

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: hipótese de incidência e base de cálculo - provocações

Maria Leonor Leite Vieira

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP

Advogada

O Superior Tribunal de Justiça, em acórdão publicado em março último, embora cuide de Imposto Predial e Territorial Urbano, despertou-me a curiosidade sobre um assunto muito pouco debatido: a hipótese de incidência do Imposto Territorial Rural – ITR e sua conformidade pela base de cálculo. Vamos a ele:

IPTU – CONCESSIONÁRIO DE SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO – PROPRIEDADE DA UNIÃO

Civil e Tributário. Recurso Especial. IPTU. Concessionário de Serviço Público de Transporte Ferroviário. Possuidor Direto.

I – É indevida a cobrança de IPTU ao concessionário de serviço público de transporte ferroviário, porquanto este não exerce a posse com ‘animus’ definitivo.

II – A concessão delegada pela União não transfere ao concessionário os poderes inerentes à propriedade. A posse é direta e existe em função da delegação, estando o delegatário proibido de alienar ou ceder o uso da linha.

III – Ainda que fosse reconhecida a possibilidade da cobrança do IPTU ao possuidor direto, verifica-se a impossibilidade da exação pela falta de fixação do valor venal do imóvel.” (Recurso Especial nº 389.961-MG, Primeira Turma, unânime, DJU 29.03.2004-p.172)

Pois bem. Examinando o esquema lógico da estrutura da regra-matriz de incidência do Imposto de que queremos tratar, verificamos semelhanças acentuadas em relação ao imposto municipal, e abrange a área que estiver fora da sua zona urbana, partindo dos postulados disciplinadores inseridos no Texto Constitucional.

Já temos em linha de conta que a hipótese trará a previsão de um fato de possível ocorrência, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato indicado no suposto normativo, desde que transcrito em linguagem competente, denominados como “descriptor”, o primeiro e “prescritor”, o segundo.¹

Não é demais observar que tanto no descriptor (hipótese), quanto no prescritor (consequência), existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese, identificamos o comportamento (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Na consequência (prescritor), deparamo-nos com os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal)

¹ Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário, 16ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2004*

e a base de cálculo e alíquota (critério quantitativo). A conjunção desses dados indicativos é que nos oferece a possibilidade de exibir, na sua inteireza, o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa.

Com estas ponderações, é que alcançaremos o resultado dessa tarefa compositiva que levará à obtenção de um juízo hipotético, com o que poderemos, então, chegar à regra-matriz de incidência.

A partir deste modelo, vejamos de que maneira os enunciados prescritivos do ITR se estruturam para formar a construção de sentido de sua peculiar regra-matriz:

hipótese

Critério material : *ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel.*

Critério espacial : *localizado fora da zona urbana do município.*

Critério temporal : *verificado no primeiro dia de janeiro de cada ano.*

consequente

Critério pessoal : O sujeito ativo é a pessoa política União e o sujeito passivo, o proprietário ou aquele que tiver o domínio útil ou a posse do bem imóvel rural.

Critério quantitativo: A base de cálculo é o valor da terra nua tributável (VTNt), ao passo que a alíquota é estabelecida em função da área total do imóvel, levando-se em conta o grau de sua utilização (GU).

O exame de tais elementos exige detida análise da legislação, além de considerações a respeito do cabimento e da amplitude dos tópicos oferecidos, para que possamos imprimir o cunho de abrangência prática à vista do modelo científico proposto.

A Constituição Federal estabelece no artigo 153:

“ Compete à União instituir imposto sobre:

...

VI – propriedade territorial rural;”

O Código Tributário Nacional, de sua parte, no art. 29, e a Lei nº 9.393/96, em seu art. 1º, com disposições praticamente idênticas, consideram o fato jurídico tributário desse imposto *“a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, [na linguagem do novo Código Civil “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”] localizado fora da zona urbana do Município,”* acatando o domínio útil e a posse como atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade, pelo que, portanto, não teriam o CTN e a lei instituidora do gravame ultrapassado o limite constitucional.

Oportuno indagar a respeito da importância daquele que foi eleito no conseqüente da norma para responder à pretensão tributária. Quem é, enquanto sujeito de direito, o proprietário do bem imóvel, na hipótese ora examinada? Poderia ele, na dependência de sua qualificação, influir efetivamente para resolver essa dúvida?

Por sem dúvida, o critério material do suposto normativo está atrelado, de maneira incisiva e incontornável, à base de cálculo do gravame. Esta última é a grandeza apta para medir a intensidade do comportamento inserido no critério material do antecedente normativo, como ensina Paulo de Barros Carvalho. São entidades lógicas que se interpenetram, não havendo como separá-las, a não ser pelo procedimento lógico da abstração.

Então, vejamos: mesmo sem as coordenadas espaço-temporais que necessariamente o condicionam, o critério material continua associado ao sujeito – o passivo (critério pessoal) – e à base de cálculo (critério quantitativo), ambos na contextura do conseqüente da regra-matriz de incidência.

Os textos do direito positivo, no que tange a esse tributo, trazem número significativo de prescrições acerca do imóvel rural, muito pouco aduzindo a respeito das condições subjetivas da relação de propriedade, bem como dos liames incluídos nesse vínculo mais abrangente.

Desta forma, transportando tal raciocínio para o assunto que chama a atenção, estaríamos credenciados a concluir que a circunstância de uma empresa ser prestadora de serviço público, auxiliar do Estado em sua função governamental teria pouca importância em face da sujeição passiva do ITR.

Antes de mais nada, a decisão sobre o cabimento da incidência daquele imposto, tendo em vista a totalidade dos imóveis necessários à formação, por exemplo, das ferrovias, das rodovias ou dos reservatórios de água das empresas hidrelétricas, inseridas aí tanto as áreas efetivamente utilizadas no leito carroçável ou alagadas quanto as suas margens, além daquelas de segurança que compõem o todo, e das construções, instalações e benfeitorias, dependeria da análise do patrimônio dessas entidades, não do regime jurídico a que estão submetidas ou de sua situação econômica.

A criação da entidade (concessionária) teve o fim específico de prestar o serviço público de transporte (pela via férrea ou rodoviária) ou de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica. Nessa circunstância há necessidade de comprometer certa porção de terra com a construção das obras edificadas, para a operacionalidade de seu mister. Para tanto, concomitantemente aos atos normativos criadores das empresas, o Poder Público há de expedir também os atos imprescindíveis à expropriação de terras particulares, com o objetivo de desempenhar a prestação do serviço público.

As regras expropriatórias destinam os bens até então privados, por afetação tendo em vista o interesse público, para o “patrimônio” de cada uma das empresas. Toda a terra particular desapropriada terá o “domínio” transferido para as empresas criadas. A partir daí, independentemente da política de privatização empreendida, tais pessoas jurídicas passaram a ser “proprietárias” (no sentido genérico do termo) das

áreas destinadas à construção da rodovia, ferrovia ou reservatórios de água, para aquelas finalidades específicas.

Desse modo, poder-se-ia pensar, que sendo “proprietárias” de imóveis localizados fora de zonas urbanas de municípios, deveriam tais empresas pagar ITR ou, se na zona urbana, pagar o IPTU? Raciocínio apressado, que se detivesse apenas no tópico da sujeição passiva, sem atinar à natureza do objeto gravado, certamente responderia que sim.

A interpretação do direito posto, todavia, indica outro caminho. A regra-matriz do ITR ou do IPTU não esbarra sobre a situação exposta.

Para o ITR, estabelece o artigo art. 30, do CTN, que a base de cálculo do imposto é o valor fundiário (isto é, de fundo, sem nada que se lhe acrescente) enquanto para o IPTU, pelo comando do artigo 33, a base de cálculo será o valor venal do imóvel. A legislação específica, porém, refere-se ao “Valor da Terra Nua tributável – VTNt”, que será obtido pela multiplicação do VTN (valor de mercado das terras) pelo quociente entre a área tributável e a área total.

A apuração da matéria tributável oferece dificuldades que devem ser examinadas pormenorizadamente, como exclusão de valores (art. 10, § 1º, I e IV), subtração de áreas (art. 10, § 1º, II) e multiplicação (art. 10, § 1º, III). No entanto, como afirmado em tópicos anteriores, a regra-matriz é, antes de tudo, instrumento redutor de

complexidades, como esquema metodológico para facilitar a compreensão do fenômeno da incidência tributária.

A conclusão, considerando a situação dos imóveis aqui retratada flui, sem muita dificuldade: nenhuma dessas operações se torna possível ao aplicador da lei porque *não há valor de mercado para a apuração do VTN, por onde começam os cálculos do valor fundiário*. Trata-se de bem do domínio público, afetado ao patrimônio da pessoa política União, fora do comércio. Em verdade poder-se-ia falar em “preço de mercado” tão somente para os bens disponíveis e possíveis de serem comercializados. Há impedimento, lógico, portanto, a comprometer qualquer pretensão impositiva sobre as áreas desapropriadas para a construção das obras necessárias à ferrovia, rodovia ou ao represamento dos rios e lagos necessários à manutenção dos reservatórios destinados à produção da energia elétrica, para dizer o mínimo.

Atentos aos comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e, especialmente, da Lei nº 9.393/96, que instituiu o Imposto Territorial Rural, em substituição à legislação anterior, verifica-se que :

“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:

I – VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

a) construções, instalações e benfeitorias;

- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas;*

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n° 4.771, de 15 de setembro de 1.965, com a redação dada pela Lei n° 7.803, de 18 de julho de 1.989;*
- 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;*

III – VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável a área total;

IV – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

- a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;*
- b) de que tratam as alíneas “a” e “b” do inciso II;*

V – área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

- a) sido plantada com produtos vegetais;*
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados os índices de lotação por zona de pecuária;*
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados índices de lotação de rendimento por produto e a legislação ambiental;*
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;*
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7° da Lei n° 8.629, de 25 de fevereiro de 1.993;*

VI – Grau de Utilização – GU” , a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

.....

§ 6º - *Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam*

I – comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II – oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

Valor do imposto

Art. 11 – O valor do imposto será apurado aplicando-se o Valor da Terra Nua Tributável – VTNT a alíquota correspondente , prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização – GU .

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80%(oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

§ 2º - Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).”

A fiscalização federal, portanto, não pode abandonar os comandos atinentes do imposto e à técnica impositiva para considerar área “produtiva” (da energia ou do transporte) como não produtiva; adotar “área aproveitável” em sua totalidade, como “não aproveitável”; indicar “área utilizada” para “o leito carroçável” ou para a “geração, transmissão e distribuição de energia elétrica”, como “não utilizada”; apontar “grau de utilização” ‘0’(zero) quando a “utilização” é a integral; presumir que o “valor fundiário” (valor da terra nua) indicado na escrituração da empresa como o de “patrimônio líquido” está subavaliado, arbitrando então, o valor da terra nua como se de fazenda (“*propriedade rural de dimensões consideráveis, de*

lavoura ou de criação de gado”²) se tratasse e, por fim, com certeza, não poderia aplicar a “alíquota máxima” (20 %) como se o grau de utilização do imóvel fosse o mínimo, equiparado, assim, aos latifúndios improdutivos. Não é possível, por antijurídico, que a “terra” submersa por represa para a geração de energia elétrica, asfaltada ou sobre a qual se colocam trilhos para que trafeguem os trens, possa ter o mesmo valor que aquelas destinadas ao cultivo de primeira ou, mesmo, que possa ser equiparada àquela própria para o cultivo de cana, de café, de pastagem etc. Tudo leva a crer que ela está fora do âmbito de incidência do imposto.

Concluir de modo diverso é considerar como improdutiva a produção, geração, transmissão de energia elétrica, a ferrovia ou a rodovia – pedagiada na maioria das vezes -, o que representa falácia incompatível não só com o sistema jurídico vigente, mas com a própria lógica que deve preceder a qualquer julgamento que se pretenda válido.

Como se vê, a ofensa ao princípio da *legalidade*, que norteia, de maneira rígida e inflexível, a atividade impositiva do Estado no que concerne à cobrança do imposto, nas situações indicadas, é flagrante.

Não é possível, portanto, arbitrar o valor da terra considerando os mesmos parâmetros para as “terras submersas” ou “com trilhos” e “asfaltada ou preparada como rodovia” e sobre ele aplicar o *GU* (grau de utilização: relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável), sem qualquer exclusão, mesmo as constitucionalmente

² Dicionário Houaiss da língua Portuguesa, 1ª edição, Ed. Objetiva, Rio de Janeiro, 2.001 – p. 1316

asseguradas, ofende os mais elementares princípios constitucionais tributários. Aliás, convém lembrar que a busca da **verdade material** é imperativo para o exercício da atividade administrativa estipulada no artigo 142, do Código Tributário Nacional, em observância aos ditames maiores de índole Constitucional.³

Tal arbitramento, leva a outras ponderações: o que poderia a concessionária então fazer para ter direito – se contribuinte fosse do ITR – de pagar o imposto à alíquota efetivamente aplicável: desenvolver atividade pecuária, agrícola, granjeira, aquícola ou florestal na área alagada ou desapropriada para servir ao seu escopo que, justamente, aquele específica e inteiramente ligado ao serviço público (transporte e energia, nas hipóteses aqui examinada) ? Assim, é lícito concluir, que se a concessionária não mantiver cultivo de cana, café, algodão, arroz etc, não mantiver gado em pé (de corte ou leiteiro), não desenvolver a pesca, não pode ter aplicada alíquota menor que 20,0% (vinte por cento) ? E tudo seria considerado como “latifúndio completamente improdutivo” passível de desapropriação para fins de reforma agrária! Por óbvio, tal raciocínio refoge ao razoável, pois o imóvel situado fora de zona urbana alagado ou o leito carroçável de ferrovia ou rodovia estão inseridos como atividades altamente produtivas capazes de gerar os benefícios do próprio serviço público, além de permitir a arrecadação de inúmeros tributos e receitas públicas.

Além do mais, ainda se haveria que mencionar que a legislação que cuida do ITR sempre leva em conta o “grau de utilização na

³ v. tabela de alíquotas – Lei nº 9.393/96

exploração rural, seja agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal” – v. Estatuto da Terra - o que leva à conclusão que o relevante para fins de ITR não é a produtividade em geral, mas a produtividade na exploração daquele setor, enquanto a atividade desenvolvida pelas empresas-concessionárias de que falamos estão fora de tal campo de abrangência.

Com efeito, exigir valores assim estabelecidos, sem qualquer conformidade com a lei, e sem obedecer qualquer parâmetro de razoabilidade, para dizer o mínimo, é derrubar por terra a proibição constante do inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal que prescreve, “*in verbis*”:

“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”.

Em síntese : As terras desapropriadas para as finalidades de que falamos não têm valor de mercado, além de constituir área indisponível, são inaproveitáveis para a finalidade a que se propõe o ITR, que é Imposto regulatório que visa a, exclusivamente, incentivar atividade agrícola. Assim, se não fosse pela não incidência do imposto, está também desmantelada a base de cálculo utilizada, e, de igual modo, infirmada a hipótese de incidência.

Outro tanto se haveria que falar a respeito da matéria no trato constitucional, despertada pelos aprofundados estudos da regramatriz de incidência, considerando o forte e rígido teor dos princípios norteadores da tributação e, neste passo, pelo acórdão transcrito, mas o interesse, aqui, foi o de trazer, em rápidas pinceladas algumas provocações a respeito de imposto que merece maior atenção e verificar que, em verdade “*não é simplesmente indevida a cobrança de IPTU*” – ou de ITR, dizemos agora – ao concessionário de serviço público de transporte ferroviário, rodoviário ou concessionária de energia elétrica; mais que isto: não há falar-se em ocorrência do fato jurídico tributário desses impostos.