como diretores de empresas e profissionais liberais vem declarando crescentemente receitas na cédula G. É uma forma de obter rendimentos não tributáveis, justificando variações patrimoniais. Isto também tem sido usado por empresas, na medida em que se tem localizado aumentos na renda líquida não tributável de origem agrícola em grandes grupos.

A segunda questão é a adequação do instrumento aos objetivos.

Em primeiro lugar, apenas uma parcela dos agricultores são contribuintes do imposto e portanto puderam se beneficiar dessa política (SILVA, 1986a:4). Aos contribuintes de média renda parece não ser de grande efeito os incentivos frente ao conjunto de tributos que oneram o setor. O incentivo ao investimento acontece numa faixa restrita entre 15% da receita bruta a 10% da renda líquida. Já a redução parece significativa para os grandes contribuintes. E os latifundiários improdutivos não são afetados pois não tem renda de origem agrícola (SILVA, 1986:120-121).

Pequenos proprietários altamente produtivos podem não estar se beneficiando do incentivo por não usar os o tipo de investimento incentivado ou por não dispor de conhecimento ou infra-estrutura para fazer frente às exigências burocráticas, deixando de se beneficiar dos incentivos disponíveis.

O incentivo afeta poucas pessoas dedicadas à atividade rural. Em 1984, 280.000 contribuintes declararam rendimentos na cédula G, num universo de 7.000.000 de contribuintes do IR pessoa física. Em 1982, mais de 5.000 empresas agrícolas declararam o IR pessoa jurídica, sendo a metade isenta, mediante um universo de 327.000 empresas contribuintes. Ainda, em 1978, segundo cadastro do INCRA, são 4.900.000 propriedades, sendo 426.000, latifúndios por dimensão, 280.000 "empresas agrícolas" e 3.000.000 latifúndios por inexploração, o que leva à conclusão que ou há muitas propriedades sem renda, ou há muitos que não declaram o IR, portanto, o instrumento é ineficiente (SILVA, 1986a:122).

Segundo SILVA (1986a:56), os fatores determinantes do sucesso dos incentivos ao investimento no setor são as condições de estabilidade na posse da terra e a certeza de que os incentivos se revertem a ele. Mas nada garantia, no modelo, a reinversão desses benefícios ao setor, eram prêmios **ex-post**.

Ainda os coeficientes aplicados aos investimentos não eram dados apenas aos investimentos produtivos, mas incluiam-se investimentos para recreação, os quais obtinham coeficiente 5.

A terceira questão é a da equidade. A cédula G distancia o imposto do conceito de capacidade de pagamento. As pessoas jurídicas são tributadas em 6%, independentemente da sua renda líquida total, o que representa uma redução maior às empresas sujeitas a alíquotas maiores. As pessoas físicas podem arbitrar a receita líquida em 15% da bruta e podem reduzir para 50% a renda líquida apurada, independentemente de sua renda líquida total. Ambas beneficiam-se das reduções por investimento.

SILVA ainda levanta três aspectos dos "gastos tributários". Eles são uma renúncia à receita que poderia ser aplicada alternativamente. Afetam o nível da carga tributária e sua distribuição, podendo gerar distorções em termos de justiça fiscal. E não alcançam pessoas de menor renda, que não são contribuintes.

A crítica ao imposto sobre a renda agrícola, segundo os "Estudos para Reforma Tributária" (SILVA et ali, 1987:11), é que os incentivos ao setor agrícola são prêmios "ex-post" ao contribuinte e portanto não estimulam o setor. Este texto propõe a limitação da apuração simplificada do lucro aos pequenos contribuintes; a eliminação da redução de 50% na base de cálculo e a revisão dos coeficientes aplicáveis ao rendimento agrícola.

2. Imposto Territorial Rural (ITR)

O ITR surge na década de trinta, quando se faz a distinção entre ITR e imposto territorial urbano (IPTU). Já a partir de 1946, com a Constituição, assume objetivos extra fiscais[29], a Constituição de 1946 isenta propriedades com menos de 20 ha do pagamento do imposto.

Até 1961 era um imposto estadual. Apesar da diversidade entre os estados, destaca-se o estado de Goiás que cobrava progressivamente de acordo com o tamanho e a destinação e objetivava incentivar a colonização. Já São Paulo e Santa Catarina objetivavam fomentar a produção de alguns produtos, através de isenção ou redução do imposto. São Paulo cobrava alíquotas progressivas, segundo a área não utilizada.

Segundo VILARINHO (1989), não se tem uma avaliação do período, mas a própria concentração fundiária pode ser citada como prova da não efetividade dessas alíquotas progressivas.

A Emenda Constitucional nº 05 , de 21/11/61, passa a cobrança do imposto ao município e a Emenda Constitucional nº 10, de 10/10/64 ao governo federal. A transferência do tributo para o nível federal, é coerente com a centralização dos tributos neste nível do governo, viabilizando seu uso com fins de políticas, especificamente "para servir como instrumento de reforma agrária", o que é "somente concebível em bases nacionais" (SILVA, 1965). A receita do ITR continuou com os municípios, cabendo ao Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA) e depois ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)[30], 20% da arrecadação, relativa aos gastos com o lançamento e cobrança do imposto.

VILARINHO (1989) divide a legislação relativa ao ITR em duas fases, a primeira marcada pela lei nº 4.504, de 30/11/64[31] e a segunda, chamada de "novo ITR" inicia-se com a lei nº 6.746, de 10/12/79[32]. A literatura que analisa uma e outra fase diferencia-se inclusive pela procedência, o Estatuto da Terra foi analisado prevalentemente por textos externos ao país. Primeiramente pelo Centro Inter-americano de Reforma Agrária (CIRA) do Instituto Inter-americano de Ciências Agrícolas (IICA), em 1966 (IICA-CIRA, 1968), depois pela FAO em 1968 e por Ludwik e Taylor em 1969 (VILARINHO, 1989).

---

[29] Fomento à produção, distribuição de terras.

[30] O Decreto nº 1.110, de 09/07/70, cria o INCRA, transfere as atividades e extingue o IBRA, INDA (Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário) e o GERA (Grupo Executivo de Reforma Agrária).

[31] Regulamentada pelo Decreto 56.792, de 26/08/65.

[32] Regulamentada pelo Decreto nº 84.685, de 06/05/80.

O ITR fazia parte do receituário desenvolvimentista, concebido no pós guerra, que colocava aos países do terceiro mundo a imperativa necessidade de modernização da agricultura (VILARINHO, 1989). O ITR teria como funções arrecadar fundos e auxiliar ou substituir uma RA.

Segundo a visão cepalina entraves estruturais impediam o desenvolvimento das economias latino americanas. Esses entraves seriam decorrentes da estrutura arcaica do setor agrícola e inviabilizariam o desenvolvimento econômico. Os proprietários rurais não davam uso produtivo às terras e não utilizavam mão de obra tipicamente assalariada, impedindo o desenvolvimento do mercado interno.

A reforma agrária viria no sentido de quebrar esses entraves estruturais, viabilizando o desenvolvimento do mercado interno. O ITR tem um destaque nessa literatura como um instrumento complementar e para alguns autores, substituto da própria RA.

O relatório da FAO, em 1966 (FAO, 1966) e o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA) acreditavam que o ITR poderia levar a uma distribuição mais eqüitativa da terra e ao uso produtivo do solo, ampliando o mercado interno (VILARINHO, 1989). Trabalhos mais recentes como o de SANZ-PASTOR, 1988, ainda defendem essa posição.

Por outro lado, BIRD, 1960, baseado na experiência australiana não acreditava na viabilidade do ITR levar a uma distribuição da terra mais justa, assim como RULLIERE, 1961, defende a idéia de que a RA pode levar a uma distribuição mais justa da renda e o imposto seria apenas um instrumento acessório. No Brasil, SILVA, 1991 compartilha desta visão e LEWIS, 1970, afirma que a reforma agrária é que poderia levar a uma tributação eficaz da terra, não o contrário. Na realidade esses autores percebem que a questão tributária é uma questão política e só com mudanças na correlação de forças políticas é que se chegaria a uma sociedade mais justa e aí a um imposto eqüitativo e progressivo. Esta é a conclusão de VILARINHO, 1989, que faz um apanhado de experiências de vários países e uma avaliação da progressividade do ITR no Brasil de 1964 a 1979.

Este vínculo entre RA e ITR esteve presente na legislação brasileira, haja visto a presença da RA e do ITR numa mesma lei, o Estatuto da Terra, aprovado em 1964[33]. O Estatuto da Terra é composto por quatro grandes títulos, um deles, Da Reforma Agrária e outro, Do Desenvolvimento Rural, dentro do qual encontra-se a tributação da terra, isto é, apesar de sempre se ressaltar a íntima relação do ITR com a RA, o ITR não constava dentro do título da Reforma Agrária.

SILVA, 1991, numa "das primeiras reuniões do Grupo de Trabalho que elaborou o Estatuto da Terra (ET), o então presidente Castello Branco, deixou claro

---

[33] Lei N. 4.504 - de novembro de 1964, que dispõe sobre o Estatuto da Terra, e da outras providências (LEX, 1964)

que pretendia uma RA "quimicamente pura", querendo, com isso, significar uma real redistribuição de recursos de terra no país. Infelizmente, as pressões políticas que aconteceram - sobretudo do conservadorismo rural, à frente o então deputado Bilac Pinto, intimo amigo do presidente - acabaram por introduzir no anteprojeto de lei o Título "Do desenvolvimento Rural" onde foram incluídos numerosos instrumentos de política agrícola, desde Crédito Rural até Inseminação Artificial(!). O resultado é de todos conhecido: ante as dificuldades políticas e operacionais para desencadear a RA, o Estatuto da Terra acabou patrocinando a "modernização conservadora" que alargou desigualdades na agricultura, elevou o preço das terras agrícolas, destruiu a propriedade familiar e consolidou o latifúndio."(SILVA, 1991)

Segundo o Art. 47º do ET, "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 temporário da terra, objetivando:

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

II - estimular a racionalidade da atividade agropecuária dentro dos recursos naturais renováveis;

III - proporcionar recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de RA;

IV - aperfeiçoar os sistemas de controle da arrecadação de impostos."

Se o ITR é vinculado ao objetivo de incentivar a política de desenvolvimento rural, também o é ao objetivo de desestimular a não observância da função social e econômica da terra. As interpretações dos que apostavam na RA destacavam o objetivo da observância da função social da terra, minimizando os indícios que levariam a julgar o ITR simplesmente como mais um instrumento do desenvolvimento rural. Este discurso foi se concretizando sob o consenso de que a problemática referente à RA e ao ITR não está na lei, mas na sua execução.

Daí conclui-se que o Estatuto da Terra não cumpriu seus objetivos. VILARINHO, 1989, afirma que isto se deu por questões políticas, mas não explica como foi politicamente possível aprovar tal lei e inviável cumpri-la. Segundo Gomes, mais importante que a falta de "decisão política", "aparece a ação política no mais alto nível do governo; isso significa convicção enraizada, acompanhamento diuturno da RA e existência de uma burocracia igualmente motivada, treinada e competente, em todos os níveis da máquina administrativa... Os países que fizeram RA, a par da decisão e vigorosa ação política, alocaram para a sua pronta implementação, recursos facilmente mobilizáveis". SILVA (1991) por ocasião das primeiras reuniões do Grupo de Trabalho encarregado de elaborar o Estatuto da Terra, propos a criação de uma estrutura ágil e autônoma, mas sua posição foi vencida pela de Paulo Assis Ribeiro, coordenador do Grupo, com a aprovação de Roberto Campos, então ministro do Planejamento, que

preferiram um "orgão de linha" (o IBRA)(SILVA, 1991:2).

Os fatores de progressividade e regressividade presentes nessa lei tinham objetivos redistributivistas. Estes fatores são: o número de módulos rurais, a localização do imóvel, a natureza da posse e condições de trabalho e o grau de eficiência da exploração. Mas por outro lado esses fatores são coerentes também com o uso produtivo do solo e os objetivos de desenvolvimento rural.

2.1. A Lei nº 4.504 (o Estatuto da Terra)

Segundo os artigos 49 e 50 da Lei nº 4.504, o Estatuto da Terra, o ITR será:

ITR = 0.2% VTN f(M, L, C e R), onde:

M = (1 a 4,5) variável segundo número de módulos rurais

L = (1 a 1,6) varia com a localização

C = (0,3 a 1), de acordo com a participação na produção e as condições de assalariamento.
(1 a 1,6), de acordo com as condições do contrato.

R = (0,4 a 1,5), varia de acordo com o rendimento da exploração.

Portanto o valor de ITR varia entre:

ITR max.= 0,2% VTN * 4,5 * 1,6 * 1,6 * 1,5 = 3,456% VTN

ITR min.= 0,2% VTN * 1 * 1 * 0,3 * 0,4 = 0,024% VTN

VTN = valor terra nua

Há também uma possibilidade de redução de até 50% do ITR, se o ITR no ano for maior que do ano anterior, mediante apresentação, pelo proprietário, de um projeto de ampliação da área explorada considerado satisfatório pelo IBRA.

O VTN será o valor declarado pelo proprietária e não impugnado pelo orgão responsável ou será resultante da avaliação cadastral. Os valores de C e R também são declarados pelo proprietário, e são especificados na regulamentação da lei. O valor de L é determinado por levantamento cadastral, definido em decreto presidencial.

Segundo a lei, os coeficientes de progressividade só seriam aplicados às terras não aproveitadas racionalmente, e o imposto não incide sobre as florestas, matas e áreas de reflorestamento, cuja conservação for necessária nos termos da legislação

florestal.

As críticas a essa lei referem-se à complexidade do cálculo e à possibilidade do cálculo de alíquotas semelhantes em um imóvel totalmente inexplorado e um outro razoavelmente explorado, realizadas por VILARINHO (1989:83).

2.1.1. O "novo" ITR

Segundo VILARINHO (1989) um tempo se passa até surgirem outros trabalhos sobre o ITR, em 1979 o INCRA encomenda ao FIPE/USP uma avaliação econômica sobre o imposto, resultando a pesquisa desenvolvida por OLIVEIRA E COSTA (1979) os quais concluem que o imposto não contribui para alterar as relações de produção no Brasil. Deste trabalho retira-se os argumentos que justificam a lei 6.746, de 10/12/79.

A justificativa anexada à lei 6.746, cita a complexidade envolvida no cálculo do ITR[34] e os baixos coeficientes aplicados[35]. Mas esses argumentos, segundo VILARINHO, (1989:85) apresentam-se em contexto diferente no trabalho de Oliveira e Costa, segundo esses autores, os coeficientes sociais e de produtividade não se enquadram na realidade da estrutura rural brasileira e a atualização da base pela correção monetária não reflete o seu comportamento.

Esses autores sugerem, para o curto prazo, o "reestudo de certos coeficientes, principalmente os de condições sociais e produtividade" e a atualização do VTN (VILARINHO, 1989:85). Para o médio prazo sugerem ou tornar o processo tributário alternativo ao processo de RA, ou considera-lo como simples instrumento de arrecadação.

O "novo" ITR simplifica o anterior, introduz uma progressividade temporal mas desconsidera a localização do imóvel e as condições sociais verificadas na exploração. O imposto é regressivo em função da eficiência e progressivo em função da não utilização. Isto é, em termos da fórmula anterior, não se considera mais os fatores L e C, o fator M, número de módulos continua a ser considerado, assim como o R, rendimento, substituído pelo grau de eficiência da terra, GEE.

---

[34] O que impossibilita o contribuinte conhecer sua obrigação tributária e inviabiliza ou dificulta a fiscalização

[35] Os quais não eram suficientes para estimular um melhor uso do solo.

O novo ITR seria:

ITR = VTN f(M', R' e FRU), sendo:

M' = (0,2 a 3,5)%, alíquota variável de acordo com número de módulos;

R' = (0 a 0,45) = GEE * FRU.

GEE = (0 a 1) grau de eficiência da exploração.

FRU = (0 a 0,45) = GUT * 0,45. Fator de redução por uso

GUT = (0 a 1) grau de utilização da terra.

O GUT e o GEE juntos podem reduzir em até 90% a alíquota do ITR, segundo a fórmula:

ITR = VTN * M'* [1 - (R' + FRU)]

A alíquota, portanto, pode variar de:

ITR max. = VTN * 3,5% * (1 - 0) = 3,5% VTN

ITR min. = VTN * 0,2% * (1 - 0,9) = 0,02% VTN

Há um fator de progressividade temporal que varia de 2, no primeiro ano, a 4 no terceiro ano em diante (podendo resultar numa alíquota máxima igual a 14%). No caso de projetos pode-se requerer suspensão de até três anos desse fator, desde que assuma-se, perante ao INCRA, compromisso de desenvolver a exploração em grau mínimo[36].

A lei 6.746, de 10/12/79, foi aclamada pela imprensa, relacionando-a com a redemocratização e a RA[37]. A Associação Brasileira de Reforma Agrária (ABRA) criticou a lei.

Os autores que analisaram a "nova" lei do ITR são brasileiros, Graziano da Silva, em 82 avalia que esta lei representa um retrocesso em relação à anterior e

---

[36] Artigos 14 e 18 do Decreto nº 84.685, de 06/05/80.

[37] Sem a incômoda redistribuição de terras à "despreparados". Vilarinho, 1989.

Lorena e Porto em 84 avaliam positivamente a mudança, apontando ineficiência do imposto devido a sua base de cálculo (valor da terra nua, VTN) e a elevada evasão fiscal (VILARINHO, 1989).

Cálculos realizados por Vilarinho demonstram que a empresa agrícola pagaria menos, o "imóvel médio" pagaria igual à legislação anterior e o imóvel inexplorado pagaria mais. O problema da nova legislação é que acaba levando a uma progressividade menor. Exponho esta posição a seguir.

2.1.2. Uma comparação entre as duas leis

Vilarinho discute a nova lei em relação à anterior. Argumenta que, o grande peso à dimensão do imóvel acentua a importância das deficiências em sua conceitualização. Em segundo lugar, os coeficientes de regressividade são mais facilmente acionados do que os de progressividade. E, finalmente, a nova Lei não enfrenta questões importantes como o VTN defasado e o elevado índice de inadimplência.

Segundo o Estatuto da Terra, haviam dois fatores de progressividade, os coeficientes de condições sociais e de rendimento econômico. Os fatores de progressividade eram os coeficientes de dimensão, localização e rendimento.

Atualmente o único fator de progressividade é a dimensão, dada pelas alíquotas que variam de 0.2 a 3,5%. Esse fator assume desta forma maior importância, levando a uma discussão sobre a conceitualização do mesmo.

Em primeiro lugar, segundo o Estatuto da Terra, os coeficientes de dimensão seriam calculados levando em conta "a área total agricultável do conjunto de imóveis de um mesmo proprietário no país"[38].Segundo a "nova lei" o imóvel é enquadrado numa determinada alíquota de acordo com o número de módulos fiscais do imóvel. Houve um retrocesso ao nível da lei, quanto a progressividade, mas, na realidade, o cálculo do imposto sobre o total dos imóveis nunca havia se realizado.

A progressividade embutida nas alíquotas do "novo ITR", não corrige deficiências já encontradas no "antigo ITR". Em primeiro lugar, a variação das alíquotas por módulo é maior nas faixas de imóveis de pequeno número de módulos. Em segundo lugar a progressividade cessa a partir dos imóveis de mais de 100 módulos[39].

---

[38] Artigo 50 do Estatuto da Terra. Segundo o artigo 26 do Decreto 56.792, a área total dos imóveis no país seria calculada com base nas informações prestadas em Anexo à Declaração do proprietário do imóvel.

[39] Esse valor menor em relação ao Estatuto da Terra (onde a progressividade do coeficiente de dimensão cessava aos 600 módulos), é coerente com a o novo cálculo segundo

A progressividade temporal presente no "novo ITR" é dificilmente acionada, ocorre apenas quando o GUT é inferior a 30% para imóveis localizados em regiões onde o módulo fiscal é inferior a 25 ha decrescendo até 10% onde o módulo fiscal é maior do que 80 ha. Na realidade este parâmetro é mais ameno do que aquele que define latifúndio por exploração (indesejável e passível de RA, segundo o Estatuto da Terra), para ser enquadrado como latifúndio por exploração basta ao imóvel ter GUT inferior a 80% ou GEE inferior a 1 (definido por exclusão da categoria "empresa rural"). Isto é o imóvel é passível de RA, **antes** de acionar a progressividade na alíquota.

Por outro lado, a regressividade presente no "novo ITR", dada segundo rendimento e grau de utilização da terra é forte, chegando até a 90%. Essa regressividade é acionada inclusive quando há a progressividade temporal citada acima, o que reduz a eficácia da mesma.

Os coeficientes de localização e social não foram substituídos por nada similar.

Pode-se argumentar que a importância relativa do coeficiente social decresceu, dado a melhoria nas condições sociais no campo no período, alem de mudanças na forma de contratação da mão de obra e no percentual de moradores no campo, porém a exclusão desse coeficiente significou a mudança da noção de produtividade para um conceito puramente técnico (VILARINHO, 1989).

Já o coeficiente de localização fazia o papel de uma "contribuição de melhorias", prevista desde a Constituição de 1934, mas nunca implementada, o que favorece a especulação imobiliária dado que serviços públicos como arruamento, eletrificação, etc, n imprimem progressividade ao imposto[40].

VILARINHO conclui que, na realidade, o caráter não punitivo aos latifúndios e a perda dos coeficientes de localização e social são coerentes com a nova feição do setor agrário. Por um lado, na década de 70 a propriedade agrária passou a fazer parte do ativo de empresas ligadas a diversos setores com fim único de reserva de valor (bancos, indústrias e construtoras)[41]. Por outro lado, a modernização da agricultura levou ao uso do trabalho temporário especialmente no centro-sul e a consideração da

---

imóvel, não mais segundo o conjunto de imóveis. Mas a progressividade cessar nestes níveis é igualmente criticável.

[40] Com a ampliação dos serviços públicos, tem havido dubiedade quanto ao campo de incidência do ITR e do IPTU

[41] VILARINHO cita DELGADO, Guilherme da Costa. **Capital Financeiro e Agricultura no Brasil.** São Paulo, Icone - Editora Unicamp, 1985, 240p. e SAMPAIO, Plinio de Arruda,. **Capital Estrangeiro e Agricultura no Brasil.** Petrópolis, RJ, Vozes - CEBRAP, 1980, 140p.

forma de exploração, de quem explora e das condições sociais da exploração para o cálculo do imposto, iria de encontro ao tipo de propriedade que se desenvolveu.

A subtributação não é dada apenas pela elevada regressividade, mas também pela defasagem da base de cálculo do imposto (VTN) a qual não tem sido corrigida.

A inocuidade do imposto deve-se não só à subtributação como também à crescente evasão fiscal.

Portanto, no basta, melhorar a legislação se grande parte da inocuidade do imposto se deve à tabelas de valor mínimo do VTN sempre muito decapadas, à pequena fiscalização das declarações e à não inscrição dos devedores em dívida ativa e ajuizados.

"A análise histórica da ação do INCRA e RA mostra uma evolução clara que o distanciou de uma política de cunho proeminentemente social para a econômica"(DULLEY e CARVALHO, 1990).

O 1º Plano Nacional de RA (1º PNRA) da nova República, em 1985, rompe esse processo, a RA ressurge no PNRA como prioridade absoluta (DULLEY e CARVALHO, 1990:133). Veja que os conflitos pela posse da terra e os mortos dobram no período de 81 a 84. Mas, essa ruptura foi breve, durante "o Governo Sarney não só os objetivos e metas do PNRA foram esquecidos como fortaleceu-se no processo de formação da Constituinte a organização dos proprietários rurais que haviam se agrupado na União Democrática Ruralista (UDR) que, levantando fundos em leilões públicos amplamente noticiados pelos elevados valores, financiou a campanha de inúmeros congressistas na eleição de 1986. Como resultado, a Constituição de 1988, num claro retrocesso em relação ao Estatuto da Terra, define no seu artigo 199 que não são passíveis de desapropriação para fins de RA as terras produtivas."(DULLEY e CARVALHO, 1990:133)

Segundo Dulley, a correlação de forças entre os deputados da Constituinte de 1988 não era representativa da verdadeira correlação de forças do país, dado que nas eleições presidenciais, em 1989, o candidato da UDR obteve menos de 2% dos votos.

2.2 A Constituição Federal de 1988 (CF 88)

Os objetivos extrafiscais do ITR, relativos a estancar o processo de concentração fundiária e a especulação imobiliária, não foram obtidos no período que antecede a CF 88. Pelo cadastro do INCRA, os imóveis de mais de 1.000 ha, aumentaram sua participação na superfície total dos imóveis do país, de 46,9% em 1967 para 58,3% em 1984. Os imóveis com menos de 100 ha ocupavam 18,7% da superfície, passam a ocupar 14% da superfície em igual período.

O desvirtuamento da Reforma Agrária se deu, segundo GIFFONI e CARVALHO (1987:6-7), por modificação da filosofia da Reforma, à medida que os projetos de colonização e ocupação de terras nas novas fronteiras agrícolas foram a tônica desse período e pela ineficiência da centralização da administração do ITR.

A atualização do VTN sempre abaixo dos preços de mercado tornou-o ineficaz em termos arrecadatórios. A manutenção de um cadastro atualizado em todo o país representava um enorme dispêndio financeiro e demandava uma administração extremamente eficiente. Como resultado o repasse aos municípios dos recursos do ITR é de pequena significação, basta ver que este alcançou, em sua melhor performance, 1% das receitas municipais (GIFFONI e CARVALHO, 1987:6-7).

"A falta de fiscalização na gestão do imposto, desculpada pela carência de estrutura operacional, generalizou a fraude....Até o exercício de 1986, a cobrança jurídica da dívida ativa resultante do no recolhimento do imposto lançado foi de tal sorte limitada, que resultou no seguinte quadro: as guias do imposto emitidas e no recolhidas representavam 60% do valor total do imposto lançado."

Mas a relação do ITR com a estrutura produtiva ainda é presente nos "Estudos para Reforma Tributária", em 1987, segundo Giffone, a "tributação bem utilizada pode se constituir em incentivo ao proprietário para produzir e no reter a terra como reserva de valor ou com finalidade especulativa, mas não é suficiente, nem determinante do processo produtivo rural."(GIFFONE e VILLELA, 1987:6-7)

A Constituição de 1988 , mantem o imposto a nível federal. O montante arrecadado é dividido em partes iguais entre União e Municípios. Argumentou-se à época que parte do desinteresse na arrecadação se deveria ao fato de que a instância que arrecada no ter interesse na melhoria do tributo pois não lhe traz recursos e que com 50% dos recursos a União teria um incentivo para dinamizar tal imposto.

Mas na realidade o desinteresse pelo tributo era ligado ao desinteresse pela própria concepção de política fundiária presente no Estatuto de Terra e pelo consenso formado em torno da função redistributiva do imposto. "A turbulência política e as sucessivas crises econômicas que tem marcado o período pós 64 - coincidindo com a vigência do Estatuto da Terra - acabaram servindo de pretexto para arquivar essa lei no tocante ao título II, que cuida da RA, deixando, como já vimos, todo o campo livre para a larga utilização do título III (do Desenvolvimento Rural) dirigido para os já proprietários. Para elidir a boa fé da opinião pública e do eleitorado (que sempre manifesta simpatia pela RA) e alimentar a esperança dos sem-terra, diversos Governos lançaram mão de uma série de "escapismos" que foram da tributação até... Transamazônica, Discriminação de Terras Públicas, Colonização da selva tropical úmida e Titulação de áreas já ocupadas."(SILVA,1991:5)

A administração do tributo passou à Receita Federal em 1990, quando se extinguiu o INCRA. A Receita Federal empenhou uma verba de 3 Bilhões de cruzeiros, em 1991, para o recadastramento das propriedades, mediante uma arrecadação esperada de 1 bilhão (PETTI, 1991). Este pode ser um indício de que a concepção deste tributo passe a ser prioritariamente como um instrumento de arrecadação, subordinado aos fatores de progressão e regressão que lhes cabe.

2.3. Relação com o imposto de renda

Segundo a exposição de motivos do Ministro da Fazenda, à Emenda Constitucional nº 18, o "imposto territorial é um complemento do imposto de renda. O imposto de renda e o imposto territorial devem ser lançados e arrecadados um em relação ao outro. Uma extensão territorial bem aproveitada, de elevada rentabilidade, deve estar mais sujeita ao imposto de renda do que ao imposto territorial. Se, contrariamente, a propriedade é inaproveitada ou mal utilizada, deve preponderar o imposto territorial sobre o de renda."(SILVA, 1986:140)

"Conforme dispõe o Decreto 55.866, de 25/03/65, que regulamenta a cobrança e fiscalização do IR, e o Decreto nº 56.792, de 26 de agosto de 1965, que regulamenta o ITR, para efeito da cobrança do IR, na falta de confirmações fidedignas o tributo seria cobrado com base no Cadastro de Imóveis. Isto é, os proprietários ou usufrutários de imóveis rurais que não optassem pela declaração do IR de exploração do imóvel rural seriam tributados **ex-oficio**, a uma taxa de 3% do valor cadastral do imóvel".[42]. Porém, segundo Vilarinho não se tem notícia que o disposto nestas leis tenha sido cumprido.

O ITR aparece com o mesmo **status** do rendimento da exploração agropecuária no Estatuto da Terra, ambos são seções do capítulo referente à tributação agropecuária.

Na "nova lei" do ITR não há um artigo que indique a complementaridade entre ITR e IR. Neste mesmo sentido, o decreto-lei nº 902, de set/69, revoga a possibilidade de tributação no IR, segundo valor da terra.

Com a Constituição de 1988, a arrecadação passa a ser dividida em partes iguais entre a união e os municípios, sendo que, em 1990 a administração do tributo passa para a Receita Federal. Ainda não se tem uma avaliação dessa mudança.

Segundo técnico do Ministério da Fazenda, o novo cadastro que vem sendo realizado pela Receita Federal neste ano de 1991, no viabilizou qualquer cruzamento entre estes impostos. A razão alegada é a quantidade de dados que já vem sendo utilizada para o cálculo e verificação do IR, tornando inviável a idéia.[43] Porém Dulley[44] alega que o recadastramento e questões técnicas sempre foram as alegações dadas nos períodos onde havia alguma mudança que pudesse levar à maior agilização do imposto.

---

[42] VILARINHO, 1989, pg 75. Cita artigos 27 e 28 da Lei 4.504.

[43] Anotações do curso "Preenchimento de Formulário do ITR", realizado pela Receita Federal, em São Paulo, a 26/06/91.

[44] Conversa com o Richard Dulley, autor do texto citado e técnico presente em várias fases do ITR, da elaboração de cadastro ao debate sobre o imposto e a RA.

O quadro 1.1 mostra que, a partir de 1990, ano que a receita federal passou a recolher o imposto, houve um incremento considerável na participação percentual do ITR na receita arrecadada com imposto do Tesouro Nacional.

2.4. Concluindo

A marca da reforma tributária de 1964/67 quanto ao ITR é de coesão com a legislação agrária[45], portanto com seu uso com instrumento de politica, a incumbência ao IBRA e depois ao INCRA de administrar o imposto é coerente com a proposta, apesar de insuficiente, segundo Gomes.

O imposto nunca foi bem aplicado devido ao rumo tomado pela concepção da RA, a qual foi sendo substituída pelos projetos de Colonização e ocupação de terras nas novas fronteiras agrícolas.

VILARINHO (1989), avalia o "novo" ITR[46], de forma negativa pois apesar da existência de elevada progressividade, segundo a lei, esta é dificilmente acionada, e a elevada regressividade, de até 90%, é facilmente alcançada. O ITR deveria ser mais amplo, incluindo patrimônio e capacidade de geração de renda mínima.

LONGO (1982) , em 1982 conclui que a aplicação do ITR não melhora necessariamente a utilização da terra, sendo que Longo defende o uso do ITR e do IPTU com fins puramente arrecadatórios.

A Constituição de 1988 não implica em mudança na lei de 1979. Em 1990 a arrecadação do tributo passa à Receita Federal, o que pode ser um marco do fim de seu uso organicamente ligado à questão agrária, apesar de continuar a conter os fatores de regressividade e progressividade.

A queda no índice de inadimplência, que vem crescendo ao longo dos anos poderá ser o primeiro indício se haverá mudança nos rumos desse imposto. No ano passado, 1991, os valores da VTN continuaram bastante defasados. Mas o Presidente Collor no documento Diretrizes de ação do Governo afirma que o ITR seria aplicado em caráter altamente progressivo (DULLEY, 1990:125)

Note que a própria "Sociedade Rural Brasileira (SRB), enfatiza a importância da tributação salientando que, se esta não conseguiu alcançar os objetivos propostos, não foi por uma inadequação do instrumento mas pela forma insatisfatória como foi aplicado" (DULLEY, 190:128). Se a especulação não interessar a esse setor, a ênfase do Governo na tributação reflete os anseios dessas entidades patronais, porém há

---

[45] Segundo VILARINHO (1989), havia uma grande coesão entre a legislação agrária e fiscal no período de 1964 a 1967.

[46] Lei nº 6.746, de 10/12/79, que altera os artigos 49 e 50 da Lei nº 4.504, de 30/11/64; e é regulamentada pelo Decreto nº 84.685, de 05/05/80.

interesses econômicos fortes que seriam feridos por outro lado.

A cobrança do IPTU progressivo mostrou a reação dos empresários e da imprensa. Uma reação semelhante com relação ao ITR teria que ser acompanhada de uma justificativa mais bem elaborada, dado a unanimidade que se formou perante a problemática questão agrária brasileira.