

A TEORIA DAS PROVAS E O AGRONEGÓCIO: ENTRE O “DESCOBRIMENTO” DA “VERDADE” E A TRIBUTAÇÃO ILEGÍTIMA VIA PRESUNÇÃO POR PAUTAS FISCAIS

*Leonardo Furtado Loubet*¹

I. O CONTEXTO DO PROBLEMA: VÁRIAS OPERAÇÕES DO AGRONEGÓCIO HOJE EM DIA SE SUBMETEM À TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DE PAUTAS FISCAIS

Por vezes reflexões de ordem teórica, até mesmo enveredando-se para o campo filosófico, parecem distantes, parecem alheias à realidade. Tudo soa gravitar no universo das meras elucubrações, no plano apenas das hipóteses, das ideias eminentemente abstratas. E com um tal propósito as teorias se perdem

1. Advogado. Mestre (PUC/SP) e Doutorando (USP) em Direito Tributário. Coordenador do Curso de Extensão em “Tributação no Agronegócio” do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor-Conferencista do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor de Pós-Graduação em Direito Tributário da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários (São Paulo), do CERS – Centro de Ensino Renato Saraiva (São Paulo), da ATAME – Cursos de Pós-Graduação (Goiânia e Cuiabá) e da UCDB – Universidade Católica Dom Bosco (Campo Grande). Membro do Comitê Jurídico e Membro-Fundador do Comitê Tributário da SRB – Sociedade Rural Brasileira. Autor do livro “*Tributação Federal no Agronegócio*” (Noeses, 2017). E-mail: leonardo@pithan-loubet.com.br.

no vazio da inutilidade, na medida em que deixam de cumprir seu único objetivo, que é o de resolver os problemas práticos. Todavia, basta uma guinada de olhos, com serenidade e concentração, para perceber que as grandes teorias estão aí justamente para destrinchar os nós que os entraves cotidianos vão impondo. É o raciocínio atilado, refinado, construído em bases sólidas que dá conta de propiciar soluções genuínas e adequadas aos desafios do dia a dia. Tudo depende do olhar atento do estudioso para promover esse acoplamento. É ele que deve, com habilidade, enlaçar a teoria e a prática, a ciência e a experiência.

Pois bem, o que se buscará fazer neste texto é algo exatamente nessa linha. O fio a governar o pensamento daqui em diante é promover esse elo entre questões filosóficas das mais arraigadas, a exemplo dos contornos acerca da “verdade”, e dificuldades práticas que determinados setores da economia, como o agronegócio, vivenciam. Qualquer segmento social, econômico ou jurídico – qualquer um – pode ser estudado a fundo com preocupação científica, com categorias consistentes. A tributação do agronegócio também. E como se tentará demonstrar, é preocupante o cenário vivido por esse setor, *porque a tributação incidente se dá, em boa medida, por presunções, por arbitramentos via pautas fiscais.*

Com efeito, não são poucas as operações envolvendo a atividade rural nas quais se nota que o legislador adotou presunções das mais variadas. As tais “pautas de valores” são uma realidade para quem se dedica ao agro. Há “pauta de valor de terras” para fins de imposto sobre a renda na modalidade de ganho de capital incidente sobre venda de imóveis rurais (IR-GC); de imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações (ITCD); e de imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis (ITBI) – isso sem se esquecer das “pautas de valores” dos produtos do agronegócio no âmbito do ICMS, que, por envolver outras abordagens, não será objeto deste artigo. Ou seja, há “pauta” de tudo quanto é jeito. A uma mesma fazenda, por incrível que possa parecer, podem ser atribuídos três “valores” diferentes (um federal, outro estadual e outro

municipal, podendo chegar a até quatro, como se verá). E aí, qual é a “verdade” do valor do imóvel?

O cenário é preocupante e, sinceramente, pouco refletido. Com o protagonismo que o agronegócio assumiu nos últimos anos, é importante que a comunidade jurídica se dê conta desses problemas, sob pena de as decisões administrativas e judiciais a serem tomadas em breve ficarem na superficialidade das obviedades e na legitimação de abusos. É papel da doutrina identificar esses problemas e apontar soluções; afinal, as relações jurídicas do campo têm suas peculiaridades.

Assim, o intuito deste ensaio é justamente trazer esses problemas para que sejam pensados ou, ao menos, que sejam notados, que sejam percebidos, especialmente para quem não milita nessa área. A finalidade do texto é fundamentalmente responder à seguinte questão: a adoção de pautas para fins de apuração dos tributos do agronegócio, como acontece hoje, encontra respaldo no sistema jurídico? Para encarar essa empreitada, será necessário passar desde a “construção” jurídica da “verdade”, até a “verdade” do valor apontado na base de cálculo presumida, chegando a questões envolvendo o lançamento por homologação e a exigência de se “provar” aquilo que se declarou e aos debates sobre ficções e presunções.

Como se vê, o texto, embora vocacionado a resolver problemas práticos, mostra que os desafios do cotidiano só podem ser resolvidos adequadamente com boa dose de ciência. Toda vez que uma questão prática aponta no sentido da abstração científica, isso é um bom sinal, é sinal de que o caminho percorrido é o correto.

II. A FIXAÇÃO DO ALICERCE DO RACIOCÍNIO: A “CONSTRUÇÃO” JURÍDICA DA “VERDADE”

Determinados temas jurídicos são difíceis de serem confrontados e exigem do intérprete uma tomada de posição firme. Um deles diz respeito justamente à visão tradicional, e que está fortemente encravada no pensamento dos juristas,

acerca da “verdade”. No senso comum das pessoas a verdade é uma só. A verdade não requer maiores explicações, porque a verdade é aquilo que “aconteceu”. Então, se algo “aconteceu”, esse algo é “verdadeiro”; se “não aconteceu”, é falso. Simples assim. Tudo, portanto, seria facilmente resolvido por processos singelos de comparação entre “o que se diz” e o que “aconteceu” ou “acontece”. Na base desse raciocínio está demonstrado que a “verdade” seria um processo que se instala “por correspondência”, vale dizer, por correspondência entre a afirmação e a “realidade”².

A chamada “verdade por correspondência” em si mesma não está equivocada. Ela explica e resolve várias situações da vida. Se alguém afirma “aquela maçã é vermelha”, basta comparar a maçã indicada com a cor vermelha para concluir se a afirmação é verdadeira ou não. Mas, a “verdade” é que a “verdade por correspondência” não resolve todos os problemas. Para desmontar esse raciocínio, basta pensar que a maçã pode ter partes que são amarelas e isso já seria o suficiente para dizer que não é necessariamente verdadeira a assertiva. Ou então confrontar a proposição com a visão de mundo de uma pessoa daltônica, que não consegue distinguir o vermelho do amarelo ou verde. Cravar que “aquela maçã é vermelha” é algo impossível para uma pessoa com essa alteração visual. O mesmo se pode dizer quando se transporta o objeto “maçã vermelha” para a espécie “maçã verde”.

Os exemplos podem ser multiplicados aos montes. É “verdade” que existiram dinossauros na Terra? Alguém já os viu, os tocou ou os ouviu? Não, o máximo que o ser humano viu foram restos de ossos. Dá então para traçar a “verdade por correspondência” entre a afirmação de que “existiram dinossauros na Terra” e um punhado de ossos? O mundo é muito

2. “Verdade é o que nos parece certo”. LOBATO, Monteiro. *Obras completas de Monteiro Lobato – Serões de Dona Benta e História das Invenções*. São Paulo: Editora Brasiliense, 1957, p. 176. *Apud*: SILVEIRA, Marcelo Pimentel da. *Literatura e ciência: Monteiro Lobato e o ensino de química*. Tese de Doutorado da USP. São Paulo: USP, 2013, p. 123.

mais complexo do que a mera percepção que o homem tem pelos seus sentidos (visão, audição, tato etc.). Por vezes são necessários processos mais elaborados para compreensão do entorno. Nada obstante, há um consenso nos tempos atuais, a partir de evidências científicas, de que existiram dinossauros por aqui milhões de anos atrás. Isso leva a “verdade” para outro plano, não mais da “verdade por correspondência”, mas da “verdade por consenso”³.

Note-se, no entanto, que a verdade por consenso, por paradoxal que seja, é maleável, é cambiante, não é algo imutável – e nisso se afasta da ideia da verdade como algo de essência. Quem apontasse até alguns anos atrás “Plutão é um planeta do sistema solar” em uma avaliação de “verdadeiro” ou “falso”, assinalando a alternativa “verdadeiro”, obteria pontos em uma prova. Contudo, desde o ano de 2006 não é mais “verdadeiro” que Plutão é um planeta, tendo esse corpo celeste perdido tal *status* a partir de novos consensos científicos. O que dizer então da “verdade” que existia antes? Isso sem considerar que a “verdade”, daqui uns anos, pode ser outra, pois há movimentos para que Plutão seja um planeta de novo⁴.

O estabelecimento da “verdade”, portanto, não é um ato simples. Pode até ser em algumas circunstâncias rotineiras da vida, mas nem sempre. Transportando essas ideias para o direito, são indiscutíveis os avanços que a ciência trouxe para os processos judiciais. Questões relevantes no âmbito de exame de DNA já levaram muitas pessoas para a cadeia e tiraram outras tantas de lá. Ou mesmo análises periciais mais aprofundadas, que mostram adulteração de documentos. O sistema jurídico reconhece que a “verdade” pode não ser aquela

3. Além da “verdade por correspondência” e da “verdade por consenso”, outras formas de compreensão do fenômeno da “verdade” poderiam ser destacadas. Fabiana Del Padre Tomé aborda cinco acepções possíveis: (i) a verdade por correspondência; (ii) o fenomenalismo; (iii) a verdade por coerência (iv) a verdade por consenso; (v) e a verdade pragmática. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 21/27.

4. Vide: <https://revistagalileu.globo.com/Ciencia/noticia/2019/08/plutao-e-um-planeta-afirma-diretor-da-nasa.html>.

que se estabeleceu em um processo. Basta ver o art. 966 do CPC, que admite o manejo de ação rescisória quando a decisão for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou que venha a ser demonstrada na própria ação rescisória (inc. VI), ou quando obtiver o autor prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável (inc. VII), ou ainda quando for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos (inc. VIII). Também o CTN admite a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (art. 149, VIII). Em poucas palavras: é o próprio direito positivo admitindo que a “verdade” pode não ser assim “tão verdadeira”.

Isso significa que a “verdade” é um estado ideal de coisas que depende de uma “construção”. Quando se pensa em matéria jurídica, isso é importantíssimo. A forma através da qual a “verdade jurídica” é “construída” é o ponto chave a ser objeto de reflexões, porque é através desse mecanismo que o universo aparentemente distante das normas gerais e abstratas tem condições de se projetar para o mundo rente à vida das normas individuais e concretas. É assim que o direito consegue reconstituir o passado para fazer valer suas regras no presente.

Ora, mas o que essas considerações um tanto quanto remotas têm que ver com o tema? Qual o liame entre a abordagem filosófica da “verdade” e a tributação do agronegócio? Apenas uma leitura apressada não perceberia essa relação. Afinal, o intuito é avaliar como a lei e o Fisco, em atos de aplicação, chegam à “verdade” dos valores envolvidos nas operações rurais, no mais das vezes partindo não da “verdade do valor” do patrimônio envolvido ou da riqueza manifestada, mas sim de presunções, de pautas, de grandezas arbitradas. Em síntese, de uma “verdade” prévia e abstratamente preparada. Definir o “valor” de um imóvel rural, sem dúvida, não é fácil. Agora, presumir valores para tudo, criando suas próprias “verdades”, é desconsiderar por completo a manifestação individualizada da capacidade contributiva.

O CTN, influenciado pela teoria da “verdade por correspondência”, toma como premissa que a verdade seria “descoberta”, ao estabelecer no art. 142 que o lançamento seria um “procedimento” administrativo “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Não é isso, no entanto, o que realmente ocorre.

Para dar conta desse problema, deve ser chamada ao centro do palco uma distinção de inegável relevo: trata-se da diferença entre evento e fato, já conhecida. Aquilo que se denomina de “evento” é a ocorrência do mundo fenomênico em si, é o que se passa na instantaneidade da vida. É o latido do cachorro, que já se foi; é o pingo da chuva, que já caiu; é o brilho da estrela, que já se encerrou com a alvorada; ou o nascimento de um ser vivo, que já faz parte deste mundo. Essas experiências todas se vão com o tempo e ficam no passado. O que é agora, em fração de segundos não é mais. O tempo passa e os eventos se esvaem. Diferentemente do evento, porém, o “fato” é o que permite – em uma figura de linguagem – a perpetuação do evento, é o que garante sua perenidade no presente. O “fato” é a descrição linguística do evento. Ou, se se preferir, o “fato” é a versão em linguagem do evento. Trata-se de uma estrutura linguística que descreve, que relata, que “conta” como se passou o evento. Daí ser possível distinguir duas realidades, que não se confundem: a da ocorrência em si, ou seja, o evento, pertencente ao mundo fenomênico e que se perde; e a do relato em linguagem do evento, isto é, o fato, que faz parte do mundo da linguagem e que subsiste⁵.

O que fica é o “fato”, a descrição linguística do evento. O evento já foi, ficou no passado, se perdeu na sua instantaneidade. Através do fato, no entanto, a descrição do evento se coloca em condições de ser objeto de comunicação entre seres humanos. É por intermédio da linguagem que as coisas do mundo são percebidas e comunicadas. A linguagem é o

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 366/372.

elemento constituidor dos fatos, os quais exprimem linguisticamente as ocorrências empíricas dos eventos⁶.

Paulo de Barros Carvalho, potencializando para o campo jurídico a filosofia de Vilém Flusser, pondera que *“é justamente na dicotomia entre o acontecer e o ocorrer que o filósofo tcheco separa tudo quanto nos é perceptível tão somente pela intuição sensível, que simplesmente ocorre e se esvai; daquilo que, por meio da linguagem, pode ser percebido e então compreendido pelo homem, isto é, ordenado em condições de tempo e espaço como realidade”*. E então conclui: *“a realidade é o tudo o que acontecer e somente acontece aquilo que é registrado pela linguagem. Assim também o passar do evento a fato, da realidade social à realidade jurídica. Acontece o fato jurídico quando o evento ocorrido for relatado em linguagem pelo sujeito competente para firmá-lo na linguagem jurídica”*⁷.

Eis a constatação de que questões concretas, para que possam ser bem resolvidas, reclamam, muitas vezes, reflexões mais atiladas próprias do raciocínio filosófico. A controvérsia diz respeito sobre qual a “verdade” do “valor” da operação envolvida no agro – e saber como se chega a essa “verdade” é o aspecto decisivo⁸. Daí o porquê o relevante a investigar é a forma de “construção” da “verdade jurídica”. O que é “verdadeiro” ou “falso” para o direito depende do alicerce nas provas. *As provas é que dão o respaldo necessário para que as verdades jurídicas sejam construídas*. Reconstituir o passado,

6. *“Todo processo de comunicação entre seres humanos pressupõe um sistema de significação como condição necessária”*. ECO, Umberto. *Tratado geral de semiótica*. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson Cesar Cardoso de Souza. São Paulo: Perspectiva, 2014, p. 06.

7. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 158/159.

8. Como bem observa Fabiana Del Padre Tomé, *“todos falam em nome da verdade, mas não há como saber, mediante procedimentos experimentais, quem está realmente dizendo a verdade”*. Vide: *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 22. Ou, como diz Dardo Scavino, *“um enunciado é verdadeiro, em princípio, quando se encontra conforme uma interpretação estabelecida, aceita, instituída dentro de uma comunidade de pertinência”*. Vide: *A filosofia atual: pensar sem certezas*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25.

onde moram os eventos, depende sempre de provas, o que significa dizer que só pode haver “fatos jurídicos” (relatos em linguagem de ocorrências relevantes para o direito) se houver alicerce nas provas. É isso se dá através da linguagem competente, que é exatamente a linguagem das provas⁹.

É essa reconstrução do passado, é a “prova” do “valor” envolvido nas operações do agro para saber de sua “verdade jurídica” que interessa ao estudo¹⁰.

III. A “VERDADE” DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E A “VERDADE” DA BASE DE CÁLCULO

O questionamento que se levantou no início insurge-se contra a prática reiterada percebida nos negócios rurais de adoção de pautas fiscais, de presunções para se levar adiante a tributação. Para se apurar o IR-ganho de capital o produtor tem que levar em conta uma “pauta”, para recolher anualmente seu ITR também deve mirar uma “pauta”, para que seja pago o ITCD tanto na herança, quanto nas doações de fazendas o Estado igualmente adota uma “pauta”, o mesmo

9. SANTI, Eurico Marcos Diniz. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15.

10. Como já afirmamos antes em trabalho acadêmico conjunto, “*existe uma relação íntima entre as provas e a sustentabilidade das normas jurídicas introduzidas no sistema por atos de aplicação. A prova, nesse contexto, é o respaldo necessário à inserção de novas normas na cadeia do processo de positivação, sobretudo à produção de normas individuais e concretas*”. LOUBET, Leonardo Furtado; McNAUGHTON, Charles William. “A prova na percução tributária”. *Processo administrativo tributário: federal e estadual*. Org. Marcelo Viana Salomão e Aldo de Paula Júnior. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 265. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé, “*prova é a linguagem escolhida pelo direito que vai não apenas dizer que um evento ocorreu, mas atuar na própria construção do fato jurídico*”. “A prova no processo administrativo fiscal”. *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 565. Ou ainda, nas belas palavras de Maria Rita Ferragut, apoiada em Antonio Dellepiane, “*a tarefa daquele que prova confunde-se com a de um historiador. Provar é, sob essa perspectiva, reconstruir o passado*”. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 48.

fazendo o Município, através de “pauta”, para exigir o ITBI. Esse é o cerne em si da investigação.

Como é intuitivo imaginar, essa padronização na forma de cálculo dos tributos que repercutem sobre as atividades do agro, por intermédio exclusivo de “pautas”, é prática abusiva e que merece ser enfrentada. A despeito disso, no entanto, há um desdobramento do raciocínio que vale a pena ser feito, no que se distingue das operações dos demais agentes econômicos: na seara do agronegócio o problema das presunções não está propriamente na “verdade” do fato jurídico tributário, isto é, na ocorrência ou não do “fato gerador”, mas sim na “verdade” da base de cálculo adotada pelo Fisco, ou seja, no valor presumido sobre o qual incidirão os tributos – ou base calculada, nas palavras do saudoso Prof. Aires F. Barreto.

Esse é um ponto que chama a atenção, porque os embates dos contribuintes, na sua maior parte, estão voltados contra a adoção de ficções e presunções quanto à realização da hipótese de incidência tributária, e não no que concerne à sua mensuração. Por exemplo, a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, que presume como omissão de receita para fins de imposto sobre a renda os depósitos sem origem comprovada. Ou mesmo as denominadas presunções *hominis*, que tocam os elementos indiciários aptos a constituir o fato jurídico tributário, a partir do que normalmente acontece. Tais questões estão muito mais voltadas aos conflitos envolvendo a existência de prova ou não da ocorrência empírica de caráter tributário, o que justifica o contencioso administrativo e judicial sobre elas.

Refletindo-se especificamente acerca dos problemas vivenciados na atividade rural, porém, não é isso o que se percebe. Não há grandes controvérsias sobre a prova do fato típico previsto na hipótese da norma geral e abstrata (ao menos não no que diz respeito aos tributos examinados neste texto); o que se dá, a bem de se ver, são as divergências envolvendo os valores fixos adotados pelo Fisco na base de cálculo como mensuradores da expressão econômica envolvida. O produtor não discute se ele vendeu ou não o imóvel rural; se ele

é proprietário da fazenda em determinado ano; ou se houve morte ou doação do bem. O que questiona, isso sim, é o valor presumido adotado pelo Fisco, ao afirmar a ele que o valor da transação é um “X” consultado em uma pauta.

Em poucas palavras: a disputa não está no aspecto dinâmico da “verdade” do fato jurídico tributário, mas sim no viés estático (e, em tese, mais fácil de ser dirimido) da “verdade” da base de cálculo, no que pertine ao valor da operação. Exatamente por isso causa espanto a forma pacata e sem enfrentamentos mais consistentes com que os contribuintes têm admitido essa técnica largamente adotada pelo Fisco. Quando o objeto de discussão é se há elementos probatórios suficientes para se constituir o fato jurídico tributário, até se admitem posições vacilantes, que vão da confirmação ou não de prova bastante para se lavrar o lançamento; agora, se o problema é apenas a valoração em si do patrimônio, aí o cenário muda de figura, não se podendo aceitar, como se vem tolerando, presunções de toda ordem, que confessadamente ignoram a situação específica da grandeza econômica concreta.

IV. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, “ÔNUS” DA PROVA E OS LIMITES À PROVA DO QUE FOI DECLARADO

O que motivou a elaboração deste texto, como já esclarecido no início, é a circunstância de que, no segmento do agronegócio, a tributação está sendo levada a cabo, de forma assustadora, apenas com base em presunções das mais variadas ordens. Não propriamente sobre o fato jurídico tributário em si, mas sim acerca dos valores de pautas impostos pelos entes tributantes. Se isso, isoladamente, já é preocupante, o cenário transborda qualquer limite do tolerável quando se constata o seguinte: a maioria dos tributos de interesse dos produtores rurais (não só os analisados neste estudo) está submetida à sistemática do denominado “lançamento por homologação”, mas, nada obstante, em alguns deles o contribuinte tem que

provar, através de laudos, aquilo que declarou, sob pena de arbitramento.

Parece desnecessário relembrar em um artigo científico que o Código Tributário Nacional contempla três formas de constituição do crédito tributário, tudo a depender do grau de participação do contribuinte: (i) através do lançamento de ofício (art. 142), que é aquele em que o Fisco faz toda a tarefa de apurar, calcular e lançar o tributo, incumbindo ao sujeito passivo apenas pagar, impugnar ou ignorar o lançamento, hipótese última em que será executado; (ii) por intermédio do lançamento misto ou por declaração (art. 147), que é a modalidade na qual é o contribuinte que presta as informações de fato, mas é o Fisco ainda que promove o lançamento; (iii) e do lançamento por homologação ou autolançamento, caso em que o contribuinte fica encarregado de apurar, calcular, declarar e pagar, de maneira que ou o Fisco concorda com o contribuinte, simplesmente deixando passar o prazo decadencial, ou então discorda e lança as diferenças que entende devidas.

No caso do agro, o problema das pautas permeia todos os tributos apontados – IR-ganho de capital, ITR, ITCDD e ITBI – sendo certo que os dois primeiros estão jungidos à técnica do lançamento por homologação, enquanto os outros dois seguem a modalidade por declaração. Quando se afirma isso, poder-se-ia deduzir que o contribuinte apura, calcula, declara e paga seu IR-ganho de capital e ITR, cabendo ao Fisco apenas concordar tacitamente ou fazer o lançamento de ofício da diferença. Não é bem assim, contudo, que vem ocorrendo.

Especificamente em relação ao ITR, que traz reflexos na apuração do IR-GC sobre a venda de fazendas, os produtores rurais são obrigados, a cada ano, a fazer “laudos” que confirmem suas declarações. Hoje os Municípios – por conta da inconstitucional parafiscalidade entre entes federados criada pela EC 42/03¹¹ – têm competência administrativa para

11. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 376/389. Vide também: LOUBET, Leonardo Furtado. “A ‘municipalização’ do

fiscalizar, cobrar e arrecadar o ITR, mediante convênio prévio com a Receita Federal. No caso dos Municípios onde o agro é forte, esses entes, evidentemente, firmaram tais convênios, porque nesse caso eles ficam com 100% da arrecadação. Acontece que se tornou prática comum que o Município, a cada ano, exija do produtor que declarou abaixo da “pauta” de valor de terras a apresentação de laudos que *provem* (i) a existência de benfeitorias e as áreas ocupadas por elas; (ii) a existência de reserva legal e as áreas ocupadas por ela; (iii) a existência de área de preservação permanente (APP) e as áreas ocupadas por ela; (iv) e o valor da terra nua da propriedade. Se não apresentar o laudo, o produtor estará sujeito, automaticamente, ao arbitramento do valor, desconsiderando (i) a existência de benfeitorias, (ii) a existência de reserva legal e (iii) a existência de APP, tudo calculado (iv) pelo valor da pauta de terras do Município. Em síntese, *tributa-se como se a propriedade fosse inteiramente produtiva (sem uma área ambiental e sem uma área ocupada por benfeitoria) e pelo valor de mercado presumido pelo Município.*

Como é pelo valor da terra nua (VTN) que o IR-ganho de capital é calculado, resulta daí que também no momento da venda da propriedade o contribuinte, se não cumprir essas exigências, poderá ter problemas.

Esse é o quadro. As perguntas que têm que ser feitas, duramente, são as seguintes: afinal, o ITR é mesmo um tributo sujeito a lançamento por homologação? Ou é um tributo sujeito a um *lançamento de ofício às avessas*, isto é, que presuppõe o levantamento detalhado e documentado de todas as informações que o embasaram, como se fosse um minucioso *procedimento particular* de apuração de sua base de cálculo? É o contribuinte que tem que fazer o trabalho do Fisco? A pretexto de pedir esclarecimentos sobre a declaração apresentada ou mesmo documentos complementares, pode-se chegar ao ponto de se exigir do produtor que faça, na prática,

ITR e seus problemas”. *A tributação no agronegócio*. Coord. Luiz Henrique Nery Masara, Marcelo Hugo de Oliveira Campos e Paulo Honório de Castro Júnior. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 13/34.

todos os levantamentos que o Fisco deveria fazer, sob pena de arbitramento? É o contribuinte que tem que “provar” suas afirmações? Trata-se de um “ônus” da prova?

Como se pode perceber, as perguntas são muitas. O Fisco assume uma cômoda posição – e bem cômoda mesmo – no sentido de apenas notificar o contribuinte para que faça todo o levantamento por “laudos” de engenheiros agrônomos ou ambientais. E se não apresentado o laudo ou se o fiscal não se der por satisfeito, ele desconsidera tudo e lança de acordo com suas “pautas”, e o que é pior, faz isso com o aval da jurisprudência¹². Não bastasse o descabimento em si dessa prática, esses laudos, que são exigidos a cada ano, são custosos, são de valor elevado, girando em torno da casa dos R\$ 20.000,00 a R\$ 40.000,00, a depender do tamanho da propriedade. Para cumprir um dever (de pagar o tributo) impõe-se ao produtor outro dever (de contratar laudos) – todos os anos. Há uma clara distorção sob o prisma da proporcionalidade¹³.

Não vem ao caso aqui adentrar nas minúcias de apuração do ITR. O que interessa pensar é se a legislação contempla essa forma de constituir a “verdade do valor” de um imóvel. Em se tratando de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional não dá respaldo a essa prática. O art. 150 do CTN, cuidando do lançamento por homologação, estabelece apenas que essa modalidade de constituição do crédito tributário ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento *sem prévio exame da autoridade administrativa*, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a

12. “Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO. No caso de lançamento de ofício do ITR, a falta de apresentação de Laudo de Avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da Secretaria da Receita Federal do Brasil”. Processo nº 10215.720130/2008-66. Acórdão nº 2401-005.481. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Rel. Cons. Francisco Ricardo Gouveia Coutinho. j. 09.05.2018.

13. Sobre a aplicação da proporcionalidade aos deveres instrumentais, vide: HORVATH, Estevão. “Deveres instrumentais e seus limites”. *Interpretação e Estado de Direito – III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 222.

homologa. Não há nenhum trecho nesse enunciado normativo dando alicerce à conclusão de que o *autolançamento pode ser transformado em “lançamento de ofício” feito pelo contribuinte*, analiticamente documentado em provas. E também o art. 148 do Código, dispondo sobre as hipóteses de arbitramento, não autoriza esse procedimento, na medida em que os casos de arbitramento, segundo a lei, só têm espaço quando *“sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*. Ora, como se vê, as hipóteses taxativas da lei envolvem omissão ou não merecimento de fé das declarações, esclarecimentos e documentos apresentados. A toda evidência a confecção de laudos por profissionais de engenharia não encontra abrigo no art. 148 do CTN, desbordando dos limites do seu enunciado. Há de haver, portanto, limites a esses pedidos de esclarecimentos no contexto do ITR. O desatendimento da apresentação do laudo, em si mesmo, *“não autoriza o lançamento de ofício com presunção absoluta pelo Fisco, sem apresentação de qualquer prova pela autoridade fiscal”*¹⁴.

É necessário recordar que a solução do problema não passa pela ideia de “ônus da prova”, como amiúde se sustenta. De acordo com essa corrente, se o contribuinte que prestou as informações, então é um ônus que lhe cabe comprovar as afirmações que fez. Ora, isso é inverter por completo a ordem das coisas e os escalões do sistema. Pode-se, sim, pedir esclarecimentos e documentos ao contribuinte; o que não se pode aceitar é a cômoda transferência de responsabilidades do agente público para o particular, exigindo do indivíduo que ele – e

14. LOUBET, Leonardo Furtado. “Tributação do agronegócio: uma abordagem sistematizada”. *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. Coord. Heleno Taveira Torres e Jimir Doniak Jr. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 424. Como esclarece Luiz Roberto Domingo, “caberá, portanto, à administração tributária o ônus da prova da inconsistência encontrada na apuração do tributo no âmbito do lançamento por homologação. Por isso a necessidade de a administração provar que houve subavaliação. A prova é o elemento fundamental para acusação de subavaliação e, assim, motivar o lançamento”. “O ITR e o lançamento de ofício com base no SIPT”. Disponível em: <https://www.institutoidea.net.br/o-it-e-o-lancamento-de-oficio-com-base-no-sipt/>

não o Fisco – faça as investigações cabíveis e levante todos os elementos de prova necessários à convicção do servidor público. E tudo isso sob pena de lançamento por arbitramento. Fosse assim e bastaria ao Fisco sair notificando todo mundo, sem uma prova sequer, para respaldar suas “presunções”.

Nem o contribuinte tem um “ônus” de prova, nem o próprio Fisco. É incorreto tecnicamente dizer que o Fisco tem um “ônus” probatório, porque o Fisco não tem um mero “ônus”, ao menos não na acepção que usualmente se emprega essa palavra. Trata-se, isso sim, de um dever. A ideia de “ônus” probatório é fortemente influenciada pela rica teoria do Processo Civil, mas sua aplicabilidade à constituição do lançamento tributário deve ser vista *cum grano salis*. Admitir que a autoridade administrativa, em relação à prova do que afirma, tenha um mero “ônus” significa aceitar que se trata de algo meramente permitido – de tal modo que o agente fiscal observaria ou não essa conduta conforme lhe aprouvesse.

Não se trata, portanto, de mero ônus, mas sim de genuíno dever. A prova no procedimento fiscalizatório deve ser regida pelo modal obrigatório (e não permitido), porque é somente pela prova que o fato constituído pelo lançamento se torna sustentável. Ora, o lançamento é vinculado e obrigatório, ensejando, inclusive, responsabilidade funcional da autoridade administrativa caso não seja adequadamente formalizado (art. 142, § único, CTN). Assim, não basta constituir-lo: a autoridade deve produzi-lo de forma zelosa e em conformidade com a lei. Todo o procedimento inerente à consecução do lançamento tem de ser, obrigatoriamente, constituído em consonância com as normas aplicáveis.

Como esclarece Souto Maior Borges, “o Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero”¹⁵. Se a atividade de lançamento é obrigatória e esta depende da produção de provas que o sustente, a

15. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121/122.

conclusão a que se chega é a de que não há como se afastar a máxima de que a própria prova é um dever imputado à autoridade administrativa¹⁶. Eis o motivo por que não se pode aceitar essa canhestra situação atual, em que o Fisco ameaça com o lançamento para não ter que fazer o trabalho que o lançamento dá.

V. VERDADE, FICÇÕES E PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO: BREVES CONSIDERAÇÕES

Quando se afirma que o processo de construção da verdade jurídica há de estar respaldado em provas consistentes não se ignora que o próprio ordenamento admite, *em algumas circunstâncias específicas*, a criação de verdades um pouco diferentes, que não coincidem necessariamente com a realidade, ou então que se satisfaz com a presença de um fato indiciário, do qual normalmente resulta outro. É possível construir a “verdade jurídica” ou através de mecanismos criados pela própria lei, ou então por técnicas indiretas de aferição. Tais expedientes são previstos e regulados pelo próprio direito e podem ser divididos em dois grupos: o das ficções e o das presunções. Isso não significa, no entanto, que tais expedientes sejam uma porta aberta para se construir a verdade jurídica que se quiser. Há limites para isso.

Ficções jurídicas “*são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Alteram a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde, e produzem efeitos jurídicos prescindido da existência empírica dos*

16. “Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. (...) O pressuposto de fato da incidência há que ser relatado de maneira transparente e cristalina, revestido com os meios de prova admissíveis nesse setor do direito, para que possa prevalecer, surtindo os efeitos de estilo, quais sejam, os de constituir o vínculo obrigacional, atrelando o particular ao Fisco, em termos da satisfação do objeto prestacional”. CARVALHO, Paulo de Barros. “A prova no procedimento administrativo tributário”. *Revista dialética de direito tributário* n° 34, p. 107/108.

*fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos*¹⁷. São “criações” do próprio direito, que não existem na realidade ou cujo pressuposto lógico não necessita ser demonstrado.

Dois exemplos: as pessoas jurídicas e a maioridade. As “pessoas jurídicas”, como o próprio nome indica, não existem no mundo fenomênico, são verdadeiras criações da ordem jurídica. A reunião de duas ou mais pessoas (aliás, hoje em dia a “reunião” de uma pessoa só, com o perdão da frase contraditória com sentido provocativo) em torno de um objetivo comum é reconhecida pelo direito como uma entidade autônoma, distinta das pessoas naturais em si envolvidas. A pessoa jurídica pode assumir a feição de sociedade empresária, sociedade simples, de fundação, de associação ou outra qualquer. Mas ela, da perspectiva fenomênica, não existe. O mesmo pode ser dito quanto à maioridade. “Presume-se” – o emprego da palavra é sempre esse – que uma pessoa maior de dezoito anos tem plena capacidade para os atos da vida civil. Saber, porém, se uma dada pessoa com essa idade tem maturidade para assumir seus atos ou não é algo irrelevante, posto que essa é a régua de corte adotada pela lei.

Como se vê, as ficções não são propriamente tema inerente às provas, ao menos não no sentido que usualmente se emprega ao termo. Noutras palavras, o objeto da ficção jurídica não é dar margem para discussões fáticas, mas sim servir como instrumento para que os propósitos do legislador sejam atingidos. Quanto ao problema aqui examinado – das pautas fiscais – parece claro que o aspecto discutido não é uma ficção jurídica, porque as margens presumidas não são algo criado artificialmente pela lei de forma totalmente alheia a um pé na realidade, pelo contrário, seu embasamento *pressupõe* a realidade que elas querem expressar.

Sobram as presunções. Quanto a elas, a análise pode ser subdividida em dois grupos: (i) as presunções *hominis*; (ii) e

17. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. Quartier Latin: 2005, p. 156.

as presunções legais, sendo que essas últimas podem ser subdivididas em (ii.a) presunções legais absolutas e (ii.b) presunções legais relativas.

A denominada presunção *hominis* é a presunção simples ou comum, a qual consiste na relação por regras de experiência e por suporte probatório entre dois fatos: o fato provado e o fato que presumivelmente ocorreu. Trata-se de técnica de produção probatória, a qual tem que ser aquilatada pelo julgador, no sentido de confirmar se está realmente provado o fato indiciário e se há padrões seguros para se estabelecer o liame entre o fato indiciário e o fato que se quer provar. Percebe-se que a situação envolvendo este texto não diz respeito à presunção *hominis*, na medida em que não se está a falar de uma presunção por regras de experiência ou por um fato não provado. Ao revés, o tema está diretamente ligado à operação, que é incontroversa, diante de seu valor presumido.

A presunção legal, por sua vez, divide-se em presunção legal absoluta e relativa. A primeira é aquela que não contempla prova em contrário. Ora, basta notar o que se diz para se afirmar que “presunção absoluta” é uma contradição entre termos, pois, se não é possível provar o contrário, então não há que se falar em “presunção”, mas em “verdade jurídica”. Um exemplo é o lucro presumido para fins de IRPJ: uma vez aceita a margem de lucro presumida pela lei, não se adentra em debates probatórios para saber se o lucro auferido foi verdadeiramente aquele ou não. Adota-se – aqui sim – uma “pauta”, uma margem, a qual, porém, é uma opção do contribuinte. Já na presunção relativa a estrutura relacional descrita na presunção *hominis* é a mesma, mas o vínculo entre os fatos “A” e “B” não se dá a partir da iniciativa probatória das partes e da interpretação do acervo probatório pelo julgador, mas sim decorre da lei. É o legislador que estabelece o liame entre um fato e outro, de tal sorte que, havendo prova do fato indiciário, por decorrência legal entende-se por ocorrido o outro fato, a exemplo do citado art. 42 da Lei 9.430/96. Mas, nessa hipótese, admite-se prova em contrário.

Frente a esse contexto, a adoção das tais pautas aqui questionadas as enquadram como presunções legais relativas, ou seja, como valores presumidos que comportam prova em contrário. O problema, está-se a ver, é a forma desenfreada de adoção dessas pautas, que coloca o contribuinte em manifesta posição desfavorável, já que boa parte dos tributos a que está submetido o produtor rural acaba seguindo essa técnica de presunção, ficando sempre o produtor obrigado a produzir prova em contrário.

VI. OS PROBLEMAS CONCRETOS QUE TODO ESSE CENÁRIO DISTORCIDO ACARRETA PARA AS ATIVIDADES DO AGRONEGÓCIO

Posto todo esse cenário, não é difícil imaginar que essas distorções, sobre se projetarem para diversos segmentos da sociedade, impactam também, e com efeitos preocupantes, as atividades do agronegócio. O foco de análise diz respeito à forma para se definir o “valor” do “imóvel rural”. O que se fará agora é o exame desses desdobramentos a partir de cada um dos tributos mencionados no início.

VI.1. No IR-ganho de capital sobre venda de fazendas

O primeiro tributo a ser examinado é o imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital decorrente de venda de fazendas. De acordo com a legislação, há possibilidade de incidência do imposto sobre a renda a partir de qualquer operação que indicar um acréscimo patrimonial, um ganho novo. Nos moldes da Lei nº 7.713/88, os ganhos, inclusive os ganhos oriundos da venda de bens, são tributáveis. Logo, sempre que houver uma diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor da transação (preço de venda) essa diferença será considerada “renda”, sobre a qual incidirão as alíquotas previstas em lei.

O problema específico que envolve o IR-GC sobre fazendas é que a legislação específica manda adotar outra fórmula. Não se examina o “ganho” em si na operação como um todo,

mas apenas uma parte dele. Com efeito, o art. 19 da Lei nº 9.393/96 – que é a lei do ITR, daí o inter-relacionamento entre ITR e IR-GC sobre fazendas – prescreve que “*a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação*”. O parágrafo único desse dispositivo complementa essa regra, no sentido de que “*na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*”.

Pois bem, pelo que se vê, especificamente nas transações imobiliárias envolvendo imóveis rurais o imposto incidirá sobre a diferença entre o VTN-aquisição e o VTN-alienação. Em princípio, essa é uma norma que pode ser vista como favorável ao contribuinte, na medida em que, do todo da operação, a lei manda o contribuinte segregar o valor da terra nua, submetendo-a ao IR-ganho de capital (e, pois, às alíquotas de 15% a 22,5%, se pessoa física, ou de 34%, se pessoa jurídica), de modo que o restante do preço de venda, que contempla as benfeitorias da fazenda, será lançado como resultado da atividade rural (submetendo-se a uma carga efetiva de 5,5%, se pessoa física, ou de 3,08%, se pessoa jurídica que apura IRPJ/CSLL pelo lucro presumido).

A questão que se coloca, no entanto, está justamente na presunção envolvendo o valor da terra nua. Isto porque o valor da terra nua para fins de mensuração do imposto de renda, ao fim e ao cabo, hoje em dia é definido pelos Municípios, através do SIPT – Sistema Integrado de Preços de Terras. O SIPT decorre de uma previsão da própria legislação do ITR (art. 14 da Lei nº 9.393/96), o qual tem por objetivo servir como base de dados acerca do preço médio de terras. Acontece que o SIPT, segundo o art. 14, deveria ser usado apenas “*no caso*

de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas”, isto é, apenas se o contribuinte não declarasse o ITR ou se o ITR declarado contivesse valores manifestos abaixo de mercado. Não é isso, todavia, que ocorre atualmente, pois o SIPT virou uma verdadeira “pauta de valores de terras” para fins de ITR, como se fosse uma grande “planta genérica de valor venal” no âmbito do IPTU, com a distinção importante, porém, de que no IPTU o lançamento é de ofício e o Município tem base de dados segura para dizer das benfeitorias existentes no imóvel urbano, ao passo que quanto ao imóvel rural não há essa confiabilidade e, ademais, o lançamento é por homologação. Mas, na prática, ou o contribuinte declara de acordo com a pauta, ou já está previamente selecionado a cair na malha fina, tendo que produzir laudos para provar que suas terras não se encaixam naquele valor base.

Há uma luz nessa escuridão vinda da Instrução Normativa nº 1.877/19, editada pela Receita Federal. Depois de muita pressão dos representantes do agronegócio, a Receita viu-se obrigada a baixar uma norma infralegal para de algum modo limitar os abusos do SIPT, estabelecendo no art. 1º, § 1º, que *“considera-se VTN o preço de mercado do imóvel, entendido como o valor do solo com sua superfície e a respectiva mata, floresta e pastagem nativa ou qualquer outra forma de vegetação natural, excluídos os valores de mercado relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas (...)*”. Ou seja, a partir dessa IN, ao menos, ficou bem claro que *terra nua é terra bruta*, não terra preparada, terra produtiva. O VTN é o preço de mercado do imóvel, assim entendido como *“o valor do solo com sua superfície e a respectiva mata, floresta e pastagem nativa ou qualquer outra forma de vegetação natural”*, de modo que devem ser *“excluídos os valores de mercado relativos a construções, instalações e benfeitorias”*, além dos valores das *“culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas”*. Logo, benfeitoria é tudo o que se agrega sobre o solo ou sob o solo. O grande

ativo de uma fazenda produtiva está *debaixo* do solo, está na capacidade da terra adubada por anos de gerar riquezas.

Existem outras duas presunções com as quais o produtor tem que conviver em matéria de IR-ganho de capital na venda de fazendas. A primeira gira em torno da presunção prevista no art. 19, § 1º, I e II, da Instrução Normativa nº 84/01 da Receita Federal, ao dispor que se considera valor de venda da terra nua o “*valor declarado no DIAT do ano de alienação, quando houverem sido entregues os DIAT relativos aos anos de aquisição e alienação*” ou “*o valor efetivamente recebido, nos demais casos*”. Ora, como se pode perceber, a base de cálculo para fins de IR-GC só será a diferença entre o valor da terra nua na aquisição e o valor da terra nua na alienação se tiverem sido declarados os ITR's nos anos de aquisição (até aí, tudo certo), mas também no de alienação. Se não houver ainda ITR declarado no ano de alienação, o valor da terra nua será “*o valor efetivamente recebido*”. O grande problema é que a declaração do ITR, segundo a normatização fixada pela própria Receita, só se dá entre os meses de agosto e setembro de cada ano. Então, a seguir friamente essa mensagem prescritiva, *o produtor é desestimulado a vender sua fazenda no primeiro semestre de cada ano, pois, se assim o fizer, ele terá que pagar o IR-ganho de capital sobre a integralidade do valor recebido, e não apenas sobre o valor da terra nua.*

Eis mais uma espécie de presunção que não para em pé. Não se sustenta porque não tem respaldo em lei, pelo contrário, viola flagrantemente o art. 19 da Lei nº 9.393/96, que não faz qualquer restrição nesse sentido. E não se sustenta também porque o fato de ainda não ter sido entregue a DIAT do ano da alienação não dá ensejo à adoção de uma regra de presunção que toma o valor total da venda como sendo tudo, na sua integralidade, decorrente apenas de terra nua – como se a fazenda fosse por inteiro “terra bruta”.

A outra presunção que de igual modo não tem esteio na ordem jurídica é a contida no referido art. 19 da IN 84/01, mas agora no seu § 2º. De acordo com esse preceito, na alienação

dos imóveis rurais a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada “*como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural*” (inciso I); ou “*como valor da alienação, nos demais casos*” (inciso II). Mais uma presunção que não se justifica, porque a exigência de o valor da benfeitoria ter sido “*deduzido como custo ou despesa da atividade rural*” contraria expressamente o art. 5º da Lei nº 8.023/90, o qual dispõe que “*à opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-base*”. O mesmo se diga em relação ao art. 15 da Lei nº 9.249/95, limitando para as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido uma base de 8% da receita bruta. Desse modo, quando a norma infralegal pretende criar uma presunção de que a benfeitoria tem que ser integralmente tributada como ganho de capital se não houver sido deduzida como custo na apuração do imposto regular da atividade rural ela acaba por contrariar a norma superior (no caso, as Leis nºs. 8.023/90 e 9.249/95), além de infringir também a fórmula específica prevista no art. 19 da Lei nº 9.393/96, que também aqui não traz qualquer condicionante no sentido de se jogar na base de cálculo do IR-ganho de capital o valor de venda das benfeitorias quando não tiverem sido deduzidas do IR-normal. Para isso que a ciência tem que estar com seus olhos bem abertos: para denunciar, em situações práticas e concretas, os desvios do exercício da competência tributária. É manifesto que a norma infralegal buscou construir uma “verdade” sobre o “valor de terra nua” por uma presunção descabida.

VI.2. No valor de pauta para fins de ITR

Não são diferentes as distorções criadas por essas pautas no que se refere ao ITR. Aliás, é no ITR que elas vêm se mostrando mais flagrantes. Como foi esclarecido, o art. 14 da Lei nº 9.393/96 admite a criação de um sistema integrado de preços de terras (o SIPT). O problema foi o que o SIPT se tornou nos últimos anos.

Como já havíamos denunciado anos atrás, com a chamada “municipalização” do ITR o que passou a acontecer foi que os Municípios buscam, ano a ano, puxar os valores de terras para cima – e muitas vezes sem critério algum¹⁸. Há situações em que Municípios menores, desprovidos de servidores de carreira que tivessem conhecimento na área ou mesmo de maiores elementos de prova, lançaram valores aleatórios como presunção de valor da terra nua por hectare. E isso, é claro, dá margem a situações esdrúxulas, como casos em que uma fazenda está localizada em um dado Município e tem seu valor por hectare de “X”, e outra, que é vizinha a ela, mas localizada territorialmente em outro Município, cuja avaliação é feita em três ou quatro vezes mais.

O SIPT divulgado em 2022 é recheado de exemplos nesse sentido. Que o preço das terras varia de região para região, que varia conforme a qualidade do solo, isso não se discute. Mas, é difícil imaginar a razão para que o Município de Lucas do Rio Verde, situado no Estado de Mato Grosso, por exemplo, tenha um valor de terra nua na faixa “lavoura aptidão boa” de R\$ 16.098,15, enquanto o Município vizinho de Sorriso, *que é o maior produtor de soja do país*, tenha um valor de terra nua (terra bruta, não terra pronta) classificado na mesma faixa de “lavoura aptidão boa” de R\$ 5.226,76. Ora, será que as terras em Lucas do Rio Verde valem mais de três vezes as terras de Sorriso, para justificar um VTN três vezes mais caro? É evidente que não. Por isso que se afirma: *essas pautas de terras, calcadas em abusos no exercício da tributação*, revelam presunções totalmente inconsistentes, só vindo a colocar o produtor em posição de ter que provar, ano a ano, via “laudos”, que o lançamento está errado. E o que dizer então do Município de Sarzedo, em Minas Gerais, que classificou o preço *por hectare* (!) na faixa “lavoura aptidão boa” em R\$ 375.659,78, o maior valor do Brasil? Será que as terras em Sarzedo têm potencial para produzir riquezas 75 (setenta e cinco) vezes mais

18. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 376/389.

que Sorriso? Há abusos que a própria pujança dos fatos consegue demonstrar.

Ao menos desde a edição da referida Instrução Normativa nº 1.877/19 da Secretaria da Receita Federal os Municípios ficaram obrigados a contratar, a cada ano, um “laudo” oficial, que deve ser produzido por profissional vinculado ao sistema CONFEA/CREA, o qual se responsabilizará tecnicamente pelo trabalho. De modo que, ao menos desde a edição desse diploma infralegal, a existência desse laudo oficial (que deve estar disponível para consulta), mostrando como o profissional chegou à mensuração para fins do SIPT, tornou-se requisito de validade para o arbitramento dos valores.

VI.3. No ITCD-herança e no ITCD-doações

Se no IR-ganho de capital e no ITR, que tem o SIPT como baliza, já há sérios problemas, os casos envolvendo o ITCD tornam-se mais obscuros ainda. Assim se afirma porque, bem ou mal, o SIPT contém os “valores de pauta” divulgados pelos Municípios. No âmbito do ITCD, porém, usualmente o Estado não tem “pauta” pública alguma que possa tornar transparente o processo de apuração da base de cálculo.

Na prática, se o produtor falece, seus herdeiros são surpreendidos com um valor a pagar de ITCD cujo levantamento de dados para avaliação do valor da propriedade se mostra uma incógnita, quase uma adivinhação de quanto o Estado irá tomar como base de cálculo no lançamento por declaração. O mesmo quando o produtor, pensando em planejamento sucessório, decide doar a fazenda a seus herdeiros, submetendo-se à fixação de um “valor” do imóvel que beira muito mais um palpite do que uma apuração técnica de mensuração.

O que é pior no ITCD é que nem mesmo o SIPT é aceito. O argumento dos agentes do Estado é que no SIPT são apurados os valores apenas da terra nua, e não das benfeitorias, e mais, que o Estado tem seus próprios critérios de avaliação. Mas, esses critérios, além de não serem claros, mostram-se

eminentemente subjetivos, a exemplo das informações de que são feitas médias obtidas por meio de pesquisas de preços em sites especializados, conforme a aptidão da propriedade. Como são feitas as médias, isto é, quantas propriedades foram analisadas? Qual lapso temporal é considerado na fixação do preço médio? Em quais sites?

Nas palavras de Ricardo Lacaz Martins, “a base de cálculo do imposto sobre a transmissão imobiliária a qualquer título, a exemplo do disciplinado quanto ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”¹⁹. O ponto nodal é a fixação do “valor venal” do imóvel rural, o qual, na prática, se estabelece por uma pauta despida de critérios seguros. Como esclarece Fabiana Del Padre Tomé, “somente as presunções relativas podem ser validamente utilizadas no direito tributário, desde que, evidentemente, sejam compatíveis com os pilares do ordenamento pátrio, possibilitando o exercício da ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, o que inclui a produção probatória objetivando desconstituir o fato presumido”²⁰.

Por essas e outras razões que os contribuintes, muitas vezes, se veem obrigados a partir para a impugnação judicial dos valores, a fim de que, aí sim por um perito, sejam levadas em conta as peculiaridades do imóvel para se chegar ao seu real valor de mercado.

VI.4. No ITBI incidente sobre propriedades rurais

No ITBI a situação não muda de figura. Se a “pauta de valores” do Estado já é obscura, em relação à pauta municipal a subjetividade é maior ainda. Isto porque o Município sequer segue a pauta por ele próprio feita para fins de ITR no âmbito do SIPT. Ele a desconsidera, também sob a justificativa de que o ITR incide apenas sobre “terra nua”, ao passo que o

19. *Tributação das heranças e doações*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 249.

20. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 179.

ITBI repercute sobre o “valor de mercado” do imóvel rural. E então, quando julga que o valor de venda está abaixo do seu valor de mercado, exige o imposto sobre sua pauta, forçando as partes a aceitá-la, sob pena de não ser lavrada a escritura.

Essa situação torna-se ainda pior em virtude das frequentes operações realizadas nos últimos anos envolvendo a integralização de imóveis rurais em pessoas jurídicas. Com efeito, tornou-se algo comum recentemente que os produtores rurais, na tentativa de profissionalizarem cada vez mais seus negócios e também projetando os efeitos da sucessão, queiram migrar suas atividades do modelo de pessoa física para o de pessoa jurídica. Para isso, criam pessoas jurídicas – que popularmente ficaram conhecidas no mercado como *holding's* rurais, embora nem sempre haja uma verdadeira *holding* – e integralizam as fazendas, que estão em nome da pessoa física, no patrimônio da pessoa jurídica.

Acontece que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 796 (RE 796.376), decidiu, contra todas as expectativas da comunidade jurídica, que pode ser exigido o ITBI sobre a diferença entre o valor contábil do imóvel e o seu valor de mercado. Não vem ao caso aqui adentrar nas críticas que podem ser feitas a essa decisão (embora as críticas sejam muitas). Mas o fato é que, a partir do pronunciamento do Supremo, possibilitou-se a cobrança do ITBI entre a diferença do valor histórico da propriedade (valor contábil) e seu atual valor de mercado. Como há várias operações dessas tramitando, os Municípios exigem o ITBI sobre essa diferença, o que significa dizer que eles estão avaliando (quando não, reavaliando, para os casos que não foram alcançados pela decadência ainda) as propriedades rurais, tudo sob a justificativa de definirem o “valor de mercado” atual do imóvel.

Aqui está o problema. Essas avaliações são feitas muitas vezes sem critérios claros, todas comparando-se o valor contábil do imóvel com o “valor de pauta” do Município. Contudo, a adoção dessas pautas, sem qualquer procedimento consistente, afronta de forma direta os postulados constitucionais aplicáveis à matéria.

VII. CONCLUSÕES

O estudo sério sobre as coisas do direito abre portas muitas vezes não imaginadas. As teorias desenvolvidas com afincamento pelos pensadores não podem ficar alheias à realidade, por isso que cabe àquele que se dedica a refletir sobre os problemas jurídicos promover essa aliança entre as bases científicas e os desafios práticos que a realidade impõe.

A intenção deste texto foi exatamente essa, a partir de uma verdadeira distorção que se nota no segmento do agronegócio. De acordo com o que se procurou demonstrar, os produtores rurais se veem às voltas de inúmeras presunções no que pertence à sistemática de arrecadação de tributos, embora isso, talvez, seja desconhecido de boa parte da comunidade jurídica. Tanto leis, quanto veículos infralegais e também atos concretos da fiscalização têm lançado mão, sem qualquer peia, de mecanismos exclusivamente lastreados em presunções, adotando para os imóveis rurais apenas “pautas de valores”, e o que é pior, sem qualquer critério seguro que possa revelar a identificação do real valor envolvido. Essa a realidade vivida. Um mesmo imóvel rural tem quatro “verdades” distintas: uma para fins de IR-ganho de capital, outra para o ITR, uma terceira para o ITCD e a última no âmbito do ITBI.

Há formas para se construir a “verdade jurídica” e, por certo, essa não é uma delas. À luz da ordem jurídico-constitucional brasileira, não se pode aceitar que os entes tributantes se valham de pautas eminentemente subjetivas e distorcidas. A apuração da base de cálculo de um tributo deve seguir parâmetros de transparência, e muito mais do que isso, que representem, concretamente, a grandeza econômica expressada. Daí o motivo pelo qual se pode dizer, sem pestanejar, que essas operações do agronegócio estão sofrendo uma tributação ilegítima.

VIII. BIBLIOGRAFIA

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. “A prova no procedimento administrativo tributário”. *Revista dialética de direito tributário n° 34*. São Paulo: Dialética, 1998.

DOMINGO, Luiz Roberto. *O ITR e o lançamento de ofício com base no SIPT*. Disponível em: <https://www.institutoidea.net.br/o-itr-e-o-lancamento-de-oficio-com-base-no-sipt/>.

ECO, Umberto. *Tratado geral de semiótica*. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson César Cardoso de Souza. São Paulo: Perspectiva, 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HORVATH, Estevão. “Deveres instrumentais e seus limites”. *Interpretação e Estado de Direito – III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006.

LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017.

_____. “Tributação do agronegócio: uma abordagem sistematizada”. *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. Coord. Heleno Taveira Torres e Jimir Doniak Jr. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

_____. “A ‘municipalização’ do ITR e seus problemas”. *A tributação no agronegócio*. Coord. Luiz Henrique Nery Massara, Marcelo Hugo de Oliveira Campos e Paulo Honório de Castro Júnior. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

_____; McNAUGHTON, Charles William. “A prova na per-
cussão tributária”. *Processo administrativo tributário: federal
e estadual*. Org. Marcelo Viana Salomão e Aldo de Paula Jú-
nior. São Paulo: MP Editora, 2005.

MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*.
São Paulo: IBDT, 2021.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. “Introdução: norma, evento,
fato, relação jurídica, fontes e validade no direito”. *Curso de
especialização em direito tributário: estudos analíticos em ho-
menagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos
Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCARVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. São
Paulo: Noeses, 2014.

SILVEIRA, Marcelo Pimentel da. *Literatura e ciência: Mon-
teiro Lobato e o ensino de química*. Tese de Doutorado. São
Paulo: USP, 2013. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/
teses/disponiveis/81/81132/tde-01122014-153625/publico/Mar-
celo_Pimentel_da_Silveira.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/81/81132/tde-01122014-153625/publico/Marcelo_Pimentel_da_Silveira.pdf).

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed.
São Paulo: Noeses, 2016.

_____. “A prova no processo administrativo fiscal”. *Curso de
especialização em direito tributário: estudos analíticos em ho-
menagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos
Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

