

APONTAMENTOS SOBRE O ITR E SUA PROGRESSIVIDADE

1.Considerações iniciais. 2. Regra-matriz de incidência tributária. 3. A regra-matriz de incidência do ITR instituída pela Lei n.º 9.393/96. 3.1. Critério material. 3.2. Critério espacial. 3.3. Critério temporal. 3.4. Critério pessoal. 3.5. Critério quantitativo. 4. Princípios aplicados ao ITR. 4.1. Legalidade, anterioridade e irretroatividade. 4.2.Uniformidade geográfica. 4.3. Progressividade, fiscalidade e extrafiscalidade. 4.4. Vedação de tributos confiscatórios e progressividade; 4.5. Função social da propriedade x proibição de tributos com efeitos confiscatórios.

1. Considerações Iniciais

O ITR - imposto sobre a propriedade territorial rural, cuja competência constitucional foi outorgada à União, vem sendo cobrado desde o advento da Lei n.º 9.393/96, utilizando alíquotas que variam de 0,03% a 20%, conforme a área total do imóvel e o seu grau de utilização e aproveitamento.

Essa variação tem por finalidade aplicar a extrafiscalidade premiando com alíquotas menores as propriedades rurais produtivas, mas, e em contrapartida, impõe alíquotas elevadas às propriedades que são improdutivas, tentando obrigá-las a melhorar seu desempenho.

Neste estudo analisaremos a regra-matriz de incidência tributária dessa exação e cada um de seus aspectos, dedicando especial atenção ao critério quantitativo. Para esse mister deveremos submeter a sua norma-padrão ao regime jurídico constitucional tributário, ou seja, ao conjunto de normas que incidem, atuam e delimitam as competências tributárias,

a fim de verificarmos a conformidade desse tributo com os sistemas constitucional e infra-constitucional.

2. Regra-matriz de incidência tributária

Toda norma jurídica descreve em seu antecedente um comportamento (*p*) e no conseqüente prescreve uma conduta (*q*) e, caso a conduta prescrita seja desobedecida (*-q*), sobrevém a sanção pela sua inobservância (*s*).

Em seu Curso de Direito Tributário, o Professor Paulo de Barros Carvalho faz minucioso estudo sobre os elementos que integram o antecedente e o conseqüente da norma jurídica tributária, encontrando a fórmula genérica do tributo denominada regra-matriz de incidência tributária.

No antecedente da regra-matriz existe a previsão de um fato com conteúdo econômico limitado por condições de espaço e de tempo. São os critérios material, espacial e temporal.

O critério material (*Cm*) é composto sempre por um verbo (*v*) e seu complemento (*c*); um verbo pessoal e transitivo cuja predicção é incompleta e por isso pede um complemento, seja ele um objeto direto ou indireto, afastando, conseqüentemente, quaisquer verbos impessoais, como, por exemplo, chover, haver, existir.

O critério espacial (*Ce*) possibilita o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário, restringindo-o a determinada extensão do território.

O critério temporal (*Ct*) subordina o critério material a uma condição de tempo e estabelece o momento exato em que se instala um específico laço obrigacional, até então genericamente previsto no conseqüente da regra-matriz.

Já no conseqüente dessa norma será estabelecido um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes e uma pessoa física ou jurídica. Aqui encontramos os critérios pessoal e quantitativo.

No critério pessoal (Cp) estão indicados os sujeitos ativo (sa) e passivo (sp) da relação jurídica tributária e no critério quantitativo (Cq), a base de cálculo (bc) e sua alíquota (al), que são elementos mensuradores da obrigação tributária.

Essa norma pode ser assim representada:

$$C_m (v.c) + C_e + C_t$$

↓

<----->

$$C_p (S_a + S_p) + C_q (bc.al)$$

3. A regra-matriz de incidência do ITR instituído pela Lei n.º 9.393/96.

Passemos agora à construção e análise da regra-matriz do Imposto Territorial Rural introduzido no ordenamento pela Lei n.º 9.393/96.

3.1. Critério material

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 153, VI, que compete à União instituir impostos sobre a *propriedade* territorial rural. Já o Código Tributário Nacional em seu art. 29 parece contrariar essa norma e ampliar o conteúdo do vocábulo propriedade ao dispor que “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...”

Entretanto, devemos nos lembrar que, de acordo com o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal.

Para dirimir tal questão, devemos verificar o conceito de propriedade que deve ser inicialmente examinado à luz do direito civil. Tal vocábulo, de acordo com a definição de Caio Mário da Silva Pereira, é o direito que uma pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem e de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha.

Entendemos que a Constituição Federal não usou o vocábulo “propriedade” nessa acepção. Consoante ensinamentos de Aires Fernandino Barreto¹, a Constituição ao mencionar o vocábulo “propriedade” não o empregou em seu sentido técnico-jurídico, mas sim na acepção de “patrimônio imobiliário rural”, ou de “imóvel rural”, abrangendo tanto o fato de alguém ser proprietário quanto o de ser titular do domínio útil, ou ainda, ser possuidor a qualquer título.

No mesmo sentido, José Francisco e Marcelo Pellegrina² ressaltam que o art. 153, § 4.º da Constituição Federal ao mencionar a função extrafiscal do ITR, estabelece que suas alíquotas serão fixadas de forma a desestimular a manutenção das propriedades improdutivas. Nesse dispositivo, o termo *propriedades* está sendo utilizado como sinônimo de “imóveis”, e não no sentido atribuído pela doutrina civilista.

Sendo assim, podemos concluir que o critério material do ITR pode ser formado pelo verbo “ser” e pelo complemento “proprietário de imóvel rural, titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título”

3.2. Critério espacial

No critério espacial encontramos dados que indicam o local em que se verificará a realização do fato tributário. Esse critério complementa a ação posta na materialidade da hipótese de incidência que deverá acontecer em um determinado lugar.

¹ - *Impostos sobre a Propriedade Imobiliária*, Revista de Direito Tributário, n.º 58, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991, p. 228.

O art. 29 do CTN, ao dispor sobre o Imposto Territorial Rural, optou por uma definição negativa de critério espacial e estabeleceu que imóvel rural é aquele localizado fora da zona urbana do município. Contudo, o art. 32 desse *codex* ao tratar do IPTU, elencou os requisitos mínimos a serem seguidos pelos Municípios para delimitar a zona urbana, “*verbis*”:

“art. 32. (...)

§ 1.º Para efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

III – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2.º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”

Portanto, podemos concluir que o critério espacial do ITR é a zonal rural, ou seja, aquela localizada fora do perímetro urbano do município, conforme critérios os acima mencionados.

² - *O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural*, Curso de Direito Tributário coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, 2001, p. 467-8

Importante trazer a baila os ensinamentos de Geilson Salomão Leite³ quando salienta que a destinação do imóvel é elemento irrelevante para determinação da incidência do ITR. O fator preponderante nesse caso é a situação do bem imóvel.

3.3. Critério temporal

O critério temporal determina no antecedente da norma o instante escolhido pelo direito positivo para ocorrência do fato tributário e o art. 1.º, da Lei n.º 9.393 de 19.12.96, elegeu como marco temporal o dia primeiro de janeiro de cada ano, “*verbis*”:

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

3.4. Critério pessoal

No critério pessoal encontramos os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária.

O sujeito ativo é a União que possui competência para legislar e arrecadar o ITR. De sua vez, enumera o art. 4.º da Lei n.º 9.393/96, as pessoas que poderão figurar como sujeito passivo, que são o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

3.5. Critério quantitativo

O critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota, tem por finalidade mensurar economicamente o critério material, confirmando-o, ou não.

³ - *Do imposto territorial rural*, São Paulo, ed. Max Limonad, 1996, p. 69

No tributo em comento, a *base de cálculo* é o valor da terra nua tributável (VTNt). Conforme art. 10, III, da Lei n.º 9.393/96, o VTNt é obtido multiplicando-se o valor da terra nua (VTN) pelo quociente entre a área tributável e a área total.

O art. 10, II, alíneas “a” até “c”, prescrevem que área tributável é a área total do imóvel, menos as áreas:

“a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 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.”

A *alíquota* do ITR variará de 0,3% a 20% , sendo que a norma que autoriza essa progressão está contida no art. 153, § 4.º da Constituição Federal que determina que esse imposto será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Contudo, é importante saber se o legislador infra-constitucional ao estipular alíquotas de até 20% obedeceu ao regime jurídico tributário, ou seja, ao conjunto de normas (princípios e regras) que caracterizam e subordinam essa tributação.

4. Princípios aplicáveis ao ITR

O termo princípio, segundo Paulo de Barros Carvalho, é utilizado no direito para denotar:

“a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma”⁴.

A competência tributária no Brasil está fortemente vinculada à ação de princípios constitucionais gerais e princípios constitucionais tributários. Muitos são os princípios aplicados ao ITR, alguns como legalidade, anterioridade, irretroatividade e uniformidade geográfica trazem limites objetivos facilmente identificáveis, outros, como igualdade ou vedação ao confisco, são portadores de valores cuja preferibilidade e graduação hierárquica dependerá do arranjo do intérprete. Passemos, então, à análise dos princípios mais importantes aos propósitos deste estudo.

4.1. legalidade, anterioridade e irretroatividade

O princípio da legalidade, salvo hipóteses constitucionalmente permitidas, veda a instituição ou aumento de tributos por veículos infra-legais, estendendo essa restrição aos deveres instrumentais. Por essa razão, tanto a norma que cria ou aumenta a tributação no ITR quanto a que institui seus deveres jurídicos instrumentais só poderão ser criados por lei.

O princípio da anterioridade traz um limite objetivo ao prescrever que a criação ou aumento do ITR deverá realizar-se em um exercício, mas só terá vigor e eficácia no exercício subsequente. O princípio da irretroatividade, também como limite objetivo, assegura que a norma que cria ou aumenta o tributo não poderá retroagir para alcançar fatos pretéritos e situações já consolidadas.

⁴ - *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2002, p. 141.

Embora tenhamos afirmado que anterioridade e irretroatividade são princípios portadores diretos de limites objetivos na tributação, vale ressaltar que esses limites objetivos indiretamente asseguram valores como a “não-surpresa” no caso da anterioridade e segurança jurídica em quase todas as demais hipóteses.

4.2. Uniformidade geográfica

O princípio da uniformidade geográfica é uma concretização do princípio da igualdade, pois garante aos contribuintes que estão em situação equivalente a submissão a uma tributação uniforme em todo território nacional, assegurando com isso o princípio federativo.

4.3. Progressividade, fiscalidade e extrafiscalidade

O princípio da progressividade impõe a utilização crescente de alíquotas à medida que aumenta a riqueza tributável, ou como no caso do ITR, à medida que aumenta o grau de improdutividade da propriedade rural.

Tal comando é aplicável ao ITR desde o advento da Constituição de 1988. Contudo, o poder constituinte originário apesar de ter estabelecido que as alíquotas do ITR deveriam ser fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, não utilizou expressamente o vocábulo progressividade, “*verbis*”:

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

(...)

VI – propriedade territorial rural;

(...)

§ 4.º - O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em

lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.” (grifamos)

Objetivando repelir qualquer interpretação jurisprudencial que vedasse essa progressividade no ITR, a Emenda Constitucional 42/2003 inseriu explicitamente esse princípio no art. 153, VI, § 4.º, da Constituição Federal, como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas:

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

(...)

VI – propriedade territorial rural;

(...)

§ 4.º - O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.”

Esse dispositivo vem reforçar a previsão já constante do art. 5.º, XXIII, da Constituição Federal que estabelece que a propriedade atenderá sua função social. A aplicação desse princípio objetivando atender a função social da propriedade fica mais clara se analisada pelo prisma dos conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade.

Fiscalidade e extrafiscalidade são termos usados pela ciência do direito para explicar a atuação dos valores no comportamento do legislador tributário ao exercer sua função típica.

Diz-se fiscalidade o comportamento que objetiva, principalmente, arrecadar tributos para abastecer os cofres públicos, servindo aqui de exemplo as inúmeras reformas tributárias ocorridas em nosso país que geraram aumento da carga tributária e que foram efetivadas para cobrir o *deficit* público.

Na extrafiscalidade, a arrecadação tributária é secundária, pois seu objetivo principal é incentivar ou coibir determinados comportamentos do contribuinte, motivado por

interesses sociais, políticos ou econômicos do legislador tributário. Vale ressaltar que na norma tributária dificilmente encontraremos um comportamento puramente fiscal ou extrafiscal, pois tais características aparecem mescladas na incidência tributária.

Os conceitos anteriormente mencionados vêm a calhar, pois a progressividade aplicada na Lei do Imposto Territorial Rural é um típico exemplo de extrafiscalidade que tributa de forma mais gravosa os imóveis rurais inexplorados ou de baixa produtividade, para atender a uma finalidade social e econômica e não o incremento de receita, aumentando alíquotas à medida que diminui o grau de utilização do imóvel rural, por exemplo:

- a) um imóvel que mede até 50 ha, cujo grau de utilização for maior que 80%, receberá uma alíquota de 0,03%, ao passo que se o mesmo imóvel tiver um grau de utilização de até 30%, sua alíquota será de 1,00%;
- b) um imóvel que mede entre 500 e 100 ha, cujo grau de utilização for maior que 80%, receberá uma alíquota de 0,15%, ao passo que se o mesmo imóvel tiver um grau de utilização de até 30%, sua alíquota será de 4,70%;
- c) um imóvel que mede acima de 5.000 ha, cujo grau de utilização for maior que 80%, receberá uma alíquota de 0,45%, ao passo que se o mesmo imóvel tiver um grau de utilização de até 30%, sua alíquota será de 20,00%.

4.4. Vedação de tributos confiscatórios e progressividade

O princípio do não-confisco proíbe que sejam criados tributos excessivos que possam causar a destruição da riqueza tributável e da propriedade a ponto de fazê-la desaparecer por desconsiderar a capacidade contributiva das pessoas. Como nosso ordenamento jurídico não possui normatização objetiva do “efeito confiscatório”, a análise deve ser feita caso a caso.

A proibição de tributos com efeitos confiscatórios repercute diretamente na fixação das alíquotas e na progressividade, pois dependendo da situação e da matéria tributada, se a

alíquota aplicada resultar numa insuportável absorção do valor da propriedade, aniquilando a empresa ou o exercício da profissão, estar-se-á diante de uma situação confiscatória que é plenamente repelida pela Carta Magna.

Nesse sentido, Roque Carrazza ensina que para reforçar o direito de propriedade “a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, *cria um limite explícito à progressividade ao ser aplicada aos impostos*”⁵.

Socorremo-nos mais uma vez das lições do Professor Paulo de Barros Carvalho quando observa que é muito mais simples identificar o confisco nos tributos que gravam a propriedade imobiliária, como é o caso do ITR porque nele a incidência acontece periodicamente, caindo de maneira sistemática nas relações tributárias.

Tal observação nos autoriza afirmar que uma alíquota de 20% que incide sobre determinado imóvel durante 5 anos consecutivos, certamente, resultará na absorção total do valor dessa propriedade pela tributação, causando o seu perdimento para o Estado, razão pela qual acreditamos que se essa alíquota de 20% for aplicada ao ITR, configurar-se-á um daqueles “flagrantes casos de confisco” a que se referiu Paulo de Barros Carvalho⁶.

A única justificativa constitucional apta a justificar essa tributação seria o princípio da função social da propriedade, a seguir exposto.

4.5. função social da propriedade x proibição de tributos confiscatórios

O direito de propriedade, que era tido como absoluto, exclusivo e perpétuo, sofreu uma relativização em virtude da *função social da propriedade* introduzida pela Constituição de 1988.

⁵ - *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros, 2004, p. 89.

⁶ - *op. cit.* p.158

José Afonso da Silva⁷, citando Pedro Escribano Collado, ensina que a função social da propriedade introduziu na esfera interna do direito de propriedade, um interesse que não pode coincidir com o do proprietário e que, em todo caso, é estranho ao mesmo, constituindo um princípio ordenador da propriedade privada. Para Silva⁸, desde 1988, o *direito de propriedade* e a sua *função social* devem ser estudados a partir dos princípios da ordem econômica.

Estaríamos, então, autorizados a concluir que o princípio da função social da propriedade, à guisa de relativizar o direito de propriedade, antes absoluto, exclusivo e perpétuo e de aplicar a extrafiscalidade para inibir abusos, autorizou, ilimitadamente, a progressão de alíquotas para forçar o proprietário a melhorar a produtividade de sua área rural ou dela desfazer-se?

Creemos que não, porque esse princípio não recebeu do *poder constituinte originário* “status” e valoração tão elevados a ponto de sobrepô-lo ao princípio da proibição de tributos com efeitos confiscatórios e que o autorizasse, por meio da progressividade o aumento ilimitado de alíquotas.

É cediço que a Constituição Federal em seu art. 5.º, XXIII prescreveu que a propriedade deverá atender sua função social. Porém, esse mesmo artigo também garantiu no inciso imediatamente anterior – XXII -, que essa propriedade apesar de não ser mais considerada perpétua, exclusiva, absoluta ou incontestável, jamais poderá ser desconsiderada e, sob qualquer pretexto, encampada pelo Estado em detrimento dos direitos do particular.

Os limites à ação do Estado também estão postos nessa mesma constituição nos artigos 5.º, XXIV e 184.

No primeiro deles o constituinte assegura o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro.

⁷ - Curso de Direito Constitucional Positivo, São Paulo, 1992, Malheiros, p. 256.

⁸ - idem, ibidem

Já o artigo 184 atribui à União competência para desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel que não esteja cumprindo sua função social, mas condiciona essa ação do Estado à prévia e justa indenização:

“art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até 20 anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 1.º As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.”

Portanto, mesmo as propriedades improdutivas não poderão, sob pretexto de não estarem cumprindo sua função social, receber como castigo uma tributação escorchantes que resulte em seu perdimento, pois se o princípio da função social da propriedade não estiver sendo cumprido, apesar de a Constituição autorizar o uso de alíquotas progressivas no ITR, impede que a progressividade resvale para o confisco.

Mas, se mesmo com o decurso de tempo tal progressividade não demonstrar resultado eficaz para forçar o proprietário, possuidor ou detentor do domínio a tornar a propriedade produtiva, a União ainda poderá valer-se da desapropriação para fins de reforma agrária, mediante justa e prévia indenização.

Somente nessa esteira é que poderemos compatibilizar os dois vetores, ambos constitucionais, reconhecendo que a Magna Carta, conquanto tenha assegurado a possibilidade de restringir o direito de propriedade pela Função Social, não permitiu que esse princípio prevalecesse sobre a proibição de tributos com efeitos confiscatórios.

CONCLUSÕES:

1. A regra-matriz de incidência do ITR é formada por uma hipótese e por um conseqüente.
2. Na hipótese teremos: critério material: ser proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título; critério espacial: localizado na área rural que está fora do perímetro urbano do município; critério temporal: 1.º de janeiro de cada ano.
3. No conseqüente dessa regra teremos: critério pessoal: União como sujeito ativo e como sujeito passivo o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer tempo; Critério quantitativo - formado pela base de cálculo: valor da terra nua tributável (VTNt) e pela aplicação das alíquotas: entre 0,3% a 20%, variáveis em função do tamanho da propriedade e do seu grau de utilização.
4. A Constituição de 1988 proíbe sob todos os aspectos qualquer forma de tributação confiscatória e o princípio do não confisco limita explicitamente a progressividade de alíquotas aplicáveis ao ITR se essa progressividade causar o aniquilamento do bem;
5. O direito de propriedade recebe no Brasil influência direta do princípio da função social da propriedade. Caso a propriedade rural não esteja cumprindo sua função social, poderá sofrer a incidência de alíquotas progressivas de ITR, que aumentam a carga tributária à medida que diminui o grau de produtividade do imóvel. Porém, a função social da propriedade não poderá sobrepor-se ao princípio da proibição de tributos com efeitos confiscatórios e cobrar alíquota de 20% como vem acontecendo.
6. A alíquota de 20% é confiscatória em relação ao ITR porque acarreta em 5 anos a absorção integral do valor do imóvel tributado e seu perdimento em favor do Estado.