**REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITR:** um estudo sobre o critério material e quantitativo ante o construtivismo lógico-semântico de Paulo de Barros Carvalho [[1]](#footnote-1)

Carolina Sousa de Araujo Ferreira

Júlio Cesar Costa Ferreira Neto[[2]](#footnote-2)

Sumário: 1. Introdução; 2. A regra-matriz de incidência tributária; 3. Imposto territorial rural – ITR: características, regulamentação e competência; 4. A regra matriz de incidência do ITR; 4.1. Critério material; 4.2. Critério quantitativo; 5. Considerações finais.

Resumo: O presente trabalho visa analisar a regra matriz de incidência, isto é, normas gerais e abstratas construídas para incidir em infinitos casos concretos, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, trabalhista, etc. No entanto, especificamente, aqui será realizado um estudo sobre as regras instituidoras de tributos, levando em conta a aplicação dos critérios da norma matriz de incidência ao Imposto territorial rural - ITR. Dessa forma, pretende-se contribuir com o direito, com seus operadores e com os leitores deste trabalho, introduzindo-os acerca do assunto com o fim de possibilitar uma melhor compreensão sobre o relevante tema.

Palavras-chave: Tributos. Regra matriz de incidência tributária. Imposto Territorial Rural. Critério material. Critério quantitativo.

1. **INTRODUÇÃO**

Com base nas orientações de Paulo de Barros Carvalho sobre a regra matriz de incidência tributária, o presente trabalho visa analisar as regras instituidoras de tributos e seus componentes, abordando o esquema lógico-semântico utilizado para construção da norma jurídica tributária.

O estudo será dirigido levando em consideração os critérios utilizados na construção da norma matriz, aplicando-os, especificamente, ao imposto territorial rural - ITR que, por sua vez, será fartamente “destrinchado” no sentido de explicar suas principais características.

O imposto territorial rural será analisado utilizando os critérios material, temporal, espacial, pessoal, e quantitativo, visando esclarecer as suas peculiaridades, levando em consideração, portanto, tanto a hipótese de sua incidência, como sua consequência no mundo jurídico. Contudo, no estudo da regra matriz do imposto em comento, será dado maior enfoque ao critério material e ao critério quantitativo, devido à importância destes critérios para o ITR.

Os conflitos que abarcavam direitos privados referentes à propriedade territorial começaram a serem regulados por normas, estas por sua vez, elucidando desde a demarcação das propriedades até a preservação do meio ambiente. Como é sabido, sobre a propriedade incidem impostos, dentre eles há o Imposto Territorial Rural – ITR. O ITR tem por característica a extrafiscalidade, do qual a carga tributária leva em consideração o nível de utilização da propriedade e preservação do meio ambiente.

Posto isto, no estudo da regra-matriz do imposto em comento, quanto aos critérios do antecedente da norma, quando for tratado do critério material, delimitar-se-á o âmbito de incidência para tributação da propriedade – ser proprietário de um bem imóvel rural; quando critério espacial, que se dá no perímetro rural ou zona rural, será analisado o que se entende por perímetro rural ou zona rural e o parâmetro para incidência do ITR ou IPTU. No que concerne à consequência, será elucidado sobre o critério quantitativo, os parâmetros para quantificar a obrigação tributária, a base do cálculo, sobre a qual se aplica a alíquota, dentre as diversas particularidades deste imposto.

1. **A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Partindo das orientações de Paulo de Barros Carvalho sobre a regra matriz de incidência tributária, temos as regras instituidoras de tributos e seus componentes, frente um esquema lógico-semântico utilizado para construção da norma jurídica tributária.

A significação dada pelo sujeito cognoscente no que condiz aos enunciados prescritivos inseridos no direito posto é, nada mais, que a norma jurídica *stricto sensu*. A significação é a construção de um conceito, de uma ideia produzida pelo ser cognoscente. Seguindo Paulo de Barros Carvalho (2012. p. 63.), a norma jurídica é a estrutura mínima e irredutível de significação deôntica, ou seja, o significado que atribuímos aos textos jurídicos, estruturados na forma hipotético-condicional (H –> C), é capaz de orientar condutas intersubjetivas (sentido deôntico).

Na expressão regra-matriz de incidência emprega-se o termo ‘regra’ como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo ‘matriz’ é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico da linguagem jurídica concreta. E ‘de incidência’, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas (CARVALHO, Aurora Tomazini de. 2010. p. 284).

A regra-matriz de incidência tributária é, portanto, a norma *stricto sensu* que institui os tributos, onde por meio da interpretação, encontramos as propriedades abrangidas nas hipóteses e consequências das normas e seus respectivos critérios. Tais critérios, quando contidos no antecedente (hipótese) integram o campo material, temporal e espacial. Ao passo que, no consequente, define uma relação jurídica, em que no campo pessoal são indicados os sujeitos ativo e passivo da relação, e no quantitativo, apura-se o quantum devido da criação da relação jurídica. A regra-matriz de incidência, como já fora dito, é uma norma, classificando-se como normas de conduta referentes à matéria tributária, pois são normas que incidem sobre comportamentos, sobre as condutas das pessoas em suas relações de intersubjetividade.

Deste modo, faz-se mister citar as palavras de Paulo de Barros de Carvalho, já que este é o autor que desenvolveu a teoria da regra-matriz de incidência. E como nos ensina:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir de estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito ativo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa mediação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como fórmulas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas, e desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma (2012, p. 533).

A regra matriz de incidência tributária tem uma estrutura organizacional na forma de uma norma geral e abstrata, visto que, no seu antecedente há previsão das características que um fato deve ter para que assim seja considerado jurídico; já em seu consequente, há previsão de ser estabelecida uma relação jurídica por sujeitos indeterminados, contanto que pratiquem o fato considerado jurídico. É importante ressaltar que os critérios que compõem a regra matriz de incidência são objetos lógico-formais, onde por meio da ação do interprete é que serão preenchidos por conteúdos materiais, isto é, os critérios da regra matriz de incidência que possibilitam seu exame semântico e pragmático. Temos, portanto, a possibilidade de combinar a forma lógica com o conteúdo material, em outras palavras, a teoria à prática. Nesse sentido, temos que a RMIT além de fornecer ao ser cognoscente “um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo” (CARVALHO, Paulo. 2008, p. 147).

Ademais, para melhor compreensão acerca do tema, os critérios da regra matriz de incidência são o resultado de construções doutrinárias com o escopo de analisar a norma jurídica como objeto lógico. O texto da lei não faz menção aos termos “critério material”, “critério quantitativo”, “critério espacial”, etc., essas terminologias são designadas pelos operadores da Ciência do Direito, quando ao analisar a regra matriz de incidência classificam esses critérios conceituando-os da maneira que acham mais adequados.

No intuito de fornecer uma visão geral a respeito da estrutura construída por Paulo de Barros, segue o seguinte quadro da regra matriz de incidência tributária:



Pelo esquema podemos perceber que o antecedente (hipótese) da RMIT é composto pelos critérios material, espacial e temporal; e o consequente, pelos critérios pessoal e quantitativo. Os quais serão abordados a seguir.

O antecedente da norma de incidência tributária guarda as qualificações que um fato deve apresentar para que assim seja classificado como fato jurídico tributário, capaz de acarretar a relação jurídica tributária. Em decorrência disso, a hipótese normativa faz relação de modo conotativo as características que o fato deve precipuamente conter para que se classifique, com a produção de uma norma individual e concreta, um fato jurídico tributário. O antecedente pressupõe um acontecimento hipotético, isto no sentindo de se encontrar no plano abstrato e presumir um acontecimento futuro. Para que se identifique esse acontecimento futuro, é necessário a observância do local da ocorrência (critério espacial), momento da sua ocorrência (critério temporal), e o acontecimento que provoca sua ocorrência (critério material).

No critério material, temos referência a prática de um comportamento por um sujeito de direito (pessoa física ou jurídica), em que, o legislador elucida mediante um verbo, geralmente acompanhado por um complemento que expresse uma ação, como por exemplo: “dar” alguma coisa, “ser” alguma coisa ou “estar” em determinado estado. E exatamente por referir-se a um comportamento de um sujeito de direito que o critério material não pode se dar por um verbo impessoal ou sem sujeito, visto que, se fosse desta forma impossibilitaria a relação da conduta descrita com um determinado sujeito. Podemos exemplificar a incidência do critério material ao expor as expressões utilizadas nas regras matrizes de tributação, por exemplo: no imposto de renda (“auferir renda”); no IPI (“industrializar produtos”) ou sobre o imposto em comento – ITR (“ser proprietário de bem imóvel rural”). A hipótese do ITR, portanto, se refere ao fato de ser proprietário (ter o domínio útil ou a posse) de determinado bem imóvel rural.

Além do critério material, no antecedente da RMIT, há o critério temporal. Este, por sua vez indica o momento em que se considera que tenha ocorrido o evento tributário. O critério temporal guarda relação com o momento em que se considera ocorrido o comportamento que origina o fato jurídico, porém com ele não se confunde (CARVALHO, 2012, p. 292-297). A partir de coordenadas de tempo determinar-se-á a legislação tributária aplicada ao caso. Exemplo: o critério temporal do ITR, que o legislador determinou, para fins de incidência deste imposto, é o primeiro dia de cada exercício financeiro (1º de janeiro). Deste modo, será considerado proprietário do imóvel territorial rural o sujeito passivo que detém a propriedade do imóvel em 01/01, ou seja, caso este compre uma fazenda em 06/04/2010, e posteriormente venha a aliená-la, para fins de arrecadação será considerado proprietário o sujeito passivo que estiver com a propriedade em 01/01/2011.

Por fim, o antecedente da norma também apresenta um critério espacial, que expõe o lugar cujo evento deve ocorrer para que assim seja considerado um fato jurídico tributável. Paulo de Barros de Carvalho define que para a configuração de tal critério há três tipos de previsão legal:

(I) indicação de um local específico em que a conduta deve ocorrer;

(II) referência a uma área específica, de forma que a conduta só será relevante nos termos da regra matriz de incidência se ocorrer dentro de tal área; e

(III) critério espacial genérico, sem indicação específica do local em que o fato deve ocorrer, de forma que tal critério se confunde com o perímetro territorial em que a regra matriz tem vigência. (Ibidem, p. 290-291).

Um bom exemplo do exposto no item (II) é justamente o Imposto Territorial Rural, em que o critério espacial para definir as áreas de incidência, que são as rurais, se dá por exclusão – o que não for considerado área urbana é considerado área rural.

Em um segundo momento, temos o consequente da regra matriz de incidência que é composto pelos critérios pessoal e quantitativo. O consequente contempla a relação jurídica que se inaugura no dado momento em que é constituído o fato jurídico tributário, no qual o objetivo primordial é determinar a conduta dos sujeitos de direito, determinando-lhes obrigações e direitos referentes a um tributo. Diante disso, tem-se três elementos que constituem a relação jurídica tributária, que são: o sujeito ativo; o sujeito passivo; e o seu objeto. O consequente da RMIT, traz critérios que se referem exatamente a estes três elementos.

Sendo assim, o critério pessoal condiz aos sujeitos da relação jurídica (ativo e passivo); já o quantitativo refere-se a prestação objeto da relação. O critério pessoal indica os sujeitos que irão integrar a relação tributária em seu polo passivo e ativo. Por sua vez, o critério quantitativo indica os critérios que definem o quantum da obrigação tributaria, incidindo a base de cálculo e alíquota. O sujeito passivo da relação é o indivíduo que está na relação jurídica tributária com o dever de cumprir uma imputação normativa ora instaurada. Há um dever jurídico, qual seja, a entrega de certa quantia aos cofres públicos (regra-matriz). Já o sujeito ativo, são os entes políticos (União, Estados, Municípios e DF) quem tem a prerrogativa de cobrar dos sujeitos passivos a obrigação estabelecida. Conforme elucida o art. 119 do Código Tributário Nacional: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”.

A base de cálculo integra o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, tendo o escopo de quantificar o valor que os sujeitos passivos deverão pagar ao sujeito ativo, verificada a ocorrência do fato jurídico tributário. Podemos observar que a base de cálculo guarda relação direta com a descrição da hipótese de incidência da norma, visto que, será quantificado justamente o fato jurídico tributário. Para que se apure o valor devido, não faz-se uso somente da base de cálculo, juntamente a esta incide também a alíquota prevista. No mesmo raciocínio sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 330-336) apresenta as principais funções da base de cálculo: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida, delimitando o *quantum debeatur*; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da hipótese tributária. Quanto ao ITR, a base de cálculo é representada pelo VTN (Valor da Terra Nua), que é calculado por meio de vários fatores que serão expostos no capítulo que se refere a Regra-matriz de incidência do ITR.

No que refere à alíquota, o professor Paulo de Barros Carvalho aduz que “congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”. É, portanto um elemento que compõe a “estrutura da regra-modelo de incidência” (2012, p. 410).

Posto isso, é de grande importância que observemos o critério material conjuntamente ao critério quantitativo, já que podemos afirmar que a tipologia tributária se dá pela observância do binômio “hipótese de incidência e base de cálculo”, visto que o critério material é núcleo da hipótese de incidência descrevendo abstratamente a atuação estatal ou fato do particular; enquanto que o quantitativo, a base de cálculo, auferi a incidência de certa conduta praticada pela administração ou contribuinte.

Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, **infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária**. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada (grifo nosso) (Ibidem, 2012, p. 404).

1. **IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR: características, regulamentação e competência**

Os tributos, de modo geral, têm como objetivo a arrecadação de recursos para o custeio das atividades do Estado, promovendo a manutenção da ordem e prestação de serviços aos cidadãos. Assim, normalmente o tributo possui a finalidade fiscal: obter recursos necessários para o regular funcionamento do Estado. Modernamente, porém, a isso se agrega finalidade extrafiscal: estimular ou desestimular certas atividades, como forma de intervenção do Poder Público no domínio econômico. (DIFINI, 2008, p. 17)

De acordo com o Código Tributário Nacional em seu art. 3°, o tributo se resume a uma prestação pecuniária compulsória não correspondente a uma sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Dito isto, neste conceito se inserem várias espécies de Tributo, como os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, contudo o foco do tema em questão gira em torno do Imposto, precisamente, o imposto territorial rural – ITR.

Imposto nada mais é que um tipo de tributo não vinculado, sua imposição independe de qualquer prestação estatal específica em favor do contribuinte, pois na hipótese de incidência dos impostos não figura nenhuma ação estatal. Sua obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (DIFINI, 2008, p. 25)

Nesta senda, o ITR além de ser um tributo, também é uma espécie de imposto, imposto este com finalidade marcantemente extrafiscal, pois, nos termos do art. 153, § 4, inciso I, da Constituição Federal, suas alíquotas serão fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, ou seja, as alíquotas não são fixadas de modo a otimizar a arrecadação, mas o que se quer é tributar de uma maneira mais gravosa as propriedades menos produtivas, desestimulando a manutenção da situação. (ALEXANDRE, 2010, p. 576)

É imprescindível ressaltar que, apesar do caráter extrafiscal do ITR, este imposto está sujeito ao princípio da legalidade, da noventena, da anterioridade e de todas as demais peculiaridades e limitações constitucionais previstas ao poder de tributar.

As alíquotas do ITR são inversamente proporcionais ao grau de utilização de cada imóvel rural. A base de cálculo é o valor da terra nua tributável, grandeza que não varia com o aumento do grau de utilização da terra, a consequência é que quem mais produz paga menos, o que é um estímulo ao cumprimento da função social da propriedade. (ALEXANDRE, 2010, p. 577)

O ITR é um imposto federal de competência exclusiva da União conforme previsão no art. 153, inciso VI, da Constituição Federal e art. 29 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

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

Atualmente, mesmo diante da competência da União para instituir o ITR, existe a possibilidade do imposto em questão ser 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. De acordo com o art. 158, inciso II, bem como o art. 153, § 4, inciso III, da Constituição Federal, se o Município optar por fiscalizar e cobrar o ITR, este será titular de toda arrecadação incidente sobre os imóveis rurais situados em seu território, caso contrário, a União repassará a municipalidade metade do valor que arrecadar com a cobrança do tributo. (ALEXANDRE, 2010, p. 579)

Ademais, o art. 29 do CTN, transcrito acima, trás o fato gerador do ITR, isto é, a situação fática que enseja a obrigação de pagamento. O ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, localizada fora da zona urbana do Município. Assim, para efeito de incidência deste tributo, o imóvel aqui mencionado deve está localizado na zona rural, sendo que a área sujeita ao imposto é aquela correspondente somente ao imóvel “nu”, sem contabilizar bens por acessão física. (ALEXANDRE, 2010, p. 579/580)

A partir da competência e do fato gerador do ITR acima abordado, é fácil constatar os sujeitos participante desta relação jurídica tributária. Segundo o art. 31 do CTN, o sujeito passivo, o contribuinte, está consubstanciado no proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título. Assim sendo, o proprietário do imóvel rural, tanto a pessoa física quanto a jurídica, ou aquele que recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade rural, conservando domínio direto, ou o possuidor que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, pode ser considerado contribuinte do ITR. O sujeito ativo, por sua vez, poderá ser tanto a União quanto o Município, pois ambos podem arrecadar o ITR. (DIFINI, 2008, p. 210/212)

Ainda sobre o ITR, o legislador constituinte originário, em homenagem ao princípio da função social da propriedade, optou por imunizar ao ITR as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, art. 153, § 4, inciso II, *in verbis:*

Art. 153. § 4. II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

Dito isto, se o sujeito se encaixa na situação fática descrita, qual seja: possuir imóvel rural com tamanho especificado na lei caracterizando gleba rural, este estará imune ao pagamento do ITR. Se uma pessoa “A” possui um único imóvel rural com uma área que caracteriza a gleba rural, estará livre do ITR, mas se uma pessoa “B” possui dois imóveis, não é imune, pois o fato dela possuir mais de um imóvel impede a incidência da regra imunizante. (ALEXANDRE, 2010, p. 578)

Quanto ao lançamento do ITR, o sujeito passivo, além de prestar informações à autoridade fiscal, também calcula o montante do tributo incidente, devendo antecipar o respectivo pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas. Trata-se, portanto, de um tributo lançado por homologação (ALEXANDRE, 2010, p. 582).

1. **A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITR**

Neste capítulo, o imposto territorial rural será analisado utilizando os critérios material e quantitativo, visando esclarecer as suas características, levando em consideração, portanto, tanto a hipótese de sua incidência, como sua consequência no mundo jurídico. Deste modo, mostra-se necessária a relação entre o critério material e a base de cálculo (critério quantitativo), visto que, esta tem a prerrogativa de confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material na hipótese tributária. Conforme nos ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que, “havendo desencontro entre os temos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer” (2012, p. 328). Portanto, a base de cálculo deve apresentar similaridade com o fato jurídico tributário, caso contrário, correrá o risco de encontrar-se viciada.

* 1. **Critério material**

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 289) o critério material é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico, isto é, trata-se da própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. A lei prevê um determinado fato social como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o fato previsto, aparece a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, ocorre a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação tributária.

O instrumento gramatical utilizado para distinguir uma ação ou estado é o verbo. Assim, esse núcleo, denominado de critério material, será, invariavelmente, composto por: a) um verbo, que representa a ação a ser realizada; b) seguido de seu complemento, indicativo de peculiaridades desta ação. Portanto, o verbo e seu complemento que delimita qual ação (vender mercadoria, auferir renda etc.) ou estado (ser proprietário etc.) será exigida para que haja a incidência tributária. (CARVALHO, 2012, p. 289)

Para Luiz Filipe Dafini (2008, p. 204) o elemento material representa o próprio cerne da hipótese de incidência. É a descrição de todos os dados fundamentais que servem para delimitá-la. Ele afirma que a hipótese de incidência descreve, tipifica determinado fato, pois tal como em direito penal, não há crime sem prévia lei que o defina, em direito tributário não há tributo sem prévia lei que defina sua hipótese de incidência.

Neste contexto, existem diversas normas que facilmente se percebe o critério material como, por exemplo, a norma penal do homicídio simples (matar alguém). O verbo matar é pessoal indicando que o sujeito terá que realizar a ação (alguém terá que matar); apresenta-se no infinitivo, apontando a realização futura da ação; e contem um complemento, que indica uma peculiaridade da ação (alguém – uma pessoa, não um animal ou uma planta). (CARVALHO, 2012, p. 290)

Assim sendo, o mesmo critério material também incide sobre as normas tributárias, inclusive sobre o imposto territorial rural ora estudado, haja vista que o fato que faz com que o contribuinte pague o ITR, a hipótese de incidência deste imposto é ser proprietário de imóvel rural, ser titular do domínio útil do imóvel rural, ou ser possuidor da propriedade rural, de modo que a localização do imóvel fora da zona urbana nada mais é que o complemento, a peculiaridade da ação.

Portanto, para incidência do imposto territorial rural e consequente obrigação tributária, deve-se observar a efetiva realização do fato jurídico de ser proprietário, titular, ou possuidor de imóvel rural, cumprindo assim, o critério material previsto na norma jurídica tributária.

**4.2. Critério quantitativo**

O critério em questão, é formado pela base de cálculo e alíquota, tendo o escopo de aferir economicamente o critério material, confirmando-o ou não.

Deste modo, o Imposto sobre a propriedade rural tem por base de cálculo o valor da terra nua tributável (VTN). Conforme o disposto no art. 30 do CTN a base de cálculo do ITR é o valor fundiário, porém, ante um critério de especificidade, a legislação que trata do imposto refere-se ao “valor da terra nua tributável – VTN”. Este por sua vez, é obtido mediante a multiplicação do VTN pelo quociente entre a área de incidência tributária e a área total.

A Lei nº 9.393/96 considera como submetidas à tributação do ITR as áreas consideradas imprestáveis. E é exatamente aqui, no critério material da hipótese, que o legislador determinou a aplicabilidade da extrafiscalidade agrária, porque determinou que a competência tributária da União deve exercida com progressividade e com alíquotas fixadas com a finalidade de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Como áreas imprestáveis temos as que não sofrem nenhuma exploração pecuária, agrícola, florestal, áreas declaradas de interesse ecológico.

O procedimento para apurar o *quantum* da representação do valor imóvel se dá, descontadas benfeitorias, bens incorporados, dentre outros fatores elencados no art. 10 da Lei 9.393/96. Vejamos o que determina os arts. 10 e 11 da Lei nº 9.393/96, os procedimentos que demostram os caminhos a serem seguidos para que se chegue a verdadeira base de cálculo do ITR:

**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 nº 12.651, de 25 de maio de 2012; ([Redação dada pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2013/lei12844.htm)) (Vide art. 25 da Lei n° 12.844/2013)

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; ([Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11428.htm))

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; ([Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11428.htm))

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. ([Incluída pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2008/lei11727.htm))

III - VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e 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 do inciso II deste parágrafo; ( [Redação dada pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11428.htm))

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 índices de lotação por zona de pecuária;

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices 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. 7º da [Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8629.htm);

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

§ 2º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT.

§ 3º Os índices a que se referem as alíneas "b" e "c" do inciso V do § 1º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a:

a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

§ 4º Para os fins do inciso V do § 1º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.

§ 5º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

§ 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.

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. ( [Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/mp2166-67.htm))

**Art. 11.**O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre 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).

Posto isto, para que determine-se a área tributável, há que se considerar a área total do imóvel menos as áreas elencadas pela lei. Já para aferir o VTN, deve-se multiplica-lo pelo quociente entre a área tributável e a total para que resulte no Grau de Utilização (GU). A seguir temos o quadro demonstrativo da apuração da base de cálculo do imposto em comento:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Valor Venal do imóvel** | **-** | **Valor das Benfeitorias** | **=** | **Valor da Terra Nua** |
| **Área Total do Imóvel** | **-** | **Áreas elencadas do art. 10, II da Lei 9.393/96** | **=** | **Área Tributável** |
| **Valor da Terra Nua Tributável** | **=** | **Valor da Terra Nua X Área Tributável** | **/** | **Área Total do Imóvel** |

Ademais o ITR é um tributo ambiental, já que as áreas de interesse ambiental são excluídas da hipótese de incidência, gerando a não incidência tributária, levando a contribuir para preservação ambiental. Nesse sentido, tem-se o Ato Declaratório Ambiental – ADA, que é um documento de cadastro das áreas de interesse ambiental feito pelo IBAMA, servindo como instrumento legal a possibilitar ao proprietário do imóvel rural uma redução do ITR.

Conforme assevera Geraldo Ataliba (2008, p. 114-115), para indicação do *quantum* não basta somente a indicação da base imponível, somente isso não é critério suficiente para a determinação do débito tributário. Combinada a base imponível tem-se a alíquota. As alíquotas incidentes ao ITR são *ad valorem*, visto que se estabelece percentualmente sobre o bem, valor venal fundiário. Segundo tabela anexada na Lei 9.393/96, as alíquotas variam de 0,03% a 20,00% do valor do imóvel, isto, dependendo das dimensões e utilização do bem. Vejamos a tabela a seguir:

|  |  |
| --- | --- |
| Área total do imóvel (em hectares) | GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU ( EM %) |
|  | Maior que80 | Maior que 65 até 80 | Maior que 50 até 65 | Maior que 30 até 50 | Até 30 |
| Até 50 | 0,03 | 0,20 | 0,40 | 0,70 | 1,00 |
| Maior que 50 até 200 | 0,07 | 0,40 | 0,80 | 1,40 | 2,00 |
| Maior que 200 até 500 | 0,10 | 0,60 | 1,30 | 2,30 | 3,30 |
| Maior que 500 até 1.000 | 0,15 | 0,85 | 1,90 | 3,30 | 4,70 |
| Maior que 1.000 até 5.000 | 0,30 | 1,60 | 3,40 | 6,00 | 8,60 |
| Acima de 5.000 | 0,45 | 3,00 | 6,40 | 12,00 | 20,00 |

Destarte, o Imposto sobre Propriedade Rural é progressivo por determinação constitucional estabelecida no art. 153, § 4º, inciso I, da CF, que sujeita o exercício da competência tributária da União a incidência de alíquotas progressivas com o intuito de desestimular as propriedades improdutivas, já que o ITR varia suas alíquotas diante do grau de utilização, isto é, quanto maior a utilização do imóvel rural, menor a alíquota a ser aplicada. Sendo também a alíquota progressiva de acordo com a Área total do imóvel
(em hectares), conforme a tabela supracitada.

1. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No artigo em questão fora utilizado o método hermenêutico-analítico, sob o qual, se realizou o aprofundamento do estudo dissecando a linguagem no sentido de analisá-la, já que para que se chegue a um saber precisamos de um conhecimento mínimo da linguagem. Isto porque, a linguagem é a forma de se alcançar o conhecimento.

Ao levarmos em consideração que a regra matriz de incidência tributária é toda a norma que determina a incidência de certo tributo, o qual, mediante o art. 3º do CTN, se relaciona com uma prestação pecuniária, concluímos que a regra matriz de incidência tributária é norma jurídica que determina uma relação jurídica obrigacional. Ao passo que, as regras que estipulam os deveres são normas que asseguram a operatividade do sistema jurídico.

Por fim, entendemos que, dentre os critérios que são utilizados com o escopo de identificar a natureza jurídica dos tributos, é de suma importância a observância do critério material em consonância com o critério quantitativo (base de cálculo). Isso deve-se ao fato do critério material ser núcleo da hipótese de incidência, que contém um verbo acompanhado de complemento, descrevendo de forma abstrata a atuação estatal ou fato particular; já o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, auferi a intensidade da conduta praticada conforme cada caso.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado.** 4 ed. Rio de janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

ALVIM, J. E. Carreira in artigo **A cobrança Judicial do Imposto Territorial Rural (ITR)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária - TDA e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 ago. 2013.

\_\_\_\_\_\_. Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 ago. 2013.

\_\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB nº 1.380, de 31 de julho de 2013. Dispõe sobre a apresentação da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) referente ao exercício de 2013 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 30 set. 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:** o construtivismo lógico-semântico.2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_\_. Direito tributário, linguagem e método, São Paulo: Noeses, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FALCÃO, Caroline Peixoto. **ITR versus IPTU**: determinação do fato gerador. Disponível em: <http://www.cpgls.ucg.br>. Acesso em 2 de out. 2013.

PELEGRINI, Luciana T. F. **Extrafiscalidade e Imposto Territorial Rural – ITR**. Disponível em: <http://www.oab.org.br/oabeditora/revista/Revista\_06/anexos/Extrafiscalidade\_e\_ITR.pdf >. Acesso em: 2 out. 2013.

REIS, Maria Célia dos. Imposto Territorial Rural. **Revista da Faculdade de Direito da UFG**, v. 12, n. 1-2, p. 25-40, 2010. Disponível em: <https://www.revistas.ufg.br>. Acesso em 20 ago. 2013.

1. Paper apresentado à disciplina Direito Tributário I, da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB. [↑](#footnote-ref-1)
2. Alunos do Curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB. [↑](#footnote-ref-2)