



ALEXANDRE DA CUNHA FERREIRA DE MOURA

**A (não) incidência do ITR sobre a *propriedade definitiva* constitucionalmente
conferida aos remanescentes de quilombos**

COGEAE/PUC-SP

São Paulo, 2013

Monografia apresentada à Banca Examinadora da
COORDENADORIA GERAL DE
ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE/PUC-SP, em conclusão
ao Curso de Especialização em Direito Tributário –
Uma Visão Constitucional, sob a orientação da
Professora Doutora Thais Helena Morando.

ÍNDICE

I. Apresentação do tema	4
II. Introdução	8
III. As disposições constitucionais e infraconstitucionais relevantes ao tema	9
i. As disposições atinentes aos remanescentes dos quilombos	9
ii. As disposições atinentes ao ITR	14
IV. A análise do tema sob um enfoque infraconstitucional	17
V. A análise do tema sob um enfoque constitucional	29
i. Imunidade e capacidade contributiva	29
ii. O conceito constitucional de propriedade inserido no artigo 153, VI da Constituição	42
VI. Conclusão	53
VII. Referências bibliográficas	54

I. Apresentação do tema

Dentre as inovações trazidas pela Constituição Federal de 1988 está o mandamento constitucional inserto no artigo 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que estipula que “*aos remanescentes das comunidades dos quilombos que estejam ocupando suas terras é reconhecida a propriedade definitiva, devendo o Estado emitir-lhes os títulos respectivos*”; e referimo-nos a *inovação* não apenas porque a Carta predecessora não trazia qualquer dispositivo correlato, mas fundamentalmente porque reflete o espírito democrático, pós-ditadura, que levou os mandatários a resguardarem as liberdades e garantias individuais e dispensar especial atenção às minorias historicamente oprimidas.

Como se impõe ainda nesta fase inicial do texto, podemos definir os *remanescentes das comunidades dos quilombos*, de uma forma simplista, e tomando emprestadas as palavras do Procurador da Fazenda Nacional CLÁUDIO TEIXEIRA DA SILVA, como sendo “*os moradores das comunidades formadas por escravos fugidos ao tempo da escravidão que subsistiram após a promulgação da Lei Áurea*”¹.

Há quem discorde desta definição (segundo pensamos, até com bastante razão), mas a mesma se mostra suficiente a esta altura.

Portanto, é de se compreender que o Constituinte originário quis assegurar, aos remanescentes de quilombos (ou, simplesmente, quilombolas), o reconhecimento definitivo da propriedade exercida sobre a terra que ocupavam, impondo ao Estado (neste caso, o constituinte referiu-se a Poder Público ao invocar tal expressão) a obrigatoriedade de emitir, em favor dos mesmos, os respectivos

¹ *in* “O Usucapião Singular Disciplinado no Art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_28/artigos/Art_Claudio.htm (acesso em 03 de abril de 2013).

títulos – ou seja, para não pecar por imprecisão, os títulos de propriedade definitiva das terras.

Pois bem. Passaram-se quase 25 anos desde a promulgação do Texto Constitucional hoje vigente e, como não poderia ser de outra forma, muita coisa se passou de lá pra cá envolvendo os territórios quilombolas (como, por exemplo, a emissão de 112 títulos de propriedade definitiva, em diversas unidades da Federação²) e, como também já era de se esperar, diversas são as celeumas jurídicas envolvendo esse instituto constitucional, especialmente no que diz respeito a direitos reais (reflexo disso são, segundo levantamento realizado pela Comissão Pró-Índio de São Paulo – CPI-SP, até maio de 2012, as 325 ações judiciais envolvendo terras de quilombo³, já encerradas ou ainda tramitando perante as diferentes instâncias jurisdicionais, inclusive junto ao Supremo Tribunal Federal, que hoje tem em suas mãos uma Ação Direta de Inconstitucionalidade vesando sobre o tema⁴).

Contudo, mais recentemente, uma questão jurídica um tanto alheia às “questões da terra”, propriamente ditas, vem ocupando as folhas dos tablóides e chamando a atenção dos estudiosos do Direito Tributário, qual seja, a eventual submissão dessas terras à tributação pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Isto porque a Receita Federal do Brasil é categórica ao adotar o entendimento de que as terras dos quilombolas estão, como se quaisquer outras fossem, sujeitas à cobrança do imposto. Para não deixar dúvida alguma sobre este seu entendimento, o Fisco Federal faz questão de estampá-lo em seu sítio

² Disponível em http://www.cpisp.org.br/terras/asp/terras_tabela.aspx (acesso em 14 de janeiro de 2013).

³ Disponível em <http://www.cpisp.org.br/acoes/html/resultados.aspx> (acesso em 14 de janeiro de 2013).

⁴ ADIn 3239/DF, ajuizada pelo PARTIDO DA FRENTE LIBERAL - PFL em 25 de junho de 2004, questionando a constitucionalidade do Decreto nº 4887/2003, que “Regulamenta o procedimento para identificação, reconhecimento, delimitação, demarcação e titulação das terras ocupadas por remanescentes das comunidades dos quilombos de que trata o art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”; Relator MINISTRO CEZAR PELUSO (aguardando julgamento).

eletrônico, mais especificamente na página eletrônica de “Perguntas e Respostas” sobre o ITR⁵.

Está dito:

“QUILOMBOS

007 — Incide ITR sobre as terras historicamente ocupadas pelos quilombos?

As terras tradicionalmente ocupadas pelos quilombos, atualmente ocupadas pelos remanescentes destas comunidades, **são tributadas normalmente.**”

(grifamos)

Por decorrência lógica de tal entendimento, a Fazenda Nacional, ao tomar conhecimento de que remanescentes de quilombolas estejam descumprindo o dever (que o Fisco reputa existente) de recolher o imposto aos cofres públicos, dá início aos procedimentos de cobrança de créditos tributários inadimplidos, culminando, em último estágio (como é próprio desses procedimentos), no ajuizamento de ações de execução fiscal contra as associações de quilombolas - que, na qualidade de representantes da coletividade (o título de propriedade é pró-indiviso, como se verá mais adiante), foram tituladas pelo Poder Público – visando a satisfação dos créditos em questão.

As terras, como é intuitivo supor, não são de pouca extensão territorial. Consequentemente, também não são irrisórios os valores cobrados a título de ITR dos quilombolas.

As cobranças, exatamente por serem vultosas (assim pensamos, ao menos), logo chamaram a atenção da mídia. Dentre as reportagens que se sucederam, temos por mais relevantes as seguintes: o jornal Hoje em Dia, com a manchete “*União quer tributar até mesmo os ex-escravos*”⁶, bradava que o próprio

⁵ <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/itr/2012/PerguntaseRespostasITR2012.pdf>, acesso em 14 de janeiro de 2013.

⁶ <http://www.hojeemdia.com.br/noticias/politica/uni-o-quer-tributar-ate-mesmo-os-ex-escravos-1.374888>, acesso em 05 de dezembro de 2011.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (“INCRA”) sustenta a inexigibilidade do ITR sobre os territórios Quilombolas (nas palavras da Coordenadora substituta da Coordenação de Regularização de Territórios Quilombolas do INCRA, “*o governo federal não entendeu a lei. Os quilombos não possuem política diferenciada de desenvolvimento por parte do Estado. Eles também não tem recursos para pagar impostos.*”); em mesmo caminho, o jornal Valor Econômico⁷ e a revista Carta Capital⁸ veicularam reportagens criticando veementemente a sanha arrecadatória do Fisco Federal, o qual, segundo as publicações, teria deturpado a legislação tributária para sustentar o entendimento de que o território das comunidades quilombolas estaria sujeito à incidência do ITR e, com isso, promover uma cobrança, contra as comunidades quilombolas de Abaetetuba (Pará), ainda segundo divulgaram os órgãos da imprensa, de R\$ 15 milhões.

E assim ganha corpo a principal celeuma – ao menos no que diz respeito ao Direito Tributário - envolvendo as terras dos quilombolas: a propriedade conferida por expressa determinação constitucional aos remanescentes dos quilombos está ou não está sujeita à cobrança do ITR? Enquanto a Receita Federal do Brasil afirma que sim, a mídia (que, nesses casos de significativa complexidade jurídica, não costuma se atrever a opinar sem o aval de especialistas) faz alarde ao dizer que não.

Com efeito, deixando de lado tendências políticas ou sensacionalismos quaisquer, o assunto é, do ponto de vista estritamente jurídico, de grande densidade constitucional e, por isso mesmo, ao menos no sentir deste autor, capaz de despertar profundo interesse, razão pela qual mereceu o estudo que se apresenta a seguir.

⁷ “Fisco cobra imposto de quilombolas”, publicada em 16 de novembro de 2011. Disponível em <http://www.valor.com.br/legislacao/1096096/fisco-cobra-imposto-de-quilombolas> (acesso em 10 de dezembro de 2012).

⁸ “Uma chibatada do Leão”, publicada na edição impressa de 02 de novembro de 2011.

II. Introdução

Feita a apresentação do tema, a presente introdução se presta, tão somente, para revelar o método de desenvolvimento do imbróglio jurídico em estudo.

Como visto, o ponto nodal da controvérsia inspiradora do presente estudo está em saber se as terras conferidas pelo Estado aos quilombolas estão sujeitas à cobrança do ITR. Depois de uma breve exposição sobre os textos legais que regulamentam a questão da propriedade das terras e de alguma forma influenciam a análise da questão, passaremos à explanação em dois estágios: primeiramente, sob uma ótica infraconstitucional e, em seguida, sob as luzes e parâmetros do Texto Constitucional.

III. As disposições constitucionais e infraconstitucionais relevantes ao tema

i. As disposições atinentes aos remanescentes dos quilombos

Sabe-se, como dito, que a Constituição Federal de 1988 foi fruto direto dos movimentos sociais que agitaram a década de 80 (pós-ditadura) e inspirada fundamentalmente na proteção dos direitos individuais, especialmente das populações minoritárias – dentre as quais figuram os remanescentes de comunidades de quilombos -, cuja cultura e história foram acauteladas pela Constituinte.

É o que se depreende dos artigos 215 e 216 da Constituição Federal:

“Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

§ 1º - O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional.

§ 2º - A lei disporá sobre a fixação de datas comemorativas de alta significação para os diferentes segmentos étnicos nacionais.

§ 3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

I defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

II produção, promoção e difusão de bens culturais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

III formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

IV democratização do acesso aos bens de cultura; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

V valorização da diversidade étnica e regional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

I - as formas de expressão;

II - os modos de criar, fazer e viver;

III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

§ 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

§ 2º - Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

§ 3º - A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.

§ 4º - Os danos e ameaças ao patrimônio cultural serão punidos, na forma da lei.

§ 5º - Ficam tombados todos os documentos e os sítios detentores de reminiscências históricas dos antigos quilombos.

§ 6º - É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - despesas com pessoal e encargos sociais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - serviço da dívida; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

Daí compreender-se que é dever do Estado brasileiro proteger “as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras”, enquanto a Carta Magna cuida, ainda, de esclarecer que “constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: I - as formas de expressão; II - os modos de criar, fazer e viver; III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas; IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico”.

Também por isso o Constituinte dedicou um parágrafo do Texto Constitucional, exclusivamente, para referendar que “ficam tombados todos os documentos e os sítios detentores de reminiscências históricas dos antigos quilombos”.

Noutros dizeres, temos, de nossa interpretação das disposições constitucionais em questão, que os sítios dos quilombolas, enquanto necessários para preservar o estilo de vida, os hábitos, "os *modos de criar, fazer e viver*" daquelas comunidades (que se enquadram no conceito de *grupo formador da sociedade brasileira*, e disto ninguém haverá de discordar), integram o patrimônio cultural brasileiro e, como tal, devem ser acautelados e preservados pelo Estado brasileiro.

Anote-se, a este respeito, que o estudo desenvolvido pelo Sociedade Brasileira de Direito Público – SBDP sobre o tema⁹, organizado e coordenado pelo Prof. CARLOS ARI SUNDFELD, alcançou igual conclusão: "*é inequívoco que a proteção constitucional das comunidades de remanescentes dos quilombos não se restringe ao art. 68 do ADCT, mas também decorre dos arts. 215 e 216 da Constituição Federal.*"

Neste particular, se faz imperiosa a compreensão de que, diferentemente do que se dá com os povos "urbanizados", em que a terra nada mais é do que um bem - de que se pode dispor facilmente – em que se reside ou se explora uma atividade comercial (grosso modo), para essas minorias (em particular, indígenas e descendentes de escravos), há uma ligação verdadeiramente espiritual entre o grupo e a terra que ocupam, o que conduz a uma segunda conclusão de que a preservação da coletividade e de seus hábitos (tal como quer a Constituinte) passa, necessariamente, pela manutenção, sob sua posse, da terra que dá identidade ao grupo e mantém a ligação com seus ancestrais, mantendo-o unido, preservando e dando longevidade ao modo de vida e os hábitos históricos que acompanham seus membros.

⁹ "O DIREITO À TERRA DAS COMUNIDADES QUILOMBOLAS (Artigo 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias)", p. 111. Disponível em http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/432_Comunidades_quilombolas_direito_a_terra.pdf, acesso em 14 de dezembro de 2012.

Por isso, especificamente no que concerne aos remanescentes das comunidades de quilombos, a Constituinte foi ainda mais longe, tendo editado um artigo do ADCT para, além de preservar (enquanto patrimônio cultural brasileiro), assegurar o reconhecimento da propriedade exercida pelos descendentes das comunidades sobre suas terras, conferindo necessária segurança jurídica à propriedade dos quilombolas e proteção contra eventuais investidas do Poder Público ou mesmo de ávidos particulares. Confira-se, no textual, o quanto disposto no artigo 68:

“Art. 68. Aos remanescentes das comunidades dos quilombos que estejam ocupando suas terras é reconhecida a propriedade definitiva, devendo o Estado emitir-lhes os títulos respectivos.”

Portanto, como se denota, está expresso no Texto Constitucional o direito assegurado aos quilombolas de deter o título de propriedade das terras que ocupam, o que, em nosso entender, eleva tal direito ao status de uma verdadeira garantia constitucional em prol das coletividades albergadas pela redação do dispositivo. E aqui cumpre apenas abrir um breve parêntese para esclarecer que o fato de o artigo 68 estar arrolado entre os mandamentos do ADCT em nada diminuiu sua importância. Não se trata de norma de menor hierarquia se comparada com qualquer outro dispositivo do Texto Constitucional, e sua posição se justifica, única e exclusivamente, pelo fato de que a determinação constitucional é mesmo transitória; afinal, não surgem mais “novas” comunidades de remanescentes de quilombos e, tão logo seja tituladas todas aquelas que ocupavam terras quando da promulgação do Texto Constitucional, o mandamento estará integralmente satisfeito e, por isso, somente por isto, deixará de produzir novos efeitos no transcorrer do tempo.

O mandamento constitucional (que, segundo pensamos, é inclusive de eficácia plena, ao passo que apenas “reconhece” e converte em “definitiva” uma propriedade que já era exercida ao tempo da edição da CF-88), ficou por longos anos sem uma regulamentação em nível federal (sendo certo que foram editados alguns atos administrativos, como, por exemplo, os erigidos pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA), o que veio a ocorrer no ano de 2001,

com a publicação do Decreto nº 3.912, de 10 de setembro. Contudo, o diploma foi alvo de duras críticas¹⁰ (em especial por criar requisitos para reconhecimento da condição de remanescentes de quilombos que, segundo os críticos, não condiziam com a imposição constitucional) e, pouco depois, foi editado pelo Poder Executivo Federal o Decreto nº 4.887, de 20 de novembro de 2003, que vigora até os dias atuais.

De mais relevante no decreto regulamentador, temos, por primeiro (e numa visão mais abrangente do tema), uma definição mais precisa - em relação, especialmente, àquela que trouxemos no início deste texto - do que há de ser compreendido, juridicamente, pelo termo *remanescentes das comunidades dos quilombos*: “*grupos étnico-raciais, segundo critérios de auto-atribuição, com trajetória histórica própria, dotados de relações territoriais específicas, com presunção de ancestralidade negra relacionada com a resistência à opressão histórica sofrida*” (artigo 2º, *caput*). Também relevante é a compreensão, a partir do Decreto, de que “*são terras ocupadas por remanescentes das comunidades dos quilombos as utilizadas para a garantia de sua reprodução física, social, econômica e cultural*” (artigo 2º, §) – corroborando nossa afirmação de que a ligação do grupo com a terra ocupada é de fundamental importância para a preservação e continuidade da coletividade.

Nada obstante, o mais importante (e esta importância ficará bem clara mais adiante) está reservado ao artigo 17 do Decreto Regulamentador, onde está dito que “*a titulação prevista neste Decreto será reconhecida e registrada mediante outorga de título coletivo e pró-indiviso às comunidades a que se refere o art. 2º, caput, com **obrigatória inserção de cláusula de inalienabilidade, imprescritibilidade e de impenhorabilidade***” (além de acrescentar, no parágrafo único, que “*as comunidades serão representadas por suas associações legalmente constituídas*”).

¹⁰ Veja-se, por todos, o texto de DEBORAH DUPRAT: “Breves considerações sobre o Decreto 3.912/01”, disponível em http://6ccr.pgr.mpf.gov.br/documentos-e-publicacoes/artigos/documentos-e-publicacoes/docs_artigos/consideracoes_decreto_quilombos_3912_01.pdf (acesso em 23 de abril de 2013).

ii. As disposições atinentes ao ITR

Por seu turno, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, ou simplesmente ITR, tem autorização constitucional no artigo 153, VI, da Carta Magna e está disciplinado, em termos gerais, nos artigos 29 a 31 do Código Tributário Nacional.

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

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

E ainda, tomando as balizas impostas pela Lei Maior e pela Lei Complementar (tal como foi recebido o CTN no ordenamento constitucional vigente), o legislador ordinário editou a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que, para o que importa ao objeto do presente estudo, estipula o seguinte em seus primeiros artigos:

“Seção I

Do Fato Gerador do ITR

Definição

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

§ 1º O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.

§ 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.

§ 3º O imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.

Imunidade

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, in fine, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a :

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Seção II

Da Isenção

Art. 3º São isentos do imposto:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

- a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;
- b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;
- c) o assentado não possua outro imóvel.

II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário:

- a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;
- b) não possua imóvel urbano.”

Em síntese, e ao que importa, tem-se que a União Federal está autorizada a instituir e exigir imposto sobre a propriedade (ou domínio útil ou posse) territorial rural, assim entendida aquela exercida sobre imóvel por natureza, *como definido na lei civil*, localizado fora da zona urbana do Município, sendo certo que a única hipótese de não-incidência prevista expressamente na Constituição

(imunidade) diz respeito às pequenas glebas rurais, tal como definidas no artigo 2º da Lei nº 9.393/1996.

IV. A análise do tema sob um enfoque infraconstitucional

Como visto, o reconhecimento da propriedade exercida pelos quilombolas sobre as suas terras tem por objetivo precípua assegurar a continuidade do grupo e a preservação de sua cultura, como meio de ultimar o desejo constitucional de resguardar o patrimônio cultural brasileiro e dos diferentes grupos formadores da sociedade.

Exatamente por isso, e como é mesmo razoável, o ordenamento jurídico impõe uma série de restrições ao uso e à exploração da terra, a fim de assegurar a proteção ao meio ambiente e aos recursos naturais existentes nos territórios das comunidades.

Com isso, a aplicação das normas de proteção ao meio ambiente em que estão inseridas as terras ocupadas pelas comunidades de quilombolas limita a forma como será exercida a titularidade sobre as terras, levando em consideração, inclusive, as tradições e a relação histórica de tais comunidades com o meio ambiente - que, aliás, em muitos casos, resultam em genuínas técnicas de proteção ambiental.

Como sabemos, as normas de direito ambiental são trazidas ao ordenamento jurídico para servirem de limitadores do exercício do direito de propriedade¹¹, à medida que são impostas, ao proprietário, obrigações de fazer e de não fazer voltadas à preservação do meio ambiente e à proteção do equilíbrio ecológico, as quais, nas palavras do Ministro Eros Grau, antigo integrante da Suprema Corte brasileira, representam um “dever-poder ambiental”, uma vez que limitam a liberdade do proprietário, enquanto sujeito privado, exigindo-lhe ações em prol de uma finalidade pública, que visa beneficiar toda a coletividade. Em suas palavras:

¹¹ DINIZ, Carine Silva, e outros. “NOVA TEORIA DAS LIMITAÇÕES AO DIREITO DE PROPRIEDADE”, disponível em <http://blog.newtonpaiva.br/direito/wp-content/uploads/2012/08/PDF-D15-05.pdf> (acesso em 23 de abril de 2013).

“O dever de proteção e preservação do equilíbrio ecológico não é exclusivo do Estado. Os administradores, de meros beneficiários do exercício da função ambiental pelo Estado que eram, passam a ocupar a posição de destinatários do dever-poder de desenvolver comportamentos positivos, visando àqueles fins”.¹²

Assim, às comunidades de quilombolas, na qualidade de detentoras e titulares das terras que ocupam, cabe a obrigação de resguardar o equilíbrio ecológico das mesmas, não apenas com a preocupação de perpetuar os recursos naturais que asseguram a subsistência dos integrantes da coletividade (e gerações futuras), mas também com a função social de fazê-lo em prol de toda a coletividade titular do direito homogêneo de contar com um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Neste sentido, busca-se um modelo de exploração da terra capaz de suprir as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade de atender as necessidades das gerações futuras, de modo a não esgotar ou comprometer os recursos naturais de forma a colocar em risco a continuidade do coletivo.

Busca-se, pois, uma Política de preservação do meio ambiente, em conformidade com o que estabelece o artigo 225 da Constituição:

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

Nesta toada, em regulamentação do referido dispositivo constitucional, foi instituído o Sistema Nacional de Unidades de Conservação, através da Lei nº 9.985/2000, que atribuiu ao Poder Público a competência para criar unidades de conservação no território brasileiro e estabelecer critérios e normas para a criação,

¹² in “Proteção do meio ambiente”, Revista dos Tribunais, n.º 702, p. 255.

implantação e gestão das unidades de conservação. Referido diploma legal impõe, aos proprietários de imóveis situados em unidades de conservação, sérias limitações administrativas, a fim de garantir a renovação dos recursos naturais que a unidade busca preservar, limitando, assim, a utilização econômica da área protegida.

Frise-se, neste particular, que o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (Lei nº 9.985/00) revela peculiar dedicação às populações tradicionais, dentre as quais figuram as comunidades de remanescentes de quilombos, adotando a participação de tais comunidades, inclusive, como uma das diretrizes do sistema:

“Art. 5º O SNUC será regido por diretrizes que: (...)

III - assegurem a participação efetiva das populações locais na criação, implantação e gestão das unidades de conservação; (...)

IX - considerem as condições e necessidades das populações locais no desenvolvimento e adaptação de métodos e técnicas de uso sustentável dos recursos naturais;

X - garantam às populações tradicionais cuja subsistência dependa da utilização de recursos naturais existentes no interior das unidades de conservação meios de subsistência alternativos ou a justa indenização pelos recursos perdidos; (...)”

Dentre as diversas categorias de unidades de conservação, a Lei nº 9.985/00 instituiu as áreas de Reserva de Desenvolvimento Sustentável, cujo objetivo é o de preservar o meio ambiente e, ao mesmo tempo, assegurar as condições e meios necessários para a preservação das populações tradicionais. *In verbis*:

“Art. 20. A Reserva de Desenvolvimento Sustentável é uma área natural que abriga populações tradicionais, cuja existência baseia-se em sistemas sustentáveis de exploração dos recursos naturais, desenvolvidos ao longo de gerações e adaptados às condições ecológicas locais e que desempenham um papel fundamental na proteção da natureza e na manutenção da diversidade biológica.”

Buscou-se, com tal medida, assegurar a subsistência das populações tradicionais e o uso sustentável dos recursos naturais como método de preservação do ecossistema, através da imposição de diversas restrições ao direito de

propriedade das populações, a fim de preservar a diversidade de ecossistemas naturais.

Muito embora sejam usualmente asseguradas, às famílias ocupantes das áreas cujas titularidades são conferidas às Associações representativas dos remanescentes dos quilombos, todas as condições e meios necessários à satisfação de suas necessidades materiais, sociais e culturais, este direito é restrito, uma vez que a utilização da área é limitada, sendo autorizada apenas a agricultura de subsistência, com técnicas rudimentares, desde que não impliquem modificação no *status quo* da área. Noutros dizeres, tem-se que a legislação impõe, ao proprietário de imóvel particular abrangido por unidade de conservação, diversas limitações ao direito de usar, gozar e fruir deste bem, como única forma de proteger os recursos naturais.

A fim de identificar os melhores métodos a serem utilizados no processo produtivo/extrativo, a Lei nº 9.985/00 previu a necessidade de se instituir um plano de manejo das áreas de conservação, ou seja, um documento técnico mediante o qual, com fundamento nos objetivos gerais de uma unidade de conservação, é estabelecido o zoneamento e as normas que devem presidir o uso da área e o manejo dos recursos naturais, integrando a subsistência da comunidade com a preservação ambiental:

“Art. 27. As unidades de conservação devem dispor de um Plano de Manejo.

§ 1º O Plano de Manejo deve abranger a área da unidade de conservação, sua zona de amortecimento e os corredores ecológicos, incluindo medidas com o fim de promover sua integração à vida econômica e social das comunidades vizinhas.

§ 2º Na elaboração, atualização e implementação do Plano de Manejo das Reservas Extrativistas, das Reservas de Desenvolvimento Sustentável, das Áreas de Proteção Ambiental e, quando couber, das Florestas Nacionais e das Áreas de Relevante Interesse Ecológico, será assegurada a ampla participação da população residente.”

Art. 28. São proibidas, nas unidades de conservação, quaisquer alterações, atividades ou modalidades de utilização em desacordo com os seus objetivos, o seu Plano de Manejo e seus regulamentos.”

Portanto, como se depreende do texto, segundo o próprio legislador, tem-se que o plano de manejo é o *“documento técnico mediante o qual, com fundamento nos objetivos gerais de uma unidade de conservação, se estabelece o seu zoneamento e as normas que devem presidir o uso da área e o manejo dos recursos naturais, inclusive a implantação das estruturas físicas necessárias à gestão da unidade”*.¹³

No caso dos remanescentes de quilombolas, da mesma forma, por se tratar de associações representativas de uma população tradicional (comunidade de remanescentes de quilombolas), a outorga da titularidade das terras, como já se viu linhas acima, se dá nos termos do artigo 68 do ADCT e do Decreto nº 4.887/03, sob firmes restrições voltadas à preservação do meio ambiente, através de um sistema sustentável de exploração dos recursos naturais, devidamente regulamentado por meio de planos de manejo elaborados pelo Estado, os quais limitam significativamente o exercício do direito de propriedade conferido aos quilombolas, impondo inúmeras restrições capazes de assegurar a preservação do meio ambiente.

Sendo assim, mostra-se ao menos cogitável a ideia de que a propriedade conferida aos quilombolas faz da área titulada uma área de Reserva de Desenvolvimento Sustentável, nos moldes do artigo 20 da Lei nº 9.985/00 (Decreto regulamentador nº 4.340/02), que, por sua vez, se enquadra no conceito de Área de Reserva Legal, segundo o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza.

Nesta hipótese, é preciso assinalar que, por conta das rigorosas restrições impostas ao uso, gozo e fruição da propriedade privada, o legislador ordinário, ao editar a Lei nº 8.171/91 (Lei de Política Agrícola), cuidou de assegurar isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) às áreas reservadas à proteção ambiental, *verbis*:

¹³ Art.2º, XVII, da Lei 9.985/2000.

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

Parágrafo único. A isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) estende-se às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente federal ou estadual e que ampliam as restrições de uso previstas no caput deste artigo.”

A criação de unidades de conservação, em terras de domínio privado, configura, como não poderia ser de outra forma, hipótese de isenção do ITR; isto porque a imposição das restrições tem fundamento validante na preservação dos ecossistemas e visa, portanto, resguardar o interesse público de preservação ambiental, em detrimento do interesse particular de usufruto pleno de sua propriedade.

Em consonância necessária com a Lei de Política Agrícola, a Lei nº 9.393/1996, que, como visto, disciplina o ITR, expressamente exclui as áreas de proteção ambiental da área sujeita à incidência do imposto federal. Confira-se, em termos:

“Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: (...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)”

Percebe-se que o preceito legal não só corroborou os termos da Lei de Política Agrícola, mas também acrescentou nova hipótese de isenção de ITR, qual seja, sobre as áreas imprestáveis à exploração econômica, declaradas de interesse ecológico. Com efeito, a previsão legal só vem corroborar o caráter extrafiscal do ITR¹⁴, que é tributo cuja instituição e cobrança são pautadas não apenas no desestímulo aos latifúndios improdutivos, mas também como forma de promover e incentivar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente.

Assim sendo, a preservação do meio ambiente, através da imposição de restrições às atividades econômicas do produtor rural, reclama, inequivocamente, a exclusão da titularidade exercida sobre tais áreas do campo de abrangência do imposto federal. Mesmo porque, à medida que o Estado assegura a preservação do meio ambiente através da instituição de uma área de reserva natural, o particular se vê impedido de exercer plenamente o direito de propriedade, objetivando, tudo com vistas a imprimir eficácia ao artigo 225 da Constituição Federal e ao desenvolvimento sustentável do meio ambiente, preservar os recursos naturais para as futuras gerações.

É este mesmo racional, inclusive, que se pode extrair do seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). RESERVA LEGAL VOLUNTÁRIA. POSSIBILIDADE. ISENÇÃO. (...)

3. Sendo a reserva legal uma área de utilização limitada, as atividades do proprietário devem observar um manejo florestal sustentável. Entende-se por manejo florestal sustentável a administração da floresta para a obtenção de benefícios econômicos e sociais, respeitando-se os mecanismos de sustentação do ecossistema objeto do manejo. (Decreto n.º 1.282, de 19 de outubro de 1994, art. 1º, § 2º) (...)

7. A base de cálculo do ITR, consoante o art. 153, VI, da CF/88 deve considerar o conceito de propriedade previsto no Código Civil (uso, gozo e fruição) condicionado aos princípios ambientais explícitos ou implícitos no texto constitucional. Ou seja, a revelação de riqueza para fins de apuração do ITR é a propriedade de imóvel rural consoante sua função ambiental.

¹⁴ PELEGRINI, Luciana T. F. “Extrafiscalidade e Imposto Territorial Rural”, disponível em http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_06/anexos/extrafiscalidade_e_itr.pdf (acesso em 11 de março de 2013).

Quanto maior a proteção/preservação/uso sustentável das florestas e recursos naturais, menor deve ser a tributação. Entendimento consagrado como vetor da recente legislação ambiental sobre o tema: Servidão Florestal (e Cota de Reserva Florestal) e Reserva Particular do Patrimônio Natural. (...)

11. Sentença reformada. Apelo provido.”¹⁵

Em suma, temos a ilação de que o ITR não é exigível sobre as áreas de reserva natural, dentre as quais figuram as áreas de Desenvolvimento Sustentável previstas no artigo 20 da Lei nº 9.985/00, razão pela qual cumpre analisar se as terras conferidas aos remanescentes de quilombos, em se enquadrando no conceito de área de Reserva de Desenvolvimento Sustentável, estariam livres da cobrança do imposto rural com amparo na benessa trazida pelo artigo 10, inciso II, “a”, da Lei nº 9.393/96.

Antecipamo-nos em responder de forma negativa.

E assim afirmamos por um motivo bastante simples. A regra que exclui da tributação do ITR as terras de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771/65, é uma regra de isenção, ou seja, uma norma de exclusão do crédito tributário instituída por meio de diploma legislativo de envergadura infraconstitucional, e, como tal, há de ser interpretada de forma restritiva, assim como determina, sem deixar margem a dúvidas, o artigo 111 do Código Tributário Nacional:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Portanto, temos que a dúvida suscitada não pode ser respondida com base em um exercício de lógica ou mesmo de justiça (que, de fato, poderia mesma conduzir à ilação de que, em se tratando de terras cuja exploração, por parte do

¹⁵ TRF 4, Apelação Cível n.º 2008.72.03.000097-4, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 03/03/2010

proprietário, sofre duras restrições por parte do Poder Público, os territórios quilombolas haveriam de ser equiparados às áreas de preservação permanente ou de reserva legal para fins de inexigibilidade do ITR), devendo a análise da questão se ater, muito ao contrário, à análise detida e literal das letras frias da norma isentiva.

Sendo assim, e sob as balizas que impõe ao intérprete o Código Tributário Nacional, revisitemos o quanto estabelecido pelo artigo 10, II, da Lei nº 9.393/96. Nele está dito que estão excluídas, da área tributável pelo ITR, as áreas (a) de preservação permanente e de reserva legal, (b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, (c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, (d) sob regime de servidão florestal ou ambiental e, encerrando a lista, (e) aquelas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Primeiramente, temos as áreas de preservação permanente e de reserva legal, as quais, segundo o próprio texto legal, estavam arroladas na Lei nº 4.771/65 e hoje, com a revogação do diploma, estão explicitadas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Esclarece o legislador ordinário que área de preservação permanente (APP) corresponde à *“área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas”*, enquanto a área de reserva legal é a área *“localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, delimitada nos termos do art. 12, com a função de assegurar o uso econômico de modo sustentável dos recursos naturais do imóvel rural, auxiliar a conservação e a reabilitação dos processos ecológicos e promover a conservação da biodiversidade, bem como o abrigo e a proteção de fauna silvestre e da flora nativa”* (artigo 3º, II e III).

Por sua vez, o artigo 4º do mesmo diploma, ao enumerar as áreas consideradas de preservação permanente, não lista, entre elas, as terras conferidas aos remanescentes de quilombolas. É bem verdade que o artigo 6º traz outras hipóteses de caracterização de uma APP, sendo que uma delas diz respeito, especificamente, às “*áreas cobertas com florestas ou outras formas de vegetação destinadas a [...] proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico, cultural ou histórico*”; contudo, o *caput* do dispositivo é expresso em ressaltar que tais áreas somente serão consideradas APPs quando “*declaradas de interesse social por ato do Chefe do Poder Executivo*”. Destarte, impositiva a conclusão de que as terras concedidas pelo Estado às comunidades de remanescentes de quilombos, única e exclusivamente por tal condição (ou seja, independentemente de quaisquer outros fatores), não são legalmente consideradas como Áreas de Preservação Permanente.

E o mesmo se pode afirmar em relação à Área de Reserva Legal, que, conforme o *caput* do artigo 12 do mesmo texto legal, corresponde à área com cobertura de vegetação nativa que todo imóvel rural deve manter, sem prejuízo da aplicação das normas sobre as Áreas de Preservação Permanente, e que, ainda de acordo com a interpretação literal da norma, não contempla, *per si*, as unidades de conservação e tampouco as áreas de Reserva de Desenvolvimento Sustentável de que trata a Lei nº 9.985/2000 - conceito, este último, no qual, possivelmente, se haveriam de enquadrar as terras tituladas pelos grupos de remanescentes de quilombos¹⁶.

Assim, eliminadas essas duas primeiras hipóteses, as demais são excluídas de forma ainda mais sumária, ao passo que, tendo em análise as terras dos quilombolas, não se está a tratar, e quanto a isto sequer há dúvida, de propriedade de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária,

¹⁶ “Art. 20. A Reserva de Desenvolvimento Sustentável é uma área natural que abriga populações tradicionais, cuja existência baseia-se em sistemas sustentáveis de exploração dos recursos naturais, desenvolvidos ao longo de gerações e adaptados às condições ecológicas locais e que desempenham um papel fundamental na proteção da natureza e na manutenção da diversidade biológica.”

granjeira, aquícola ou florestal, que esteja sob regime de servidão florestal ou ambiental ou ainda cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, razão pela qual não temos receio em afirmar que as terras dos quilombolas não estão livres da cobrança do ITR por força da norma isentiva enraizada no artigo 10, II, da Lei nº 9.393/96 (que reproduz o artigo 104 da Lei nº 8.171/91), a qual, não é demais repetir, há de ser interpretada restritivamente, em obediência ao mandamento do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Vindo reforçar esse entendimento, trazemos à colação o fato de que, atualmente, tramitam perante a Câmara dos Deputados dois projetos de lei (PL-2853/2008 e PL-1892/2011, dos Deputados Domingos Dutra e Beto Faro) que visam, exatamente, instituir isenção do Imposto Territorial Rural para os *“imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas remanescentes de comunidades de quilombos”*.

A justificação apresentada pelo Deputado Beto Faro é, inclusive, bastante relevante para a presente análise:

“Este Projeto de Lei visa corrigir situação de injustiça fiscal e, portanto, social, que vem se consolidando na incidência do Imposto Territorial Rural. Conforme previsto na Constituição Federal e na Lei nº 9.393, de 1996, são imunes à incidência desse imposto as pequenas glebas rurais nas condições fixadas no Art. 2º da mencionada legislação.

Por sua vez, o Art. 3º da Lei isenta do imposto os imóveis decorrentes do programa de reforma agrária.

Contudo, situações socialmente assemelhadas e, mais ainda, reconhecidas pelo Estatuto Federal como de interesse para a preservação da memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira **a exemplo das áreas de comunidades remanescentes de quilombos não se enquadram nessas previsões de imunidade e isenção do ITR**. Em decorrência, esses imóveis vêm sendo objeto dessa tributação gerando situação de iniquidade fiscal com graves desdobramentos que ameaçam mesmo a preservação desses grupos étnicos.

Com esta proposição visamos corrigir tal anomalia, garantindo a isenção do ITR para essas comunidades, nas condições especificadas que incluem a exigência da ocupação direta e exclusiva dos imóveis correspondentes pelas comunidades quilombolas, e que a explorem via associações ou cooperativas.”

(grifamos)

Com efeito, não há (a despeito de qualquer injustiça que se possa supor), no ordenamento jurídico hoje vigente, qualquer dispositivo legal que isente expressamente, da cobrança do ITR, a propriedade exercida pelos remanescentes de quilombos. E assim, rememorando que as normas isentivas devem ser interpretadas de forma restritiva (a *contrario sensu*, não se admitindo analogias ou interpretações extensivas da norma concessiva da benesse para afastar a tributação), parece-nos assistir razão ao Fisco Federal, ao menos no que diz respeito à legislação infraconstitucional, ao afirmar que essas propriedades “*são tributadas normalmente*”. Sendo assim, e tendo-se também em conta que o ato de lançamento é, segundo o parágrafo único do artigo 142 do CTN¹⁷, vinculado e obrigatório (o que equivale a dizer que não é dado à Administração Fazendária exercer qualquer juízo de *justiça* da tributação), não há censuras (repita-se: do ponto de vista das normas infraconstitucionais), segundo entendemos, à postura do Fisco Federal.

¹⁷ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

V. A análise do tema sob um enfoque constitucional

i. Imunidade e capacidade contributiva

Como se sabe, a Constituição Federal traz, na qualidade de verdadeiras garantias individuais asseguradas aos contribuintes, diversas limitações ao Poder de Tributar conferido ao Estado brasileiro, dentre as quais ganham destaque, para o objeto da presente análise, as *imunidades*, que, em nosso entender, nada mais são que hipóteses de não-incidência tributária constitucionalmente qualificadas, e que estão arroladas, em sua quase totalidade¹⁸, nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. [...]"

Já de início, da simples leitura do quanto estabelecido no preceito constitucional, já é possível aferir que as terras conferidas aos remanescentes de

¹⁸ Existem imunidades em outras passagens do Texto Constitucional, inapropriadamente chamadas de hipóteses de isenção ou não-incidência, como é o caso da imunidade conferida às entidades beneficentes de assistência social, no que diz respeito à contribuição para a seguridade social (artigo 195, § 7º).

quilombos não estão livres da instituição de impostos por força de qualquer das alíneas que integram o inciso VI do artigo 150 da CF-88, não havendo que se falar, ao menos *prima facie*, em regra imunizante que impeça a tributação defendida pelo Estado.

Nada obstante, qualquer curioso que tenha interesse em estudar minimamente o assunto aqui posto em análise fatalmente se deparará com o texto produzido pelo ilustre Professor CELSO DE ALBUQUERQUE SILVA, intitulado “*Tributação e Direitos Fundamentais – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombos*”¹⁹, em que o Procurador Regional da República, depois de discorrer com muita propriedade sobre o tema, alcança a conclusão de que existiria uma “*imunidade implícita*” apta a resguardar as terras dos quilombolas.

Para não pecar por imprecisões, mas também sem incorrer em exageros, cumpre aqui transcrever as seguintes passagens do artigo em questão:

“A Constituição igualmente assegura uma imunidade implícita das terras dos remanescentes de quilombos. Essa zona delimitadora de competência negativa tributária, a exemplo do que ocorre com a imunidade recíproca, extrai sua legitimidade concomitantemente do dever estatal de defender, proteger e promover valores fundamentais e fundantes do Estado Democrático e do respeito que deve ao princípio da capacidade contributiva. [...]

Fincado nessa premissa, pode-se afirmar que, seja por meios diretos, seja por meios indiretos (no caso via tributação), quando se retira a terra dos quilombolas não se está simplesmente se negando um direito individual de propriedade aos indivíduos componentes dessas comunidades, mas se está destruindo, aniquilando o próprio grupo, cometendo-se um etnocídio, de sorte que não é exagero, sob forma alguma, **afirmar-se que interpretar e aplicar o sistema tributário de modo a permitir a tributação de suas terras é juridicizar a desumanidade, com direta e frontal violação ao princípio da dignidade humana**, pois que se retira um elemento essencial do valor que cada indivíduo dessa comunidade sente com relação a si próprio e com seu grupo, vez que na sua relação com a terra essas comunidades tradicionais não a identificam como um simples e mero meio de produção econômica ou de riqueza, mas como receptáculo de sua cultura, valores, modos de viver e criar, insuscetíveis de incidência tributária.

¹⁹ Disponível em http://6ccr.pgr.mpf.gov.br/documentos-e-publicacoes/docs_artigos/tributacao-e-direitos-fundamentais-2013-a-questao-da-intributabilidade-das-terras-ocupadas-pelos-remanescentes-de-quilombos (acesso em 08 de janeiro de 2013).

[...]

Curial a conclusão de que, sob a ótica de preservação da identidade cultural, é manifesta a ausência de capacidade contributiva desse grupo sofrido, perseguido, marginalizado e discriminado por longo período de nossa história. Tributar a propriedade das terras dos remanescentes de quilombolas, face sua indiscutível hipossuficiência, importaria em negar efetividade ao direito fundamental consagrado no artigo 68 do ADCT, quando menos, por inviabilizar o seu direito ao desenvolvimento econômico e social, ainda que sob o guarda chuvas de suas tradições, culturas e práticas. A manutenção do modo de viver, criar e fazer quilombolas não deve e nem pode significar o encarceramento desses grupos por tanto tempo estigmatizados em um estado permanente de pobreza absoluta.

A tributação das terras dos remanescentes de quilombos por qualquer tipo de imposto implica em clara vulneração do princípio da capacidade contributiva e da correlata intributabilidade do mínimo existencial, se por mínimo existencial se entende “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações positivas”.

(grifamos)

A conclusão do ilustre Professor se baseia, portanto, se assim podemos resumir, em duas premissas básicas: (i) existência de uma imunidade que, apesar de não estar explícita no Texto Constitucional, adviria da necessidade de se acautelar (e, neste caso, o acautelamento, no sentido de preservação, reclamaria a supressão do Poder de Tributar do Estado) um direito fundamental (dignidade humana), que, ainda segundo o Autor, estaria ameaçado pela *juridicização da desumanidade* (tributação das terras quilombolas) e (ii) ausência plena e absoluta de capacidade contributiva, apta a afastar qualquer tipo tributação sobre os integrantes das comunidades quilombolas, baseada em uma premissa de cunho histórico (“grupo sofrido, perseguido, marginalizado e discriminado por longo período de nossa história”).

Primeiramente, temos a opinar que os assuntos devem ser tratados isoladamente.

Não entendemos como possível a invocação de uma limitação ao poder de tributar (capacidade contributiva) para subsidiar uma construção de raciocínio que faça surgir uma imunidade, sem o amparo de expressa previsão constitucional. Parece-nos, enfim, que as imunidades e a capacidade contributiva (enquanto

princípio tributário de envergadura constitucional) são espécies de um universo mais amplo, qual seja, o das limitações constitucionais ao Poder de Tributar, e que não se confundem.

Tratando especificamente das imunidades, temos que as mesmas (e somente aquelas postas, de forma explícita, no Texto Constitucional) refletem, exaustivamente, os fenômenos que a Constituinte quis excluir do campo passível de imposição tributária por parte do Estado²⁰, seja por que motivação for (e, de fato, acreditamos que algum desses fenômenos foram eleitos em função, exatamente, da ausência presumida de capacidade contributiva dos respectivos agentes, como também, em outros casos, única e exclusivamente para fomentar o desenvolvimento das atividades beneficiadas, especialmente nos campos em que a atuação dos agentes privados vem suprir uma carência do Estado em alguns serviços que deveria oferecer de forma satisfatória a seus súditos – como as instituições de educação).

E, no caso do ITR, a única imunidade estabelecida expressamente pela Constituição Federal diz respeito à inexigibilidade do imposto em relação às pequenas glebas rurais, tal como estipulado pelo inciso II do parágrafo 4º do artigo 153.

Afinal, as normas imunizantes, em que pese privilegiem valores de inegável relevância social²¹, continuam sendo regras de exceção²² (enquanto a regra permanece sendo o pagamento de tributos para financiamento do Estado) e,

²⁰ COSTA, Regina Helena. “Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF”. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33-36.

²¹ “A imunidade tributária é uma regra contida na Constituição Federal ligada a estrutura política do País e calcada em interesses sociais, econômicos, religiosos, políticos, educacionais e culturais. Dessa forma, a imunidade veda às entidades tributantes, a instituição de impostos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, com vistas à proteção daqueles princípios, interesses ou valores, tidos como fundamentais pelo Estado.” MAZZA, Willame Parente. “A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos”, p. 100. Arquivo Jurídico, v. 1, n. 1, jul/dez 2011 (disponível em http://www.ufpi.br/subsiteFiles/raj/arquivos/files/raj201107_willame.pdf), acesso em 02 de dezembro de 2012.

²² BALEEIRO, Aliomar. “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 228.

como tal, não podem ser “criadas” por meio de construções interpretativas²³, o que se revelaria de todo temerário ao reduzir inadvertidamente a base de contribuintes, oferecendo risco, inclusive, para a própria sustentabilidade do Estado. Não se está aqui a defender que as hipóteses de imunidade devam ser interpretadas de forma restritiva; muito ao contrário, entendemos que, no trabalho de interpretação e aplicação dessas normas aos casos concretos, deve-se mesmo perseguir a vontade da Constituinte e buscar conferir eficácia plena ao mandamento²⁴, resguardando da tributação as pessoas ou os bens que o Texto Constitucional houve por bem prestigiar.

Contudo, a busca incessante da finalidade da norma em muito se distancia da pretensão de querer ver, albergada na Constituição, uma hipótese de não-incidência tributária que lá não está posta. É isto o que se tem, segundo pensamos, quando se advoga a existência de uma imunidade das terras quilombolas. Mesmo porque, e isto nos parece de grande relevância, o artigo 68 do ADCT, que estabeleceu a obrigatoriedade de o Poder Público reconhecer a propriedade das terras quilombolas, foi editado pela própria Constituinte Originária, que também se ocupou de estabelecer as limitações ao Poder de Tributar. Portanto, não se está a tratar de uma imperfeição do Texto Constitucional, possivelmente motivada por um desencontro temporal (que, muito excepcionalmente, poderia até autorizar uma interpretação sistemática para sanar o descuido legislativo); a Constituinte tinha conhecimento do fenômeno que criava e, se assim quisesse, teria arrolado a terra dos remanescentes de quilombos entre aquelas protegidas da tributação estatal, mas não o fez, e não vemos como o intérprete querer fazê-lo agora.

Reforçando este racional, uma vez mais valemo-nos do fato de que está tramitando junto ao Congresso Nacional uma Proposta de Emenda à Constituição

²³ Acerca da utilização de mecanismos de integração, confira-se TORRES, Ricardo Lobo. “Imunidade tributária”. *in* MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Imunidades tributárias*. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998. Cap. 9. p. 197-198.

²⁴ Sobre a interpretação teleológica das imunidades, recomendamos MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *in* MARTINS, Ives Gandra (Coord.). “Imunidades tributárias”. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998. Cap. 6. p. 133.

(PEC-203/2012, apresentado pelo Deputado Amuri Teixeira) que visa, exatamente, dar nova redação ao artigo 184 da Constituição Federal para acrescentar-lhe o parágrafo 6º, segundo o qual passariam a ser “*isentas do Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU e Imposto Territorial Rural - ITR as terras, terrenos e edificações das comunidades quilombolas*”. Isto nos leva a concluir que o desejo parlamentar de emendar o Texto Constitucional para fazer incluir uma norma imunizante dos territórios quilombolas só pode ter lugar diante do silêncio do Texto Original a este respeito, pois, como se sabe, não há palavras inócuas ou desnecessárias na Constituição.

Já passando à análise do tema sob a ótica da capacidade contributiva, somos um tanto mais sensíveis.

Primeiramente, devemos fazer a breve ressalva de que, em nossa íntima compreensão, a capacidade contributiva, se entendida unicamente como o mandamento que se extrai do parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal, não tem qualquer utilidade para a presente análise; a uma porque, segundo o Texto diz expressamente, os tributos só observarão a capacidade econômica do agente quando *possível*, o que lhe dá pompa de *facultatividade*²⁵, daí resultando a impossibilidade de o particular opor ou exigir tal comportamento por parte da Administração; e a duas porque o mandamento é nitidamente dirigido àqueles que se ocupam da atividade legislativa²⁶, com a singela (e até inútil) pretensão de nortear a produção legiferante, não se prestando, como princípio, ao juízo de constitucionalidade²⁷.

Nada obstante, entendemos que a capacidade contributiva é, sim, um princípio tributário de envergadura constitucional, mas que deflui do princípio da

²⁵ Sem que deixemos de reconhecer que nosso entendimento é minoritário neste particular, a exemplo de Regina Helena Costa (*in* Princípio da Capacidade Contributiva. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p.91). Defendendo a imperiosidade do mandamento, com a maioria, Misabel Derzi (nota em BALEIRO, Aliomar. “Limitações constitucionais ao poder de tributar”. 7ª ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.694).

²⁶ *Idem*.

²⁷ *Ibidem*.

propriedade privada (artigo 5º, *caput* e XXII), inspirador da ordem econômica (artigo 170, II), ao passo que a ausência dessa capacidade (de contribuir), ou seja, a ausência de uma demonstração de riqueza apta a ensejar a incidência da tributação, termina por autorizar que a exação fiscal recaia diretamente sobre uma parcela do patrimônio já detido pelo particular, atentando, efetivamente, contra o princípio da propriedade privada – na mesma medida em que cria interseções com o princípio do não-confisco (artigo 150, IV²⁸).

E mais: a capacidade contributiva não está ligada à figura do agente, mas sim ao negócio ou ato jurídico pelo mesmo praticado. Com efeito, a capacidade de contribuir deve ser investigada a partir do fenômeno que, em tese, ensejaria a tributação; se esse fenômeno não releva, *per sí*, uma capacidade de contribuir, pouca importa que o agente seja dotado de um significativo patrimônio: a tributação estará desautorizada.

Feitas essas considerações, passamos a analisar se o princípio da capacidade contributiva é capaz de autorizar o reconhecimento da inconstitucionalidade dos dispositivos legais que, supostamente, ao menos no entender da União Federal, autorizam a cobrança do ITR sobre as terras conferidas aos grupos de remanescentes dos quilombos (artigo 29 do CTN e artigo 1º da Lei nº 9.393/96).

Reforce-se, de início, que, por força de princípios constitucionais fundamentais (garantias), os fatos eleitos pelo legislador como aptos a ensejar o surgimento de uma obrigação tributária devem, necessariamente, revelar uma riqueza do particular. Trata-se, efetivamente, de primado inerente à compatibilização do Poder de Tributar conferido ao Estado com o direito de propriedade (privada) assegurado aos seus súditos pelo Estado Democrático de Direito, em legítima expressão do pacto social (os administrados sujeitam-se à restrição do exercício de

²⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

sua liberdade e de sua propriedade em prol da sociedade, financiando o aparelho estatal).

Ocorre que esta restrição patrimonial deve respeitar a capacidade de contribuir de cada particular, sob pena de tornar ineficaz a limitação constitucional e adentrar indevidamente a linha delimitadora do seu mínimo existencial. A esta garantia, em apertada síntese, se convencionou chamar de Capacidade Contributiva.

Assim sendo, somente é admissível a tributação sobre *riqueza* do contribuinte (fatos-signos presuntivos de riqueza), devendo a tributação ser mais aguda em relação aos particulares que revelem melhores condições de suportá-la e, conseqüentemente, menores para aqueles que não as revelam, tornando a tributação escalonada e *justa* (progressividade), de forma que não se imponha ao particular uma carga tributária que o mesmo não tenha condições de suportar (Princípio da Suportabilidade), ou seja, que não ultrapasse a riqueza tributável para atingir seu patrimônio²⁹.

Importante frisar que, no ordenamento brasileiro, a análise da suportabilidade do encargo assumiu posição principiológica, mormente com o elenco de diversos direitos e garantias na condição de fundamentos do Estado Democrático e Social, amplamente abraçados pela Carta Magna, dentre os quais vale destacar a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), a livre iniciativa (art. 1º, IV e art. 170), a igualdade (art. 5º, caput), a liberdade (art. 5º, caput) e o direito à propriedade (art. 5º, caput e XXII).

A capacidade contributiva é, portanto, a condição patrimonial que o contribuinte detém e que lhe possibilita cumprir o dever de colaborar com o

²⁹ AMARO, Luciano. "Direito tributário brasileiro". 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p.138.

financiamento do Estado, sem, com isso, frustrar seu direito de *subsistência* e *desenvolvimento*. Nessa esteira, cabe afirmar que a tributação deve se dar sempre sobre a riqueza manifestada pelo indivíduo, e não sobre suas relações sociais, sendo certo que a identificação prática dessa aptidão contributiva se dá por sinais exteriores de riqueza.

Tratando-se de princípio chave do direito, outra ilação não há senão a que chegou ALFREDO AUGUSTO BECKER: *“o juiz está juridicamente obrigado a declarar a inconstitucionalidade da lei tributária se o legislador tiver escolhido para composição de sua hipótese de incidência fatos que não são signos-presuntivos de renda ou capital acima do indispensável”*³⁰. REGINA HELENA COSTA defende que a hipótese de incidência tributária será inconstitucional *“quando a situação legislativamente descrita não revelar a aptidão abstrata de um sujeito para responder pelo gravame tributário, vale dizer, não demonstrar capacidade contributiva absoluta ou objetiva”*³¹.

A certeza de que o indivíduo terá condições de arcar com a imposição tributária e ainda exercer as garantias que lhe são asseguradas pela Constituição Federal reclama que o legislador tributário eleja fatos dos quais se possa presumir a manifestação de uma riqueza, isto é, é preciso que haja uma vinculação entre a incidência do tributo e a expressão econômica do fato subsumido, tendente a demonstrar a capacidade de contribuir para o Tesouro. Daí se afirmar, por premissa, que a riqueza deve ser do contribuinte (compor seu patrimônio) e por ele ser disponível.

Neste sentido, o entendimento adotado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal:

³⁰ in “Teoria Geral do Direito Tributário”, 5ª ed., Noeses, p. 466.

³¹ in “Princípio da Capacidade Contributiva”, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 109.

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE.

1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.

2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. (...)

Agravo regimental ao qual se nega provimento.”³²

Na situação em análise, definitivamente, as associações representativas dos remanescentes de quilombos, ao receberem os títulos de propriedade, não revelam qualquer capacidade de contribuir. E assim afirmamos, primeiramente, porque as terras são “adquiridas” pelas associações independentemente do pagamento de preço e até mesmo de manifestação de vontade (mas sim atribuída por determinação constitucional). Portanto, o ato jurídico não revela capacidade de contribuir.

De igual modo, é preciso lembrar que, por força do artigo 17 do Decreto nº 4.887/2003, os títulos de propriedade das terras são gravados com cláusulas restritivas do direito de propriedade, dentre as quais se destaca a da *inalienabilidade*. Daí se há de compreender que os remanescentes de quilombos nem sequer podem dispor de suas terras, o que permite duas outras conclusões: (i) se não podem vender as terras, não se beneficiam de um incremento de seu patrimônio disponível (o que, de mesmo modo, não revela capacidade de contribuir, pois não poderão sequer se desfazer das terras para, com o fruto da alienação, saldar suas dívidas junto ao Poder Público) e (ii) os remanescentes de quilombos, segundo a lógica defendida pelo Fisco Federal, ao receberem o título de propriedade, assumem a condição absurda (e sem precedentes!) de contribuintes vitalícios e compulsórios do ITR, pois nem sequer podem se “desfazer” do objeto da tributação.

³² RE 406955, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011. Publicado em 21 de outubro de 2011.

Esta situação atenta contra a Capacidade Contributiva, submetendo os grupos de quilombolas, *ad eternum*, a uma exigência fiscal que não têm condições de suportar.

Como dito, o fato de os grupos de quilombolas receberem o título de propriedade definitiva não revela qualquer capacidade de contribuir para o Estado (e, como já defendemos, é o ato ensejador da tributação que deve ser analisado sob a ótica da capacidade contributiva, e não a esfera patrimonial do agente), especialmente porque, como não deixa dúvida a própria redação do artigo 68 do ADCT, a emissão dos títulos não veio estabelecer nenhum fenômeno jurídico *novo* que pudesse fazer incidir o ITR onde, antes, sua exigência não tinha lugar. Lembrese, neste particular, a exata dicção do dispositivo: “*aos remanescentes das comunidades dos quilombos que estejam ocupando suas terras é **reconhecida** a propriedade **definitiva**, devendo o Estado emitir-lhes os títulos respectivos*” (grifamos). Sobressalta inquestionável que a Constituinte não veio conferir a propriedade das terras aos quilombolas, mas apenas declarar (mediante a emissão de um título), com a finalidade de conferir segurança jurídica aos beneficiados, uma situação que já subsistia, ou seja, tornar definitiva uma propriedade que já existia, provisoriamente.

E, nada obstante defendamos a análise da capacidade de contribuir a partir do fato que se pretende tributar, nem mesmo a outra hipótese (de análise universal do patrimônio do agente) socorreria a pretensão arrecadatória no caso presente.

É que não se pode furtar à consideração de que essas associações são constituídas com a única finalidade de representar a coletividade, de modo a receber o título de propriedade pró-indiviso (lembre-se que essa forma de concessão, em prol da coletividade, é requisito legal), não desenvolvendo atividades econômicas e não auferindo rendimento algum, uma vez que têm por único objetivo assegurar a

preservação da cultura e dos hábitos da comunidade de remanescente de quilombos, os quais exploram a terra, para subsistência, sob as rígidas diretrizes do plano de manejo.

A fundo, o que se tem na hipótese é uma situação inimaginável e incompreensível em que o Estado, de um lado, outorga a titularidade definitiva das terras tradicionalmente ocupadas pelos remanescentes das comunidades de quilombos às suas respectivas Associações (em obediência ao mandamento constitucional) e, de outro, busca neutralizar os efeitos da titulação através da imposição de uma carga tributária que, sabidamente, as associações de remanescentes não têm condições de suportar; o Estado dá com uma mão para tirar com a outra.

Ainda neste ponto, cumpre destacar que as associações em questão (que são, afinal, as efetivas titulares das terras e que, por isso, sofrem as cobranças de ITR) não desenvolvem atividade mercadológica ou econômica alguma, de forma que a quase totalidade da produção da terra é utilizada para a subsistência dos próprios membros da comunidade, o que evidencia uma situação de hipossuficiência econômica, muito bem apontada no estudo do Professor Celso de Albuquerque Silva³³:

“(...) Os remanescentes das comunidades de quilombos são aqueles grupos étnico-raciais, com trajetória história própria, dotados de relações territoriais específicas, com presunção de ancestralidade negra relacionada com a resistência a opressão história sofrida. É característica identificadora desses grupos a permanente discriminação a que historicamente foram submetidos, o que conduziu inevitavelmente a sua reconhecida e indiscutível hipossuficiência econômica e social.”

Por todos esses fundamentos, tem lugar a assertiva de que as terras dos remanescentes de quilombolas não estão amparadas por dispositivo constitucional imunizante, que em nosso entendimento somente poderia ser explícito (e nunca

³³ *Op.cit.*

implícito, obtido a partir da conjugação de outras disposições constitucionais), mas, por outro lado, o princípio da capacidade contributiva, capaz (a partir da conjugação dos princípios positivados da propriedade privada e do não-confisco) de informar a análise de constitucionalidade de determinada imposição fiscal, não autoriza a cobrança do imposto sobre um fenômeno que não revela qualquer capacidade de contribuir para os cofres públicos, como se tem em relação à emissão do título de reconhecimento da propriedade exercida pelas comunidades sobre as terras que ocupam.

Com efeito, em se tratando do reconhecimento de uma propriedade pré-existente, de cunho meramente declaratório, cujo título respectivo é emitido independentemente do pagamento de preço e que vem gravado com cláusula de inalienabilidade, não se revela, na hipótese, uma manifestação de riqueza apta a ensejar a cobrança de tributo por parte do Estado, de modo que, em nosso entender, revala-se afrontosa ao Texto Constitucional a exigência do ITR sobre tais propriedades.

ii. O conceito constitucional de propriedade inserido no artigo 153, VI da Constituição

Dando continuidade à análise do tema sob o enfoque constitucional, pedimos vênia para reproduzir, uma vez, porque essencial à análise, o preceito constitucional que autoriza a instituição do imposto em questão: “*compete à União instituir impostos sobre (...) propriedade territorial rural*” (artigo 153, VI, da Constituição Federal).

Sabemos, de outro lado, que a Constituição Federal, ao repartir as competências tributárias entre os Entes da Federação, fez uso de conceitos de direito privado para enumerar os fenômenos jurídicos passíveis de tributação - como, por exemplo, “renda”, “importação”, “operação de crédito”, “mercadorias” e “serviços”.

Não se nega que o Texto Constitucional traz apenas as balizas-mestres para o exercício do Poder de Tributar, delegando à legislação complementar a definição dos respectivos fatos geradores (artigo 146, inciso III, “a”). Contudo, essas balizas, em que pese sirvam apenas para identificar o fenômeno jurídico apto a autorizar a exigência tributária, termina por restringir (como pretendeu, de fato, a Constituinte) a atuação dos legisladores nacional e ordinário, o que nos conduz à conclusão de que, ao repartir as competências tributárias, o Texto Constitucional faz uso de *conceitos constitucionais*, emprestados do direito privado, que estipulam limites (ainda que bem abrangentes) à produção legislativa. Esses conceitos constitucionais são, portanto, limitações ao Poder de Tributar, sendo certo que qualquer dispositivo que pretenda instituir imposto sobre fato jurídico que não esteja compreendido pelo *conceito constitucional* respectivo, estará eivado de absoluta inconstitucionalidade.

É o que se dá com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Em que pese a Constituinte tenha se referido, tão somente, à *propriedade* exercida sobre o território rural, é certo que a legislação complementar estabeleceu que o ITR “*tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município*” (CTN, artigo 29). Numa leitura restritiva, poder-se-ia até sustentar a inconstitucionalidade do dispositivo ao estender a tributação sobre o *domínio útil* ou a *posse* do imóvel, mas, com isso, se estaria ignorando o fato de que a definição dos fatos geradores cabe mesmo ao texto complementar e, ainda pior, esvaziando-se o objetivo da norma constitucional, que é, evidentemente, autorizar a tributação dos direitos de propriedade, *amplamente compreendidos*, ou seja, direitos reais exercidos sobre imóveis rurais que reflitam uma manifestação de riqueza do particular, independentemente do título a que se dê a aquisição ou transmissão desse direito³⁴.

Em suma, tem-se que a Constituição cria balizas amplas ao autorizar a instituição de impostos, que não de ser respeitadas pelo legislador complementar ao definir os respectivos fatos geradores, os quais, por sua vez, criam novas balizas, ainda mais restritas, que não de ser respeitadas pelo legislador ordinário e pelo Poder Executivo.

Essas balizas trazidas pela Constituição, em que pese sejam amplas, trazem um grau necessário de objetividade. Não fosse assim, o legislador complementar gozaria de absoluta liberdade para classificar os fenômenos jurídicos, enquadrando-os, ao seu bel prazer, no dispositivo constitucional que melhor lhe aprouvesse. Tomando um exemplo exagerado, mas que se mostra útil a esta altura, se não se compreendesse que a Constituição impõe limites objetivos ao Poder de Tributar, ao adotar *conceitos constitucionais* emprestados do direito civil, nada impediria, v.g., que a União Federal quisesse classificar a locação como exercício de propriedade para fazer incidir o imposto rural.

³⁴ Mesmo porque, segundo o artigo 1.196 do Código Civil, “*considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade*”. (grifamos)

Anotamos, em reforço, que o Supremo Tribunal Federal, em diversos julgamentos em matéria tributária, reconheceu a existência de *conceitos constitucionais* capazes de limitar o exercício do Poder de Tributar. Confira-se, por todos:

“EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. COFINS. LOCAÇÃO DE BENS. REGIME CONSTITUCIONAL ANTERIOR À EC 20/1998. CONCEITO DE FATURAMENTO. LIMITES. A decisão agravada está em harmonia com a tradicional jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal acerca do conceito constitucional de faturamento, inscrito no art. 195, I, da Carta de 1988, no sentido de equivaler à receita bruta advinda da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Precedentes do Plenário: RE 150.755, DJ 20-08-1993; ADC 1, DJ 16-06-1995; REs 390.840, 357.950 e 346.084, DJ 15-08-2006. Embora se identifiquem decisões dissonantes, esta robusta orientação do Tribunal Pleno não foi superada. E enquanto não o for, há de ser respeitada. Logo, **revela-se ilegítima a incidência, no regime pretérito à EC 20/1998, da COFINS sobre a receita advinda da locação de bens, dados os limites do conceito constitucional de faturamento, que não alcança receitas provenientes de fontes diversas da alienação de mercadorias e da prestação de serviços.** Agravo regimental conhecido e não provido.”³⁵

(grifamos)

Sob as luzes desta compreensão, é de se ressaltar, por fundamental, que à lei tributária não é dado alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias, conforme preceituam os artigos 109 e 110, ambos do CTN:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. **A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”**

(grifamos)

³⁵ RE 396514, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 20 de novembro de 2012. DJe-241 publicado em 10 de dezembro de 2012.

Portanto, temos assim a primeira premissa: a Constituição, ao repatir as competências tributárias, utiliza termos de direito privado (abrangentes) que, em conformidade com a legislação civil, criam *conceitos constitucionais* que, interpretados com o propósito de conferir eficácia à vontade Constituinte, funcionam como balizas limitadoras à eleição dos fatos geradores que ensejarão a incidência do imposto.

Aplicando-se tal premissa ao caso em análise, temos que a instituição e cobrança do ITR está adstrita à observância das balizas impostas pelo *conceito constitucional amplo de propriedade* utilizado pelo inciso VI do artigo 153 da Carta Política (salientamos que a tributação defendida pela União Federal não se sustenta, até onde temos conhecimento, na alegação de que a propriedade exercida pelas comunidades quilombolas se equipararia a domínio útil ou posse, razão pela qual, para não fugirmos ao objeto do estudo, não nos dedicaremos à análise desses institutos).

Cumpre-nos, portanto, para identificar o *conceito constitucional* de propriedade – e, por conseguinte, as balizas impostas pelo preceito constitucional em análise ao exercício do poder de tributar da União -, buscar socorro no direito privado e, com esse propósito, debruçamo-nos sobre o artigo 1.228 do Código Civil, *verbis*: “o proprietário tem a **faculdade de usar, gozar e dispor da coisa**, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (grifamos).

Concluímos, pois, que a caracterização da propriedade impescinde da possibilidade de o detentor dispor da coisa, no que somos acompanhadas pela melhor doutrina civilista, conforme se depreende dos ensinamentos de MARIA HELENA DINIZ:

“O direito de usar a coisa é o de tirar dela todos os serviços que ela pode prestar, sem que haja modificação em sua substancia. O titular do *jus utendi* pode empregá-lo em seu próprio proveito ou no de *outrem*, bem como

deixar de utilizá-lo, guardando-o ou mantendo-o inerte. Usar o bem não é apenas retirar vantagens, mas também ter o bem em condições para servir. O *jus utendi* é o direito de usar a coisa, dentro das restrições legais, a fim de evitar o abuso do direito, limitando-se, portanto, ao bem estar da coletividade.

O *jus fruendi* exterioriza-se na percepção dos frutos e na utilização dos produtos da coisa. É o direito de gozar da coisa ou de explorá-la economicamente [...]. **O *jus abutendi* ou *disponendi* equivale ao direito de dispor da coisa ou poder de aliená-la a título oneroso (venda) ou gratuito (doação), abrangendo o direito de consumi-la e o poder de gravá-la de ônus (penhor ou hipoteca, servidão etc) ou de submetê-la ao serviço de outrem [...] E, finalmente, *rei vindicatio* é o poder que tem o proprietário de mover ação para obter o bem de quem injustamente o detenha, em virtude do seu direito de seqüela, que é característica do direito real”³⁶**

(grifamos)

Destarte, ainda que, como visto, o Texto Constitucional traga um conceito amplo de propriedade no artigo 156, VI (de modo a permitir, por exemplo, a tributação da posse e do domínio útil), é certo que uma definição – mesmo minimalista – de *propriedade* reclama, necessariamente, a presença do poder de dispor conferido ao titular do direito, que é, pois, traço fundamental do instituto jurídico. Noutros dizeres, se não existe a possibilidade de dispor da coisa, está-se diante de instituto outro que não o da propriedade; neste caso, desborda-se do conceito constitucional de propriedade e, conseqüentemente, a tributação deste outro instituto termina por não respeitar as balizas impostas pelo Legislador Constituinte.

Com isso, alcançamos a segunda premissa: para que sejam respeitadas as balizas impostas pelo Texto Constitucional ao Poder de Tributar, no que se refere ao ITR, o fato jurígeno deve necessariamente recair sobre o titular de um direito que detenha o poder de dispor da coisa, sob pena de se tributar algo que não a propriedade.

Em mesmo sentido, são as sempre prestigiadas considerações de LEANDRO PAULSEN³⁷:

³⁶ in “Manual de Direito Civil”, Saraiva, 2011.

³⁷ in “Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência”, 13ª ed., Livraria do Advogado, 2011.

“A propriedade é o mais amplo dos direitos reais, envolvendo a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

(...) certo é que a base econômica prevista no inciso VI do art. 153 tem de ser considerada tendo por base o conceito de propriedade que constava do art. 524 do Código Civil de 1916 e que já era tradicional no nosso direito, mantendo-se com o Código de 2002, de maneira que o exercício da competência tributária, ou seja, a instituição do ITR, deve ater-se à tributação da propriedade tal como definida.”

(grifamos)

Com o atingimento dessas duas premissas, resta-nos, tão somente, para o que importa ao objeto deste estudo, analisar se o direito exercido pelas associações representativas dos remanescentes de quilombos compreende o direito de dispor do bem imóvel cuja propriedade definitiva lhe seja reconhecida por meio de título emitido pelo Poder Público, em obediência ao mandamento inserto no artigo 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – pois, como visto, a presença de tal circunstância é indispensável para caracterizar a *propriedade* que a Constituinte, ao tomar emprestado o conceito do direito civil, autorizou seja tributada pela União.

A questão, como já se viu ao longo do presente trabalho, é de fácil solução.

Como visto, o artigo 68 do ADCT está regulamentado no Decreto nº 4.887/03, que, em seu artigo 17, é claro em dizer que “a *titulação prevista neste Decreto será reconhecida e registrada mediante outorga de título coletivo e pró-indiviso às comunidades a que se refere o art. 2º, caput, com obrigatória inserção de cláusula de inalienabilidade, imprescritibilidade e de impenhorabilidade*”, razão pela qual todos os títulos de *propriedade definitiva* emitidos pelo Poder Público, a partir da promulgação do referido diploma, estão gravados com a cláusula restritiva em questão.

A propriedade em questão é dita definitiva não por excesso da Constituinte, mas sim porque é mesmo imutável, ao passo que as terras não poderão, em qualquer hipótese, ser objeto de alienação. Ressalte-se bem que, no mesmo ato em que impôs ao Estado a obrigação de emitir os títulos em favor dos quilombolas, o Texto Constitucional cuidou de diferenciar (ao acrescer o vocábulo “definitiva”), para todos os efeitos, a *propriedade definitiva* tratada no artigo 68 do ADCT (especial) daquela outra regulamentada pelo artigo 1.228 do Código Civil (geral).

Depuramos, portanto, que a outorga do título de *propriedade definitiva* aos remanescentes das comunidades de quilombos não lhes confere absoluta liberdade para dispor de suas terras, mas, muito ao contrário, impõe severas restrições ao exercício de tal direito, em especial a impossibilidade de alienar as terras. Isto significa dizer que não se cuida, nem ao longe, de exercício pleno de propriedade.

Com efeito, as comunidades de remanescentes de quilombos estão constitucional e legalmente proibidas de dispor de suas terras e, portanto, a titularidade que lhes foi conferida não se enquadra no conceito civil de *propriedade*, tal como delineado no artigo 1.228 do Código Civil. Está-se diante de um modelo de “propriedade” absolutamente singular (especificamente no que diz respeito à inalienabilidade e às restrições impostas à exploração das terras, seja para plantio, extração vegetal ou qualquer prática de subsistência), que há de ser analisado como tal.

Destarte, se a *propriedade*, segundo a definição de direito privado, pressupõe o direito de dispor do bem, não há como se pretender classificar sob tal conceito, com o fim de autorizar a cobrança do ITR, o direito exercido pelos remanescentes de quilombos sobre as terras que lhes foram conferidas pelo Estado, que se revela um direito de propriedade *sui generis*. Noutros dizeres, temos que o conceito de “*propriedade*” trazido pelo artigo 1.228 do Código Civil não se confunde e tampouco compreende o conceito de “*propriedade definitiva*” esculpido no artigo

68 do ADCT, sendo certo que a Constituinte, ao autorizar a incidência de imposto sobre a propriedade, estabeleceu um *conceito constitucional de propriedade* a partir do instituto geral de direito privado, ou seja, aquele disciplinado no Código Civil.

E isto, por seu lado, conduz à ilação de que o artigo 156, VI não pode servir de base para a tributação de um outro fenômeno jurídico – a *propriedade definitiva*.

Do contrário, se estaria a violar não somente as disposições contidas nos artigos 109 e 110 do CTN, como também, e principalmente, o próprio artigo 156, VI da Constituição, uma vez que restaria vilipendiado o *conceito constitucional de propriedade* que o preceito traz, implicitamente, como baliza ao Poder de Tributar do Estado.

Mas não é só por conta da *inalienabilidade* que a propriedade definitiva conferida aos quilombolas se distingue da propriedade do direito civil (a que alude o artigo 156, VI). Essa distinção decorre também da natureza do agente que detem o direito.

Isto porque a propriedade definitiva não é reconhecida em favor dos indivíduos que integram a comunidade quilombola ao tempo da emissão do título, mas sim à própria coletividade. Exatamente por isso, ainda segundo o artigo 17 do Decreto nº 4.887/03, a propriedade definitiva das terras é “*reconhecida e registrada mediante outorga de título coletivo e pró-indiviso às comunidades a que se refere o art. 2º, caput, (...)*”, uma vez que a Constituição Federal, ao se referir aos “*remanescentes das comunidades de quilombos*”, por certo se referiu à coletividade composta por indivíduos que, unidos, representam as tradições, cultura, língua e valores historicamente relacionados ou culturalmente ligados ao grupo étnico-cultural.

Com efeito, não se pode perder de vista o valor que pretendeu tutelar a Constituinte ao determinar a emissão dos títulos de propriedade em favor dos

quilombolas: preservar o patrimônio cultural brasileiro, assegurando meios para a continuidade das comunidades quilombolas, o que reclama, em última análise, a posse pacífica da terra ocupada por seus ancestrais, preservando a unicidade do grupo e, conseqüentemente, seus hábitos e seu modo de vida. Desta feita, caso o título fosse conferido aos indivíduos (e não à coletividade), as regras sucessórias poderiam acabar transferindo a propriedade das terras para indivíduos estranhos ao grupo étnico-cultural cujas tradições se quer preservar; de igual modo, caso o reconhecimento da propriedade não fosse gravado pela cláusula de inalienabilidade, poderiam os indivíduos alienar a terra e, com essa desvinculação à terra, ensejar a dispersão dos integrantes da comunidade e a conseguinte eliminação do grupo de remanescentes.

Quem reforça essa compreensão é DANIEL SARMENTO, que, em seu estudo sobre o tema³⁸, assinala:

“(...) o direito à terra dos remanescentes dos quilombos pode ser identificado como um direito fundamental cultural (art. 215, CF), que liga a posse das terras à própria identidade de cada membro da comunidade porque, privado da terra, o grupo tende a se dispersar e a desaparecer, tragado pela sociedade envolvente. Portanto, não é só a terra que se perde, pois a identidade coletiva também periga sucumbir”.

Portanto, de uma forma ou de outra, não restaria atendido o anseio constitucional de preservação da cultura nacional, o que justifica plenamente, em nosso entendimento, a estipulação legal no sentido de que os títulos de propriedade definitiva devem ser conferidos à coletividade e gravados com cláusula de inalienabilidade.

Assim, sendo inequívoca a proteção dispensada pela Constituição aos territórios das comunidades de remanescentes de quilombos, entranhada nos artigos 215 e 216 da Constituição e no artigo 68 do ADCT, é inafastável a conclusão de que a outorga do título coletivo tem por propósito único preservar o povo, sua

³⁸ “A garantia do direito à posse dos remanescentes de quilombos antes da desapropriação”, disponível em http://www.cpisp.org.br/acoes/upload/arquivos/agarantiadodireitoaposse_danielsarmento.pdf (acesso em 11 de janeiro de 2013).

história e cultura, não podendo subsistir dúvidas de que a titularidade exercida sobre essas terras não se confunde com nenhuma outra exercida noutra faixa do território nacional.

Exatamente por isso o Professor CELSO DE ALBUQUERQUE SILVA nos explica que o direito coletivo de propriedade definitiva (conferido aos quilombolas) em nada se confunde com o direito de propriedade da legislação civil (tomado emprestado pelo artigo 156, VI da CF), que é um direito individual de propriedade que beneficia uma pessoa natural e/ou jurídica, isoladamente ou em condomínio. Confira-se o apontamento:

“(...) Trata-se do reconhecimento de um direito fundamental de terceira geração, jungido e imbricado à proteção de uma realidade étnico-cultural que, por pertencer a uma minoria vulnerável, mereceu especial proteção estatal. **Evidencia-se que o objetivo visado pelo legislador constituinte não foi o de conferir um direito individual de propriedade tal como ordinariamente reconhecido na legislação civil**, mas o de criar um instituto que, ao mesmo tempo em que protege os modos de criar, fazer e viver dessa minoria étnica e cultural, permite, ao conferir a titularidade dos imóveis que ocupavam à coletividade e não ao indivíduo isolado, que essas comunidades tenham garantidas a sua reprodução física, social, econômico e cultural (art. 2º §2º do Decreto nº. 4.887/2003).”³⁹

(grifamos)

Registre-se, por derradeiro, que foi também esta distinção entre os conceitos de propriedade (direito coletivo ou individual) que levou o MM. Juiz Federal FLÁVIO MARCELO SÉRVIO BORGES a entender que o direito coletivo conferido aos quilombolas se distancia do conceito de propriedade utilizado pela Constituição e, por conta disso, a desautorizar, na única decisão judicial que se tem conhecimento sobre o tema, a cobrança do ITR sobre as terras de uma comunidade quilombola do Pará. Confirmam-se, por oportunos, os seguintes trechos da decisão liminar:

“[...]Sequer seria preciso dizer: a Constituição não cria tributos; ela apenas os autoriza. Mas ao autorizá-los a Carta já prevê a sua base imponível. E mais: ela o faz em termos vinculados ao que o direito privado - ou outras

³⁹ *Op. cit.*

normas dispostas no ordenamento - diga sobre o instituto eleito. Se a lógica já não servisse à conclusão, o art. 1101 do Código Tributário Nacional demole qualquer resistência: *tollitur quaestio*.

Pois pelo menos nesse momento de cognição sumária, há seria dúvida sobre se o art. 153, VI, da CF, contempla a propriedade tal como esse termo vem disposto naqueloutro dispositivo, o art. 68 do ADCT [...].

E embora não assuma foros de definitividade, porque inadequado a essa fase processual, ressoa que as propriedades do art. 153, VI, da CF, e então a do Código Civil, e essa outra posta no art. 68 do ADCT são coisas diferentes. Isso não porque limitada: a limitação, já o dizia Celso Antônio, é da natureza da propriedade, que nunca é absoluta. Mas a rigor porque há aparente diversidade substancial: o Código Civil fala de propriedade individual, embora não exclua a multipropriedade, que até está na moda; a lei Civil trata de uma propriedade que se adquire pelos meios tradicionais que contempla: compra e venda, doação privada, herança e quejandos.

Mas aí vem: o art. 68/ADCT não trata de propriedade individual, senão de algo que apenas existe pela sua coletividade, pelo seu todo. Não liga uma pessoa à terra; liga a história, os fatos remotos, como quis a Constituição, que não cabe ser contrariada, pena de se usar de arbitrário *wishfull thinking*. Tanto é assim, que o registro imobiliário em casos tais é coletivo.

E tão ou mais importante: a origem do imóvel aqui discutido. Trata-se de remanescente de quilombo situado no Estado do Pará. Consta que área era pública, e que o Instituto de Terras dessa unidade federativa passou-a a quem de direito. Imóvel na origem não tributado; forma não usual de aquisição de propriedade, que nem da vontade depende, e cuja renúncia quiçá seja ineficaz.

Transparecem, então, propriedades diferentes, pelo que surge plausível afirmar que a situação fático-jurídica do remanescente de quilombo de Abaetetuba não se afina com o conceito posto no art. 153, VI, da Constituição, não sendo, pois, fato gerador do ITR.⁴⁰

(grifamos)

Firme nessas digressões, somos convictos em afirmar que o artigo 156, VI da CF-88 traz, em seu bojo, um *conceito constitucional de propriedade*, emprestado do direito civil (artigo 1.228 do Código Civil), o qual não se confunde e nem compreende o *conceito de propriedade definitiva* plasmado no artigo 68 do ADCT (pois do mesmo se distancia quanto à disponibilidade do bem e quanto à titularidade do direito, neste caso coletiva), de forma que a instituição e cobrança de ITR sobre as terras dos remanescentes de quilombos não pode buscar fundamento de validade no referido preceito constitucional, sob pena de ir de encontro ao próprio Texto Constitucional e também ao disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário.

⁴⁰ Processo 69367-48.2011.4.01.3400, em trâmite perante a 17ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal.

VI. Conclusão

De tudo o que até aqui se disse, podemos concluir, primeiramente, no que diz respeito ao estudo da legislação infraconstitucional relevante ao presente tema, que inexistente qualquer dispositivo legal que isente da cobrança do ITR, expressamente (como exige o CTN), a propriedade exercida pelos remanescentes de quilombos sobre suas terras, o que as submete à norma geral de incidência do imposto.

Contudo, a tributação em questão não resiste à análise sob um enfoque constitucional.

Em que pese a inexistência de norma imunizante que beneficie a propriedade exercida sobre as terras dos remanescentes de quilombolas, temos por certo que o princípio da capacidade contributiva, obtido a partir da conjugação dos princípios da propriedade privada e do não-confisco, desautoriza a referida tributação. E, ainda que isto não fosse bastante, concluimos também que a *propriedade definitiva* reconhecida aos remanescentes de quilombos pelo artigo 68 do ADCT, conferida independentemente do pagamento de preço, em prol da coletividade e que vem gravada com cláusula de inalienabilidade (tornando-a indisponível), não se confunde com aquela disciplinada pelo direito civil e que informa o *conceito constitucional de propriedade* enraigado no artigo 156, VI da CF-88, conduzindo à ilação de que o mesmo não poder ser invocado pela União Federal como base autorizativa da pretendida sujeição das terras quilombolas à cobrança do ITR.

VII. Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 5ª ed., Noeses.

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel. Nota em BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DINIZ, Carine Silva, e outros. Nova Teoria das Limitações ao direito de propriedade. Disponível em <http://blog.newtonpaiva.br/direito/wp-content/uploads/2012/08/PDF-D15-05.pdf> (acesso em 23 de abril de 2013).

DINIZ, Maria Helena. Manual de Direito Civil, Saraiva, 2011.

DUPRAT, Deborah. Breves considerações sobre o Decreto 3.912/01. Disponível em http://6ccr.pgr.mpf.gov.br/documentos-e-publicacoes/artigos/documentos-e-publicacoes/docs_artigos/consideracoes_decreto_quilombos_3912_01.pdf (acesso em 23 de abril de 2013).

GRAU, Eros. Proteção do meio ambiente. Revista dos Tribunais, n.º 702.

MAZZA, Willame Parente. A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos. Arquivo Jurídico, v. 1, n. 1, jul/dez 2011. Disponível em http://www.ufpi.br/subsiteFiles/raj/arquivos/files/raj201107_willame.pdf (acesso em 02 de dezembro de 2012).

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. in MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Imunidades tributárias. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998.

PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 13ª ed., Livraria do Advogado, 2011.

PELEGRINI, Luciana T. F. Extrafiscalidade e Imposto Territorial Rural. Disponível em http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_06/anexos/extrafiscalidade_e_itr.pdf (acesso em 11 de março de 2013).

SARMENTO, Daniel. A garantia do direito à posse dos remanescentes de quilombos antes da desapropriação. Disponível em http://www.cpis.org.br/acoes/upload/arquivos/agarantiadodireitoaposse_danielsarmiento.pdf (acesso em 11 de janeiro de 2013).

SILVA, Celso de Albuquerque. Tributação e Direitos Fundamentais – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombos. Disponível em http://6ccr.pgr.mpf.gov.br/documentos-e-publicacoes/docs_artigos/tributacao-e-direitos-fundamentais-2013-a-questao-da-intributabilidade-das-terras-ocupadas-pelos-remanescentes-de-quilombos (acesso em 08 de janeiro de 2013).

SILVA, Cláudio Teixeira da. O Usucapião Singular Disciplinado no Art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_28/artigos/Art_Claudio.htm (acesso em 03 de abril de 2013).

SUNDFELD, Carlos Ari (coord.). O direito à terra das comunidades quilombolas (artigo 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Sociedade Brasileira de Direito Público – SBDP. Disponível em http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/432_Comunidades_quilombolas_direito_a_terra.pdf (acesso em 14 de dezembro de 2012).

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária. in MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Imunidades tributárias. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998.