

# O Novo ITR e a Vedação Constitucional do Confisco

ERNANI DE PAIVA SIMÕES

*Advogado*

A recente Lei 9.393, de 19/12/1996 (Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária, e dá outras, providências) surpreendeu a opinião pública pela disposição revelada pelo Congresso Nacional em utilizar o ITR como arma de política econômica e social.

A lei anterior (Lei 8847, de 28/1/1994), ora quase que totalmente revogada, fora, por força da pressão dos parlamentares fazendeiros, extremamente benevolente no tocante ao nível da tributação, estabelecendo alíquota máxima de 4,5% sobre o valor da terra nua (VTN) das grandes propriedades rurais, em função da utilização efetiva da área aproveitável e de sua localização, conforme as Tabelas a ela anexas (Tabela I - Geral - Tabela II - Municípios do Polígono da Seca e da Amazônia Oriental e Tabela III - Municípios da Amazônia Ocidental e do Pantanal Matogrossense e Sul Matogrossense).

O lançamento do ITR era efetuado de ofício, com base nas informações fornecidas pelos contribuintes, inscritas no Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais - CAFIR, da Secretaria da Receita Federal, quase sempre subavaliadas.

A benevolência da tributação e a ausência de pessoal fiscalizador da SRF, preocupado com a receita de outros impostos formadores da caixa da União, significara a não disponibilidade do ITR para efeito de política agrária, em país dominado pelo latifúndio improdutivo, principalmente nos estados formadores da Amazônia, do Pantanal Matogrossense e do centro-oeste.

A nova lei retoma a orientação consagrada no Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 30/11/1964), ao tempo do Governo do Presidente Castelo Branco, e que não teria seguimento nas posteriores administrações federais, demasiadamente preocupadas com os problemas industriais e urbanos.

No Estatuto da Terra já se estabelecera que a propriedade da terra deveria desempenhar função social, procurando harmonizar os interesses

dos proprietários e dos trabalhadores, alcançar melhores índices de produtividade e a conservação dos recursos naturais.

Trinta anos passados, desde o advento da lei nº 4.504, de 30/11/1964, pouco se fizera, portanto, no país no sentido de melhorar as relações de produção no campo. Agravara-se o problema com a existência de milhares de trabalhadores sem terra, que se organizaram politicamente para pressionar o Governo Federal, exigindo modificações na política e na legislação agrária, timidamente ensaiada com a Lei nº 8.847, de 28/1/1994 (Governo Itamar Franco) e robustecida com desapropriações para assentamento de trabalhadores, em proporção inusitada, no quadriênio do atual Presidente da República.

A nova lei 9.393, de 19/12/1996, inova ao estabelecer que o valor da terra nua - VTN - sobre o qual incidirá, a partir de janeiro de 1997, o novo ITR, será considerado auto-avaliação da terra, válida, portanto, em caso de desapropriação por interesse social.

O sistema de informações cadastrais, prestadas à Secretaria da Receita Federal pelos proprietários, titulares do domínio útil, ou posseiros a qualquer título, através do DIAC - Documento de Informação e Atualização Cadastral, já constante da legislação anterior, é agora modificado.

O contribuinte entregará, a cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, nele declarando o valor da terra nua - VTN, correspondente ao imóvel, o qual deverá refletir o preço de mercado, apurado em cada início de ano.

Em surpreendente inovação legislativa, estabelece o novo diploma o duplo efeito do valor declarado pelo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer tipo do imóvel rural: para fins de cálculo do imposto e como valor básico para desapropriação, por tratar-se de auto-avaliação do contribuinte.

Atribui-se a esse último, além de declarar esse valor de mercado (auto-avaliação da terra nua), a auto-apuração e o pagamento do imposto, à base da Tabela de Alíquotas constante em anexo à nova lei. Em caso de subavaliação ou de prestação de informações inexatas, a Secretaria da Receita Federal procederá a lançamento de ofício.

A tabela tripla da Lei nº 8.847, de 28/1/1994, é agora unificada, fixando-se as alíquotas em função do grau de utilização do imóvel, independentemente de sua localização.

O valor da terra nua continua a ser apurado, como na legislação

anterior, excluindo-se os valores relativos a: a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas.

As alíquotas do imposto são semelhantes às das Tabelas da Lei nº 8.847/94, variando de 1 a 8,6% exceto no tocante às áreas acima de 5.000 hectares (cerca de 1.033 alqueires mineiros de 48.400 m<sup>2</sup>) com grau de utilização até 30%, que são tributadas à impressionante alíquota de 20%, notando-se que a máxima anterior era de 4,5% (Lei 8.847, de 28/1/1994).

A classificação da grande propriedade (na lei anterior, na tabela tripla, acima de 15.000, 24.000 e 48.000 hectares) unifica-se, independentemente de sua localização, e reduz-se substancialmente para 5.000 hectares.

Os grandes proprietários de terras não cultivadas, surpreendidos com tal índice de tributação, encontram-se, pois, em encruzilhada: ou desmembram seus latifúndios para alcançar nível menor de tributação, alienando parte das terras, ou terão, mantido o grau de sub-utilização, de pagar em apenas 5 anos ( $5 \times 20\% = 100\%$ ) o valor real de sua propriedade sub-utilizada (terra nua).

Já não estamos, pois, no sistema prevalecente até 31/12/1996, em que o proprietário sugeria à SRF valor módico para efeito de lançamento do imposto, depois consideravelmente elevado pela avaliação judicial, em caso de desapropriação por interesse social, em virtude do mandamento constitucional da **justa indenização** (artigo 184 *caput* da Constituição Federal).

Informações que correm pelo interior do país indicam que os proprietários dos grandes latifúndios ingressarão em juízo contra as disposições da Lei nº 9.393/96, por verem na super-tributação da Tabela Única características de confisco, vedado pela Constituição Federal (artigo 150-IV).

Analisaremos, pois, à luz da doutrina e da jurisprudência, se a nova tributação se enquadra na categoria acima, para o fim de sua vedação pela regra constitucional supracitada (artigo 150-IV da Lei Magna).

Examinando o texto constitucional, vemos que, entre os direitos fundamentais, se encontra o de propriedade (artigo 5º, inciso XXII) notando-se, porém, que os incisos seguintes estabelecem a sua função social e a permissão para a desapropriação mediante justa e prévia indenização, em dinheiro - regra geral (artigo 5º, inciso XXIV) - ou em títulos da Dívida Agrária, em ocorrendo interesse social (artigo 184 da Constituição Federal).

No artigo 170 volta o legislador constitucional a acentuar os princípios de respeito à propriedade privada (artigo 170 - II) e sua função social

(170-III) normas de aplicabilidade imediata (eficácia plena), como o ensina José Afonso da Silva em seu *Curso de Direito Constitucional Positivo*<sup>1</sup>.

O conceito de confisco, segundo a unanimidade da doutrina, é de difícil caracterização<sup>2</sup>, notando-se que a generalidade da doutrina e as decisões jurisprudenciais não nos fornecem subsídios claros, capazes de definir os contornos aritméticos da vedação constitucional. Nesse particular, estamos em toda a parte, na presença de casuísmos jurisprudenciais, que não permitem a elaboração de regra unívoca.

Segundo Antonio Roberto Sampaio Dória<sup>3</sup>, em tentativa de interpretação aplicada à generalidade das hipóteses,

*“o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado quando o imposto absorve **substancial** parcela da propriedade ou a **totalidade** da renda”.*

Todavia o conceito de **substancial** não fica numericamente esclarecido.

Já Ives Gandra da Silva Martins<sup>4</sup> entende que confisco

*“é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva”*

vinculando, pois, a vedação do artigo 150-IV ao mandamento constitucional do artigo 145 § 1º (capacidade contributiva).

Não há, assim, fórmula expressa que defina numericamente o que se deva entender por **confisco**, expressão também usada nas constituições de 1946 e 1967, não vinculada, porém, à matéria tributária.

Na doutrina estrangeira não há, outrossim, um entendimento pacífico do que se deva entender por tributos confiscatórios, como no pensamento de Rafael Bielsa<sup>5</sup>:

---

<sup>1</sup> **José Afonso da Silva** - *Curso de Direito Constitucional Positivo*, Ed. Revista dos Tribunais, 5ª edição, pg. 250.

<sup>2</sup> **Antonio Roberto Sampaio Dória** - *Direito Constitucional Tributário e “due process of law”*, Ed. Forense, RJ, 1986, pg. 195.

<sup>3</sup> **Antonio Roberto Sampaio Dória** - obra citada, pg. 196.

<sup>4</sup> **Ives Gandra da Silva Martins** - *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, pg. 76.

<sup>5</sup> **Rafael Bielsa** - *Estudios de Derecho Publico* - Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951, vol. II, pg. 93.

“... é confiscatório, em nossa opinião, o ato que em virtude de uma obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial”.

Note-se que, tanto no direito norte-americano como no europeu e no japonês, foi necessário, por ocasião das grandes guerras do Século XX e para atender à crise econômico-financeira do início da década de 1930/1940, impor gravames cada vez mais elevados, tanto para atender a gastos extraordinários como para propiciar mudanças na conjuntura mediante uso extra-fiscal do Tributo (Vide sobre Tributação Extrafiscal e a Tributação como arma de Reforma Social, Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*)<sup>6</sup>.

Sobre o desenvolvimento das técnicas fiscais e os defeitos políticos, econômicos e éticos dos excessos de tributação, nos E.E.U.U. e no mundo ocidental, vide o clássico *Essays in Taxation* de Edwin R. A. Seligman, Augustus M. Kelley - Publishers - New York 1969<sup>7</sup>.

Curiosamente, decisões da Suprema Corte argentina, relatadas por Dino Jarach<sup>8</sup>, Giuliani Fonrouge<sup>9</sup> e Antonio Roberto Sampaio Dória<sup>10</sup> consideraram, no regime anterior à reforma constitucional peronista de 1949, como confiscatórios, impostos excedentes a 33% da renda de imóveis rurais.

As decisões da Suprema Corte argentina não justificam, porém, a adoção da alíquota de 33%, voltando-se a casuísmo em matéria tão problemática.

Na verdade o conceito de confisco, ligado à dimensão das alíquotas, não tem tratamento uniforme em nosso direito.

No caso do imposto de importação, no período post 1945, em que se adotou o modelo econômico da substituição de importações através do uso imoderado e protecionista das alíquotas aduaneiras, foi comum a imposição de gravames superiores a 100% sobre o valor dos bens importados.

---

<sup>6</sup>. **Aliomar Baleeiro** - *Uma Introdução à Ciência das Finanças* - Forense 14ª edição revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, pgs. 176 a 182.

<sup>7</sup>. **Edwin R. A. Seligman** - *Essays in Taxation*, New York 1969 - Augustus M. Kelley Publishers.

<sup>8</sup>. **Dino Jarach** - *Finanzas Publicas y Derecho Tributário* - Editorial Cangallo - Buenos Aires - pgs. 328 a 334.

<sup>9</sup>. **Giuliani Fonrouge** - *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, pgs. 293 a 295.

<sup>10</sup>. **Antonio Roberto Sampaio Dória** - Obra citada, pg. 196.

O mesmo ocorria e ainda ocorre no caso do IPI, no tocante à tributação de cigarros, bebidas alcoólicas e bens de caráter suntuário, ora para formação de receitas, ora como desestímulo ao seu consumo.

No início de 1970, tempos do milagre econômico até o primeiro choque do petróleo (1974), as alíquotas progressivas do imposto de renda das pessoas físicas, hoje limitadas a 25%, elevaram-se a 55 e 60%, tributando pesadamente rendimentos do trabalho, desestimulando-se esse último em benefício do lazer.

No Estado do Rio de Janeiro é célebre a controvérsia a respeito da interpretação dos § 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Estadual, os quais estabeleciam multas não inferiores a 200%, para o caso de simples ausência de recolhimento, e de 500%, no caso de omissão dolosa (não lançamento na escrituração fiscal).

A própria Secretaria da Fazenda do Estado, preocupada com a revogação expressa dos textos da lei ordinária, que prescreviam penas menos severas para os comportamentos dos contribuintes, solicitou à Procuradoria do Estado a propositura de ação direta de inconstitucionalidade, em 19/7/1991, no sentido de que a Suprema Corte afastasse aqueles dispositivos da Lei Magna estadual, por configurarem forma de confisco, vedada constitucionalmente. A inconstitucionalidade dessas multas confiscatórias foi então, declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Na verdade, no dizer de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>11</sup>

*“quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens”.*

No caso em tela a imposição era até pouco inteligente, porque penalidade acima de 5 vezes o valor do imposto significa o não cumprimento da obrigação tributária, pela provável insolvência do contribuinte, alienação ou fechamento irregular de seu empreendimento.

Por outro lado, punir com 200% de multa o empresário que escriturara o ICMS devido, mas não o recolhera por dificuldades financeiras, significa-

---

<sup>11</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho - *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário* - 6ª edição - Ed. Forense, pg. 332.

va aniquilar o empreendimento de contribuinte não doloso, certamente às voltas com dificuldades financeiras conjunturais, situação comum no país.

No caso presente não vemos, porém, como acoimar de inconstitucional imposto sobre terras improdutivas, que em 5 anos signifique o esgotamento do ativo do contribuinte, eis que este sempre terá a possibilidade de desfazer-se de parte da área, recaindo em alíquota mais razoável (8,6%). O desmembramento dos grandes latifúndios improdutivos é a clara intenção do legislador, em cumprimento a mandamento constitucional (artigo 153, § 4º da Lei Magna).

Diante do texto constitucional que abriga o uso social da propriedade, entendemos, assim, que não há confisco em tal volume de tributação.

Cabe agora voltar a aludir à disposição do artigo 8º § 2º da Lei nº 9.393, de 19/12/1996, quando considera auto-avaliação a preço de mercado (e portanto para fins de desapropriação) o valor da terra nua, adotado pelo contribuinte para fins de auto-tributação.

Trata-se de presunção legal, a nosso ver *juris tantum* (e não *juris et de jure*, como por certo o pretende o legislador) que poderá ser ilidida pelo contribuinte, em caso de desapropriação, em razão da regra constitucional do justo preço, desde que provado erro material na auto-apuração do imposto, ou fato relevante majorador do preço do imóvel, após sua auto-avaliação.

É que o artigo 5º da Constituição Federal nos leva à regra da comutatividade nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

Se, pois, a SRF pode impugnar o valor apurado pelo contribuinte em sua avaliação, nada pode impedir que o mesmo ocorra, em relação ao contribuinte, em caso de ocorrência superveniente que possa, após a auto-avaliação de janeiro, elevar o valor da terra desapropriada por interesse social.

Tanto assim é que a recente Instrução Normativa nº 68, de 01/09/1997, já faculta ao contribuinte apresentar declaração retificadora para ajustar informações anteriormente prestadas (artigo 13, parágrafo único), revogando a Instrução Normativa anterior, nº 48, de 21/05/1997. ◆