



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10935.001991/2005-73
Recurso nº 136.606 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-34.884
Sessão de 7 de novembro de 2007
Recorrente COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Ilegitimidade passiva. Interesse social. Reassentamento de proprietários desapropriados e produtores rurais sem terra.

Não há se falar em propriedade nem em titular do domínio útil pelo intermediário que adquire imóvel rural de interesse social mediante condições fixadas pelo poder público que o tornam inalienável e indisponível, porque vinculado ao reassentamento de proprietários desapropriados e produtores rurais sem terra. Igualmente incabível equiparar de forma indiscriminada, no conceito de posse: o ocupante de bem público, sempre em caráter precário; o mero detentor, como o locatário; e o possuidor com *animus domini*. Dos três, somente o último é contribuinte do ITR incidente sobre o imóvel de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário ou do titular do domínio útil.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

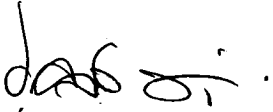
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negou provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente




TARÁSIO CAMPELO BORGES

Redator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Zenaldo Loibman.

Relatório

Adoto parcialmente o relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Contra a interessada supra foi lavrado o Auto de Infração e respectivos demonstrativos de fls. 46 a 55, por meio do qual se exigiu o pagamento do Imposto Territorial Rural – ITR do Exercício 2000, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 103.867,61, relativo ao imóvel rural denominado Fazenda Centenário Reass/CX – 004 e 005, cadastrado na Receita Federal sob n.º 5625516-0, localizado no município de Cascavel/PR.

2. *No Termo de Verificação Fiscal de fls. 53 a 55, o fiscal autuante relatou, em suma, que a contribuinte foi intimada a justificar o motivo da isenção informada na Declaração de ITR/2000, tendo ela informado que o imóvel faz parte do programa de reassentamento instituído para assentar os pequenos produtores rurais que se encontravam nas áreas atingidas do reservatório da usina e foi declarado como isento por aplicação analógica ao art. 3º da Lei n.º 9.393/1996, e que, intimada a apresentar os dados para preenchimento da DIAT, a contribuinte forneceu informações juntadas aos autos. Concluiu informando que tal isenção é para imóveis compreendidos em programa oficial de reforma agrária, que não era o caso da situação em questão; que a aplicação analógica da Lei está vedada pelo art. 111 do CTN; que, para apuração dos valores, foi considerada a distribuição das áreas no imóvel fornecida pela contribuinte, sendo consideradas como tributáveis as áreas informadas como de Reserva Legal e de Preservação Permanente, devido ao não cumprimento da obrigação de protocolar junto ao Ibama o Ato Declaratório Ambiental e por não constar nas matrículas fornecidas nenhuma averbação da área de Reserva Legal; e que foi arbitrado o valor da imóvel utilizando-se as informações contidas no banco de dados da Secretaria da Receita Federal, conforme art 14 da Lei n.º 9.393/1996, sendo considerados os preços de terra obtidos nos SIPT, Sistema de Preços e Terras, instituído pela Portaria SRF n.º 447/2002, atribuindo-se às áreas informadas como de Reserva Legal e de Preservação Permanente o valor da Terra Roxa Inaproveitável e para as áreas informadas como de Agropecuária o valor de Terra Roxa Mecanizável.*

3. *O lançamento foi fundamentado nos artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14 da Lei n.º 9.393/1996. Instruíram o lançamento os documentos de fls. 01 a 45.*

4. *Cientificada do lançamento em 02/09/2005, por via postal (AR às fls. 56), a interessada apresentou a impugnação de fls. 57 a 72, em 30/09/2005, acompanhada dos documentos de fls. 73 a 210, argumentando, em suma, o que segue:*

Handwritten signature and initials.

4.1 em 2004, atendendo intimações, prestou esclarecimentos e justificativas sobre a DITR das áreas desapropriadas para o Reassentamento, e, em 2005, foi autuada;

4.2 o ITR tem função extrafiscal; desde que passou a ser de competência da União, prevaleceu a teoria de tratar-se de um instrumento tributário a ser utilizado em conexão com o sistema da política agrícola e do processo de reforma agrária; a Lei n.º 8.171/1991 dispôs sobre a Política Nacional para a Agricultura, estabelecendo como seus objetivos a proteção do meio ambiente e o estímulo à recuperação ambiental; o Auto de Infração merece ser revisto porque impõe obrigação tributária sem causa definida na lei tributária, uma vez que na atividade administrativa de lançamento não se aplicou corretamente as normas da Lei n.º 9.393/96, desconsiderando seus aspectos extrafiscais e as particularidades da legislação vigente e até a que rege o setor elétrico brasileiro;

4.3 cumprindo a legislação que citou e o art. 225 da Constituição Federal, contratou a elaboração dos Estudos de Impacto Ambiental e do Relatório de Impacto Ambiental - EIA/RIMA culminando com o Projeto Básico Ambiental que previu a implantação, entre outros, do Programa de Reassentamento, tudo devidamente aprovado pelo órgão licenciador Estadual;

4.4 para implantar o Programa de Reassentamento, foram desapropriados diversos imóveis, dentre eles o imóvel em questão, declarado de interesse social pelas autoridades competentes do Governo do Estado do Paraná, conforme art. 2º, item III da Lei n.º 4.132/1962 e Decreto Estadual n.º 466, de 1995; o imóvel foi subdividido em lotes e nele implantado benfeitorias e melhoramentos, tudo para que os beneficiários do programa tivessem melhoria de suas condições sócio econômicas, em consonância com o art. 1º. da 4.132/1962, que prescreve a desapropriação por interesse social;

4.5 o loteamento está em fase de regularização fundiária, sendo que em nenhum momento foi explorada ou exercida a posse pela COPEL, primeiramente porque o objetivo é a efetiva implantação do Programa de Reassentamento e depois porque, logo após a aquisição, o imóvel foi repassado aos beneficiários do Programa, que se organizaram em associações para plantarem nas áreas; mesmo sem a regularização do loteamento, foi ratificada a transferência do domínio e da posse dos lotes subdivididos através de Escritura Pública, conforme documentos anexos, e, assim, desde o início da desapropriação, quem detinha a posse do imóvel eram as Associações respectivas e os reassentados; portanto, o programa de reassentamento é oficial e se enquadra no art. 3º da Lei n.º 9.393/1996, sendo que o imóvel é explorado por uma associação de agricultores e a fração ideal por família assentada não ultrapassa 30,0 ha. em média e essas não possuem outro imóvel, o que afasta o entendimento apontado pelo AFRF; além de os reassentados terem providenciado junto à Secretaria da Receita Federal o cadastro de seus imóveis, conforme relação que anexa;

4.6 por ser área desapropriada para um fim determinado e estando plenamente afetada para essa finalidade, vinculada a um interesse



social, está fora do comércio e não tem valor de mercado, devendo ser declarada com o valor "zero"; o preço de mercado do imóvel é resultado da oferta e da procura das terras na mesma situação, o que não existe; não existe cotação atribuída por órgão ou entidade, pois a área foi desapropriada para um fim específico.

4.7 está equivocada a cobrança do ITR sobre as áreas informadas como de Reserva Legal e de Preservação Permanente; a partir da Medida Provisória 1.956-50 de 26/05/2000 e suas reedições até a Medida Provisória 2.166-07, de 24/08/2001, que alterou a redação do art. 10 da Lei n.º 9.393/96, acrescentando o parágrafo sétimo, somente é devido o imposto se comprovado que a declaração prestada pelo contribuinte não é verdadeira; nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n.º 587.429 (cuja ementa transcreveu), sendo injusta a exigência de protocolo do Ato Declaratório Ambiental.

5. Ao final, a contribuinte questionou a taxa SELIC sob a alegação, em suma, de que esta não pode ser usada como equivalente aos juros moratórios para a atualização dos débitos de natureza fiscal por não encontrar guarida em nenhum texto legal e ter natureza de juros remuneratórios e não moratórios, contrariando dispositivo do CTN, e também discordou da multa de 75%, por entender que essa ofende o princípio constitucional do não-confisco. Para amparar seu entendimento, transcreveu doutrina e jurisprudência tratando desses assuntos.

Analisando tais argumentos, decidiu a autoridade julgadora **a quo** pela procedência parcial da exigência decorrente da ação fiscalizadora, conforme se observa da ementa a seguir transcrita, **verbis**:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

Ementa: SUJEITO PASSIVO DO ITR.

São contribuintes do Imposto Territorial Rural o proprietário, o possuidor ou o detentor a qualquer título de imóvel rural, assim definido em lei.

ÁREAS ISENTAS. TRIBUTAÇÃO.

Para a exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente e/ou de utilização limitada, além de comprovação efetiva da existência dessas áreas, é necessário o reconhecimento específico pelo IBAMA ou órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado no prazo previsto na legislação tributária.

VALOR DA TERRA NUA.

A base de cálculo do imposto será o valor da terra nua apurado pela fiscalização se não existir comprovação que justifique reconhecer valor menor.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

hst.

5

A multa de ofício e os juros de mora exigidos encontram amparo em lei.

Lançamento Procedente em Parte

Os fundamentos da decisão hostilizada, giram, essencialmente, em torno da ausência de fundamento legal para reconhecimento da isenção invocada, da caracterização da sujeição passiva tributária que a recorrente pretendia ver afastada, bem assim da inafastabilidade da base de cálculo apurada, salvo pela apresentação de elementos documentais idôneos.

De se esclarecer que as autoridades *a quo*, quando da prolação do acórdão objeto do presente recurso especial, excluíram da exigência original o montante correspondente a 991,8 ha, que, efetivamente, foram objeto de regularização perante a Secretaria da Receita Federal, e objeto de DITR por seus donatários.

Dessa forma, após os correspondentes ajustes, a declaração do ITR para o período correspondente passou a ser:

ITEM	ALTERAR DE	PARA
01 – Área total do Imóvel	1.462,4 ha.	470,6 ha.
04 – Área Tributável	1.462,4 ha.	470,6 ha.
06 – Área Aproveitável	1.462,4 ha.	470,6 ha.
07 – Produtos Vegetais	1.055,2 ha.	339,5 ha.
11 – Área Utilizada	1.055,2 ha.	339,5 ha.
17 – V. da Terra Nua Tributável	R\$ 2.507.523,20	R\$ 806.923,71
18 – Alíquota	1,6 %	0,6 %
19 – Imposto Devido	R\$ 40.120,37	R\$ 4.841,54
Diferença de Imposto Apurada (Apurado – Declarado)		R\$ 4.841,54

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo e envolve matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, por isso dele tomo conhecimento.

Conforme se observa, nas duas oportunidades em que o sujeito passivo compareceu aos autos, sua percepção acerca da ilegalidade da exigência fiscal ora debatida está fundamentada, essencialmente:

1- na sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da relação tributária, no seu sentir, erroneamente interpretada em função da vinculação do imóvel à específica finalidade de reassentar famílias que tiveram seus imóveis desapropriados;

2- no não reconhecimento da área de preservação permanente;

3- no equívoco de se atribuir um valor às áreas que somente poderiam ser utilizadas na finalidade definida no decreto que disciplinou o processo de desapropriação.

Analiso a seguir cada um desses aspectos separadamente.

1- Ilegitimidade Passiva por Limitação ao Direito de Propriedade

Defende a recorrente que a vinculação do imóvel objeto de exigência à iminente programa de assentamento o excluiria do seu domínio e afastaria, por conseguinte, a sua condição de contribuinte do ITR.

Com efeito, dizem os art. 1º e 2º do Decreto expropriatório que repousa à fl. 78:

“Art. 1º Ficam declarados de interesse social, para fins de reassentamento, pela Companhia Paranaense de Energia - Copel, nos termos do art. 2º, item III, da Lei nº 4.132, de 10 de setembro de 1962, os imóveis rurais a seguir descritos e individualizados, situados nos municípios...”

(...)

“Art. 3º Fica reconhecida a necessidade de desapropriação das áreas descritas para reassentamento de proprietários desapropriados e produtores rurais sem terra da bacia de acumulação de águas da Usina Hidrelétrica de Salto Caxias, ficando autorizada a Companhia Paranaense de Energia Elétrica - Copel a promover a subdivisão do imóvel ora declarado de interesse social e alienar as partes mediante outorga das competentes escrituras públicas.”

Da leitura do dispositivo acima, é possível concluir que, efetivamente, a recorrente longe estava de ter a propriedade plena do imóvel, além de provisório, seu vínculo não lhe permitia dispor do mesmo da forma que melhor lhe aprouvesse.

Também é inegável que esses são alguns dos principais atributos do proprietário, elencados no art. 524 do Código Civil de 1916, vigente à época do fato gerador, que diz:

Art. 524. A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua.

Ocorre que, com o máximo respeito, penso, com espeque no art. 525 do mesmo diploma, que a retirada de um ou mais atributos do proprietário não desqualifica sua vinculação jurídica com o imóvel. Senão vejamos:

Art. 525. É plena a propriedade, quando todos os seus direitos elementares se acham reunidos no do proprietário; limitada, quando tem ônus real, ou é resolúvel.

Especialmente no que se refere à inalienabilidade e à provisoriedade, comenta Sílvio Rodrigues (*Direito Civil*. São Paulo. Saraiva. 1991, Volume IV, 19ª edição, p. 82):

Quando, entretanto, a propriedade se desmembra, de modo que alguns dos poderes elementares do domínio se encontram em mãos de outrem, diz-se ser ela limitada.

(...)

É ainda limitado o domínio gravado com a cláusula de inalienabilidade, pois, no caso, falta ao seu titular a prerrogativa de livremente dispor da coisa, estando, assim, privado do jus abutendi

Finalmente, é limitada a propriedade resolúvel (vide ns. 129 e segs. infra). Propriedade resolúvel é a que encontra, no próprio título que a constitui, uma razão de sua extinção. De modo que o direito de propriedade perece pelo advento da causa extintiva, e independente da vontade do titular do domínio.

Nesse aspecto, comentando o art. 117 do CTN, pondera Luciano Dias Bicalho Camargos (*O Imposto Territorial Rural e a Função Social da Propriedade*. Belo Horizonte. Del Rey, 2001, p. 111)

É o que determina o artigo 117 do Código Tributário Nacional ao considerar ocorrido o fato gerador, quando seja situação jurídica, desde o momento em que seja definitivamente constituída nos termos do direito aplicável. O inciso I do citado artigo é claro ao determinar que os negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio.

Nessa esteira, se a norma que previu a incidência do imposto sobre a “situação jurídica” propriedade, ainda que essa propriedade seja resolúvel, penso que não se pode afastar a incidência abstratamente prevista.

Cabe aqui relembrar a lição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo. Malheiros, 6ª ed., 5ª Tiragem, 2004, p.p. 61 e ss) acerca do fato gerador

h8: 

(imponível), bem assim da sua hipótese de incidência (*descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação*). Dizia o mestre:

20.13 Na verdade, como a h.i. é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa.

20.14 Assim, a lei — ao descrever um estado de fato — limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam, para os efeitos de criar uma h.i. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à configuração de uma h.i. Pode, portanto, o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres do estado de fato, ao erigir uma h.i. Esta, como conceito legal, é ente jurídico bastante em si.

20.15 Só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.). Os demais são desprezíveis, por irrelevantes.

Acerca dos contornos da tipicidade tributária, precisa é a lição de Alberto Xavier (*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo. Dialética, 2001, 1ª ed. p. p. 18 e 19).

O princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do numerus clausus, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada.

(...)

O princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação. E o fenômeno que em lógica jurídica se denomina de “implicação intensiva” e que o art. 114 do Código Tributário Nacional descreve, com rara felicidade e rigor, ao definir o fato gerador da obrigação principal como a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Trata-se, pois, de uma tipicidade fechada (na terminologia de LARENZ), enquanto não admite quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa.(destaquei)

Ou seja, para efeito de avaliação da subsunção de determinado fato à lei tributária, não seria correto fazer ilações acerca de circunstâncias que não foram contempladas na norma que abstratamente previu aquela hipótese, tanto para incluir, quanto para excluir exigências fáticas.

Nessa senda, transcrevo o art. 1º da Lei nº 9393, de 19 de dezembro de 1996:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil

h. i.


ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. (destaquei)

De se notar, portanto, que a norma que instituiu a cobrança do imposto não impôs restrições à plenitude ou perenidade da propriedade. Basta que se configure essa relação jurídica entre o sujeito passivo e o bem imóvel por natureza para que este último seja alvo de tributação.

Ainda que configurada a ocupação do imóvel por posseiros, que, ao que tudo indica, se tornarão seus futuros proprietários, a meu ver, este vínculo de cunho eminentemente fático não tem o condão de afastar o vínculo jurídico entre a recorrente e a propriedade em questão.

Para explicitar o raciocínio que conduziu a essa conclusão, peço vênias para, em nome da clareza, transcrever, em ordem hierárquica, o arcabouço legal que disciplina o Fato Gerador (ou hipótese de incidência) do Imposto Territorial Rural.

Dispõe o art. 153 da Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural; (destaquei)

(...)

No plano da lei complementar, definiu o art. 29 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

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

De se notar, portanto, que de acordo com a regra constitucional, o ponto fulcral da hipótese de incidência do ITR é a propriedade.

O CTN, norma hierarquicamente inferior, é que, promovendo a harmonização entre a Constituição e a Lei Civil, estendeu o mesmo tratamento tributário a quem exerce determinados direitos reais sobre imóveis, que **exteriorizam o direito de propriedade**.

Vejamos o que diz a professora Mizabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização de obra de Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro. Forense. 1999, 11ª ed., revista e complementada, p. 236):

"...O Código realizou evidente expansão da Constituição então vigente, que permanece frente à Constituição de 1988, pois nossa Carta somente autoriza a tributação da propriedade. E a propriedade se distingue, segundo a lei civil, da enfiteuse e da posse. A expressão 'propriedade', utilizada pela Constituição, foi compreendida em seu sentido mais amplo e não estritamente jurídico-formal..."

Para alguns, as razões jusuficadoras são apenas de ordem prática. Acreditamos, no entanto, que o núcleo central da hipótese é realmente a propriedade e que a posse somente pode figurar na hipótese de incidência do imposto na medida em que representa a exteriorização da propriedade.” (destaquei)

Vê-se, portanto, que a tese de que a posse (situação de fato) deve prevalecer sobre a propriedade, para efeito de incidência do imposto, subverte a sistemática constitucional: o ITR incide sobre a **propriedade** e, por extensão, sobre outros direitos reais (domínio e posse) que **exteriorizam** aquele primeiro.

Penso, assim, que, por força do princípio da máxima eficácia da norma constitucional, se a Carta Maior previu que o imposto incide sobre a propriedade, esta prevalece sobre as demais modalidades de vínculo jurídico com o imóvel.

Na mesma linha, Luciano Dias Bicalho Camargos (*O Imposto Territorial Rural e a Função Social da Propriedade*. Belo Horizonte. Del Rey, 2001, p. 102)

“Como se verá, a hipótese de incidência básica do imposto territorial rural, harmonizados a Constituição e o Código Tributário Nacional, é o direito de propriedade sobre imóveis por natureza, ou sua posse como externalização do domínio, ou o direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma quase propriedade (propriedade de fato ex vi lege).” (destaquei)

Assim sendo, penso que os elementos de limitação da propriedade trazidos à colação não são suficientes para afastar a propriedade objeto deste processo da incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, nem a legitimidade passiva da recorrente.

2- Áreas Isentas

2.1 Utilização Limitada

Particularmente, não vejo como reconhecer a existência de reserva legal antes das respectivas demarcação e averbação à margem da matrícula do imóvel, nos termos do que preconiza o § 2º do art. 16 da Lei nº 4.771, de 1965.

Nesse contexto, cabe esclarecer que, com a máxima vênia, não acompanho o entendimento que se pacificou neste colegiado, que pretende avaliar a exigência de averbação sob um prisma finalístico, pretensamente limitado ao Direito Ambiental.

Explico.

Consoante pródiga jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, v.g. os EDcl no AgRg no REsp 255170 / SP, Min. Luiz Fux e o RMS 18301 / MG, Min. João Otávio de Noronha, a reserva legal representa uma modalidade de limitação administrativa à propriedade rural.

Como tal, tanto pode sujeitar o proprietário a obrigações de não fazer (o corte raso) quanto de fazer (de delimitar a área de reserva e averbá-la junto ao órgão competente).



Veja-se a lição Maria Silvia di Pietro (Direito Administrativo. São Paulo. Atlas . 2003. 15ª ed., p. 128)

As limitações podem, portanto, ser definidas como medidas de caráter geral, impostas com fundamento no poder de polícia do Estado, gerando para os proprietários obrigações positivas ou negativas, com o fim de condicionar o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social.(destaquei)

De se notar, que, para a solução da lide, interessa definir em que momento se considera constituída tal restrição administrativa, pois somente após a sua constituição é que se configura a debatida hipótese de incidência “negativa”, que exclui as áreas submetidas à restrição do pagamento do ITR.

Nesse sentido, lembro a lição de Alberto Xavier (*Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed. p. 100)

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo. (destaquei)

José Souto Maior Borges, a seu turno (*Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 190/191), citando Sainz de Bujanda, não destoa:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, urna entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou fato gerador isento, essencialmente distinto do fato gerador do tributo.(os grifos não constam do original)

for.

12

Mais uma vez, na esteira do Mestre lusitano (*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo. Dialética, 2001, 1ª ed. p 19), trago à discussão o princípio da determinação, essencial na interpretação dos conceitos gizados na norma isentiva.

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.

Sem o aperfeiçoamento da condição expressa no fato gerador *isento* ou na hipótese de “não” incidência, prevalece a regra geral, onde a propriedade, posse ou domínio de imóvel rural, faz nascer a obrigação.

Nesse diapasão, a questão fundamental que se coloca é a reserva legal se aperfeiçoa independentemente da adoção de qualquer providência por parte do sujeito passivo?

A pacífica jurisprudência deste Terceiro Conselho de Contribuintes inclina-se no sentido de responder positivamente a tal indagação e o principal ponto em que se baseia para tal interpretação, salvo engano, seria a convicção acerca do objetivo da exigência de averbação.

Transcrevo trechos do voto proferido nos autos do recurso voluntário nº 127.562, de lavra do i. Conselheiro Zenaldo Loibman, que representou o caso líder com relação à interpretação que se pacificou perante esta corte administrativa.

Não se admite que o Fisco afirme sustentação legal no Código Florestal para exigir averbação das áreas como condição ao seu reconhecimento como isentas de tributação pelo ITR.

Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção do ITR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65(Código Florestal)

(...)

De fato agrediria a lógica elementar estabelecer como condição prévia à isenção de área sob reserva legal, o mero ato de averbação, acessório, complementar na tarefa central de buscar a preservação da área, e que cumpre a finalidade específica de dar conhecimento erga omnes, de forma a que qualquer adquirente posterior esteja ciente e possa ser responsabilizado pelo descumprimento da limitação de utilização imposta por lei, para áreas com certas características geográficas, ecológicas, históricas, de interesse ambiental, que constituem patrimônio nacional a ser obrigatoriamente preservado, independentemente de qualquer ato declaratório do fisco ou de qualquer outro órgão administrativo. A definição de área de reserva legal é estabelecida no Código Florestal, a existência de áreas



conforme a definição caracteriza a obrigação imposta não apenas ao proprietário, mas a todos, inclusive à administração pública, de preservação de tal área. (destaquei)

Ou seja, segundo ficou consignado nos respectivo voto condutor, analisando-se a norma sob um matiz teleológico, seria possível concluir que a averbação da reserva legal à margem da matrícula teria o objetivo acessório de assegurar publicidade àquele ato de limitação, perfeitamente constituído pelo Código Florestal.

Indiscutivelmente, razão assiste ao i. Conselheiro naquilo que tange às conclusões acerca da impossibilidade de, com base no direito posto, ou seja, no Código Florestal vigente à época do fato gerador, instituir obrigação acessória cujo descumprimento levaria ao afastamento de tratamento tributário diferenciado.

Entretanto, nessa linha, que, salvo se houvesse lei em sentido contrário (e não há), o conceito de Reserva Legal a ser aplicado pela legislação que disciplina o cálculo do Imposto Territorial Rural é exatamente aquele fornecido pelo Código Florestal, observadas as condições e limites por ele instituídos.

Entendo, entretanto que isso não impede que a legislação de cunho tributário se apóie nos conceitos estabelecidos no Código Florestal, para efeito de cálculo do Valor da Terra Nua Tributável, cálculo da área aproveitável e, conseqüentemente, do respectivo Grau de Utilização da propriedade.

Ou seja, embora a Reserva Legal não seja um instituto próprio do Direito Tributário, este ramo necessita socorrer-se desse conceito para a definição da base de cálculo do ITR, assim como, faz o Direito Agrário para avaliação da produtividade do imóvel.

Em suma, a Reserva Legal não é um instituto do Direito Ambiental, mas do Ordenamento Jurídico.

Justamente por conta desse aspecto multifacetário do instituto jurídico objeto de litígio, é que penso que o critério teleológico que orientou o voto do qual ora se diverge, a meu ver, demonstra-se, com o máximo respeito, insuficiente, pois restringe a aplicação da norma a um contexto inferior ao seu verdadeiro universo de aplicação.

Nesse ponto, é sempre salutar a lição de Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo Lejus, 3ª ed. p.p. 116/123), acerca do que se denominou cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico:

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem conseqüências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem conseqüências para o sistema jurídico. "Daí, quando se lê a lei, em verdade se ter na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática.

(...)

Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá



sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico. (destaquei)

(...)

Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. (destaquei)

Partindo dessa premissa, penso que não se pode pretender buscar a exegese de texto normativo “isolando” ou “tentando isolar” sua finalidade, dentro de um único subsistema.

A esse respeito, precisa é a lição de Tércio Sampaio Ferraz. (*Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo. 1994, Atlas, 2ª ed. p.p. 291 e ss)

Em suma, a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das conseqüências avaliadas das normas e retorna para interior do sistema. É como se o intérprete tentasse fazer com que o legislador fosse capaz de mover suas próprias previsões, pois as decisões dos conflitos parecem basear-se nas previsões de suas próprias conseqüências...”. (destaquei)

Busco ainda apoio na lição de Eros Roberto Grau (*Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo. Malheiros. 2006, 4ª ed., p.133), que perfilha:

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

(...)

Por isso insisto em que um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum. As normas — afirma Bobbio — só têm existência em um contexto de normas, isto é, no sistema normativo.

A interpretação do direito — lembre-se — desenrola-se no âmbito de três distintos contextos: o lingüístico, o sistêmico e o funcional. No contexto lingüístico é discernida a semântica dos enunciados normativos. Mas o significado normativo de cada texto somente é detectável no momento em que se o toma como inserido no contexto do sistema, para após afirmar-se, plena mente, no contexto funcional. (destaquei)

Ou seja, a visão fragmentária da interpretação teleológica, a meu ver, restringe o universo da aplicação da norma, como se ela não fosse parte de um sistema maior (o

ordenamento jurídico), capaz de atribuir-lhe finalidades que não foram aventadas pelo legislador, mas que são igualmente reguladas por meio daquela regra jurídica.

Justamente em função da pesquisa acerca da aplicação do instituto da reserva legal em outros ramos do direito, foi que passei a concluir, apoiado na pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a averbação não tem, como supus em outros votos em que acompanhei o entendimento deste Terceiro Conselho, mero caráter declaratório e, o que é mais importante, somente se aperfeiçoa após a correspondente averbação.

No Pretório Excelso, tal posição firmou-se a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB (Tribunal Pleno, relatado pelo Ministro Moreira Alves, DJ de 28/04/2000) em que se discutia os efeitos da constituição de reserva legal sobre o cálculo da produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária.

Tal caso é emblemático, em razão de que enfrenta justamente duas possíveis interpretações dos dispositivos do Código Florestal que disciplinam a matéria.

Na esteira da interpretação majoritária deste Terceiro Conselho, ponderou o Ministro Marco Aurélio:

A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a omissão do proprietário descaracteriza a citada reserva legal? A resposta é, desenganadamente, negativa. Incumbia ao INCRA subtrair, quando da elaboração do laudo atinente à exploração do imóvel, vinte por cento deste. Assim é porquanto a formalidade prevista no § 2º do artigo 16 - averbação da reserva legal na matrícula do imóvel - não se mostra essencial, ou seja, indispensável a ter-se como configurada a reserva legal.

Ao contrário do que ocorre, por exemplo, na transmissão da propriedade, quando o registro da escritura de compra e venda afigura-se essencial ao fenômeno, a averbação citada não sendo formalidade que não modifica a substância da matéria. Vinga, de qualquer maneira, o entendimento de que, tenha havido, ou não, a averbação citada, vinte por cento da propriedade não podem ser objeto de exploração.

Em sentido oposto, acompanhando o Relator, ponderou o Ministro Sepúlveda Pertence, em voto-vista:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º, caput, parágrafo, da Lei 8.629/93, tendo em vista o disposto no art. 10, IV dessa Lei de Reforma Agrária. Diz o art 10:

Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:

(...)

IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 2º do art 16 da Lei nº 4.771/65 não existe a reserva legal. (os destaques não constam do original)

Nessa mesma linha, o MS 23.370-2/GO, Tribunal Pleno, Relator designado Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 28/04/2000:

EMENTA:

I - Reforma agrária: apuração da produtividade do imóvel e reserva legal:

A “reserva legal”, prevista no art. 16, § 2º do Código Florestal, não é quota ideal que possa ser subtraída da área total do imóvel rural, para o fim do cálculo de sua produtividade (cf. L. 8.629/93, art. 10, IV), sem que esteja identificada na sua averbação (v.g MS 22.688)

Apenas para demonstrar a manutenção desse entendimento jurisprudencial na Excelsa Corte, trago à colação o MS 25186 / DF, Tribunal Pleno, de relatoria do Ministro Carlos Brito, publicado no DJ de 02/03/2007:



Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a área de reserva florestal não identificada no registro imobiliário não é de ser subtraída da área total do imóvel para o fim de cálculo da produtividade. Precedente: MS 22.688.

Além de delimitar o conceito fixado pelo Código Florestal, a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal deve orientar a interpretação da legislação que rege a cobrança do ITR à luz do princípio constitucional gizado no art. 153, § 4º da Constituição Federal de 1988, que atribui a este imposto a função extrafiscal de desestimular a manutenção da propriedade improdutiva.

Ou seja, tanto no julgamento que tramitou perante a Excelsa Corte quanto no vertente processo, o que se pretende avaliar é o reflexo das áreas de reserva legal sobre o cálculo da produtividade do imóvel.

Nessa esteira, com a máxima vênia, discordo de um dos pontos fundamentais do voto proferido do caso líder. Amparado na jurisprudência da mais alta corte deste País, penso que, sem demarcação e averbação, não estão determinadas as áreas de reserva legal superficialmente definidas no Código Florestal, que se limita a definir a obrigação de demarcá-las e os efeitos do descumprimento dessa obrigação.

Peço licença para transcrever novamente outro trecho do voto condutor onde tal entendimento fica consignado:

De fato agrediria a lógica elementar estabelecer como condição prévia à isenção de área sob reserva legal, o mero ato de averbação, acessório, complementar na tarefa central de buscar a preservação da área, e que cumpre a finalidade específica de dar conhecimento erga omnes, de forma a que qualquer adquirente posterior esteja ciente e possa ser responsabilizado pelo descumprimento da limitação de utilização imposta por lei, para áreas com certas características geográficas, ecológicas, históricas, de interesse ambiental, que constituem patrimônio nacional a ser obrigatoriamente preservado, independentemente de qualquer ato declaratório do fisco ou de qualquer outro órgão administrativo. A definição de área de reserva legal é estabelecida no Código Florestal, a existência de áreas conforme a definição caracteriza a obrigação imposta não apenas ao proprietário, mas a todos, inclusive à administração pública, de preservação de tal área..(destaquei)

Relembrando o que observou o Ministro Pertence, uma diferença essencial entre as áreas de reserva legal e de preservação permanente, é exatamente a ausência de pré-definição de quais são as áreas efetivamente sujeitas a proteção diferenciada.

Antes da demarcação, portanto, o efeito invocado no voto condutor resta esvaziado, pois inexistente área a proteger, apenas a obrigação de se constituir um percentual sujeito a proteção.

Vejamos a opinião da doutrina de Luís Paulo Sirvinskas (Manual de Direito Ambiental. São Paulo. Saraiva, 2006, 4ª ed. p 269), *verbis*:



"A escolha das áreas deverá ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, observando-se sempre a função social da propriedade (art. 16, § 4º da Lei nº 4.771, de 1965), e sua finalidade é identificar a área mais importante para o meio ambiente, evitando-se que a escolha da reserva recaia em área inadequada e sem valor ambiental.

Ressalte-se, por fim, que a inexistência de vegetação na propriedade não afasta a obrigação do proprietário recompor a reserva florestal, conduzi-la a regeneração ou compensá-la por outra área equivalente em importância ecológica e extensão..."(os destaques não constam do original)

O último trecho da citação doutrinária acima transcrita, a meu ver, torna ainda menos consistente a tese da pré-definição legal das áreas que serão computadas como de reserva.

Tanto não é verdade que as áreas ou suas características estejam pré-determinadas e que essas mesmas áreas seriam inalteráveis antes da sua averbação, que o art. 44 da Lei nº 4.771, de 1965, após sua alteração pela mesma Medida Provisória nº 2.166, passou a permitir que o proprietário ou possuidor que desrespeitasse os percentuais (e não as áreas) estabelecidos no art. 16 adquirisse Servidão Florestal em propriedade de terceiros ou Cotas de Reserva Florestal, a fim de compensar desmatamento realizado em área da sua propriedade ou posse. Senão vejamos:

Art. 44. O proprietário ou possuidor de imóvel rural com área de floresta nativa, natural, primitiva ou regenerada ou outra forma de vegetação nativa em extensão inferior ao estabelecido nos incisos I, II, III e IV do art. 16, ressalvado o disposto nos seus §§ 5º e 6º, deve adotar as seguintes alternativas, isoladas ou conjuntamente:

(...)

III - compensar a reserva legal por outra área equivalente em importância ecológica e extensão, desde que pertença ao mesmo ecossistema e esteja localizada na mesma microbacia, conforme critérios estabelecidos em regulamento.(destaquei)

(...)

§ 5º A compensação de que trata o inciso III deste artigo, deverá ser submetida à aprovação pelo órgão ambiental estadual competente, e pode ser implementada mediante o arrendamento de área sob regime de servidão florestal ou reserva legal, ou aquisição de cotas de que trata o art. 44-B.

Art. 44-B. Fica instituída a Cota de Reserva Florestal - CRF, título representativo de vegetação nativa sob regime de servidão florestal, de Reserva Particular do Patrimônio Natural ou reserva legal instituída voluntariamente sobre a vegetação que exceder os percentuais estabelecidos no art. 16 deste Código. (destaquei)



Há que se reforçar, de outra banda, que diferentemente da definição vaga da área de reserva legal, os artigos 2º e 3º do Código Florestal define precisamente o que caracteriza uma área como de preservação permanente, seja “*pelo só efeito*” da lei, seja em função de declaração pelo poder público.

Comparando os conceitos, inclusive com os de área de utilidade pública, de interesse social da Amazônia Legal, previstas nos incisos IV, V e VI do mesmo parágrafo 2º, penso que fica confirmado que, efetivamente, o Código Florestal não demarcou ou previu de que forma seriam demarcadas as áreas sujeitas a proteção diferenciada, atribuindo ao seu proprietário ou posseiro a tarefa de fazê-lo, segundo os meios indicados.

Ou seja, no caso do instituto em debate, não se atribuiu características à fauna, à flora, coordenadas geográficas, distância de nascentes, ou qualquer outro meio de pré-definição da área que deveria ser onerada pela pré-falada limitação, disse apenas, em conjunto com o disposto nos art. 16, que determina exclusivamente o percentual da propriedade a ser demarcado pelo proprietário ou posseiro e utilizado nas finalidades estabelecidas no já transcrito inciso III do parágrafo 2º do art. 1º.

Não se pode perder de vista, finalmente, o raciocínio até certo ponto contraditório que orienta o voto do qual se diverge. Se a reserva legal se constituísse pelo só texto da lei, a averbação em cartório não produziria qualquer efeito com relação a terceiros.

A uma porque a publicidade da lei nos meios oficiais certamente alcança muito mais indivíduos do que os possíveis interessados em pesquisar informações sobre o imóvel nos competentes cartórios de registro.

A duas porque, seguindo aquele raciocínio, a inexistência de averbação não alteraria em nada responsabilidade de terceiros. Se a lei que a criou foi promulgada, publicada e entrou em vigor, àquele terceiro cabe cumpri-la, independentemente de averbação à margem da matrícula, ex vi do art. 3º da LICC (*ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece*).

Se a restrição se impusesse pela simples publicação da lei, certamente não faria sentido exigir-se a sua averbação no mesmo intuito, principalmente porque esse ato não é exigido para as áreas de preservação permanente, onde o descumprimento da restrição impõe sanções bem mais sérias ao infrator.

2.2 - Área de Preservação Permanente

Afastada a hipótese de se inserir considerar as áreas declaradas como subsumidas ao conceito de reserva legal, resta avaliar se, à luz dos documentos trazidos aos autos, seria possível apurar a extensão das áreas de preservação permanente localizada no imóvel em tela.

Nesse aspecto, cabe destacar que não foram juntados mapas, laudos, levantamentos topográficos ou qualquer outro meio que possibilite identificar, na propriedade tributada, a demarcação de terrenos que se subsumissem ao conceito de Área de Preservação Permanente.

Assim sendo, não vejo como possa ser reconhecida a exclusão postulada.



2.3 - Programa de Assentamento

Já foi sobejamente exposto que a tipicidade da não-tributação é exatamente a mesma da tributação. A diferença está, essencialmente, na repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

Nesse aspecto, cabe trazer à colação a norma jurídica que tipifica a isenção pleiteada:

Art. 3º São isentos do imposto:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

- a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;*
- b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;*
- c) o assentado não possua outro imóvel.*

Nessa senda, é importante lembrar que, apesar do inegável interesse público que norteia qualquer procedimento de desapropriação, a norma delimitou a hipótese de isenção ou o *fato gerador negativo* àquela realizada para fins de reforma agrária, onde tanto a motivação do ato administrativo quanto à destinação do imóvel expropriado assumem contornos significativamente diversos daquele verificado no vertente processo.

E essa diferença torna-se ainda mais relevante quando se tem em mente que, no caso da desapropriação para reforma agrária a motivação do ato administrativo está umbilicalmente associado ao princípio constitucional que orienta a função extrafiscal do ITR, insculpido no art 153, § 4º, I da Magna Carta que, após sua alteração pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, reza, *verbis*:

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

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

Ora, se a desapropriação por reforma agrária é, assim como a função extrafiscal do ITR, um instrumento de política fundiária, indiscutivelmente, não se pode pretender estender, por analogia, benefícios outorgados a imóveis que tenham sido desapropriados com esse objetivo, máxime quando o ato expropriatório possui desiderato claramente diverso.

Claramente, o reassentamento ora discutido não tem como norte a redistribuição fundiária, mas, exclusivamente a reposição de áreas que se tornaram inexploráveis pela construção de usina hidrelétrica.

3- Valor da Terra Nua

Não vejo como prosperar, por outro lado, as ponderações de que a impossibilidade de revenda anularia a base de cálculo do imposto.



Como é cediço, a base de cálculo do ITR, é o valor fundiário que, nas palavras de Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro. Forense. 1999, 11ª ed. revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi, p. 240):

“...deverá refletir o preço venal no mercado de terras, cabendo à Fazenda Pública lançar de ofício o imposto em caso de omissão, superavaliação, subavaliação ou declarações inexatas, conforme dispõe o art. 149 do CTN. Dessa forma, a base de cálculo é o valor fundiário apurado segundo as leis de mercado, como determina o art. 30 do mesmo Código.” (destaquei)

Ou seja, ao se definir o Valor da Terra Nua não se está buscando o valor de comercialização do imóvel cuja propriedade está sendo alvo de incidência, mas o valor que esse imóvel alcançaria se estivesse sendo comercializado.

Em outras palavras, o imóvel objeto do presente processo, assim como a maior parte dos demais que hoje são alvo de tributação pelo ITR, não está a venda ou sendo comercializado, mas, se assim estivesse alcançaria um determinado preço, apurável segundo as leis de mercado. Esse preço é o valor venal.

Adoto, portanto, as mesmas conclusões do Acórdão hostilizado. Transcrevo:

No lançamento de ofício, o valor da terra nua, VTN, foi apurado pela fiscalização com base nos valores constantes em sistema da Secretaria da Receita Federal, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, o que encontra amparo no art. 14 da Lei n.º 9.393/1996, a seguir transcrito, “verbis”:

“Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.” (g.n).

Apesar de seus questionamentos, a contribuinte não apresentou comprovação que justifique reconhecer que o VTN efetivo é menor do que o considerado pela fiscalização e, portanto, não há justificativa para sua alteração. O fato de o imóvel estar destinado a reassentamento não é argumento suficiente para se reconhecer que o mesmo está “fora do mercado” e que também não tem um valor de mercado.

4- Conclusão

Ante aos aspectos elencados, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator



Voto Vencedor

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Redator

Tratam os autos, conforme relatado, de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre imóvel cuja posse está regulada Decreto expropriatório acostado à folha 78, do qual transcrevo os artigos 1º e 3º ^[1]:

Art. 1º Ficam declarados de interesse social, para fins de reassentamento, pela Companhia Paranaense de Energia - Copel, nos termos do art. 2º, item III, da Lei nº 4.132, de 10 de setembro de 1962, os imóveis rurais a seguir descritos e individualizados, situados nos municípios [...].

Art. 3º Fica reconhecida a necessidade de desapropriação das áreas descritas para reassentamento de proprietários desapropriados e produtores rurais sem terra da bacia de acumulação de águas da Usina Hidrelétrica de Salto Caxias, ficando autorizada a Companhia Paranaense de Energia Elétrica - Copel a promover a subdivisão do imóvel ora declarado de interesse social e alienar as partes mediante outorga das competentes escrituras públicas.

Logo, a aquisição do imóvel rural objeto do lançamento se deu mediante condições fixadas pelo poder público que o tornam inalienável e indisponível pela ora recorrente. Portanto, não é dela a propriedade nem o domínio útil e precária é a sua posse, subordinada a interesse social, para fins de reassentamento de proprietários desapropriados e produtores rurais sem terra da bacia de acumulação de águas da Usina Hidrelétrica de Salto Caxias.

Dito isso, preliminarmente, entendo relevante o exame da legitimidade passiva da concessionária na relação tributária litigiosa.

No artigo 31 do Código Tributário Nacional está identificado o contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), *verbis*:

Art. 31 – Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Quando cuida do contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o artigo 34 do Código Tributário Nacional repete, *ipsis litteris*, a redação do artigo 31, que trata do contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

¹ Norma transcrita do voto vencido, da lavra do conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.

Comum também é parte da definição dos fatos geradores desses dois tributos extraídas dos artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional: eles têm “como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza”. Distinguem um do outro fato gerador: a localização do imóvel, se urbana ou rural; e a inclusão dos bens imóveis por acessão física no fato gerador do IPTU.

Tracei esse paralelo entre conceitos inerentes ao ITR e ao IPTU porque farei uso de parte dos fundamentos de um acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, que limitou à posse *animus domini* a substituição do direito de propriedade pela posse na ocorrência do fato gerador do IPTU. A exigência do tributo municipal sobre os imóveis integrantes do acervo patrimonial do Porto de Santos era uma das matérias litigiosas nos autos do processo judicial.

Com efeito, do julgamento do Recurso Extraordinário 253.394-SP, interposto pela Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp) contra o Município de Santos, transcrevo parte do seu voto condutor, da lavra do ministro-relator Ilmar Galvão, proferido no dia 26 de novembro de 2002:

.....

No presente caso, é incontroverso que os imóveis tributados são do domínio público da União, encontrando-se ocupados pela recorrente em caráter precário, na qualidade de delegatária dos serviços de exploração do porto e tão-somente enquanto durar a delegação.

O acórdão, ao invocar a norma do art. 32 do CTN, além de incidir do mau vazo de buscar na lei a interpretação da Constituição, não atentou para a circunstância de que o art. 32 do CTN não pode ser interpretado como tendo englobado, no conceito de posse, de forma indiscriminada, o ocupante de bem público, sempre em caráter precário; o mero detentor, como o locatário; e, finalmente, o possuidor com *animus domini*; esse, sim, responsável pelo tributo incidente sobre o imóvel privado de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário, figura de ordinário desconhecida ou, no mínimo, alheia ao destino do bem tributado.

.....

É certo que no litígio examinado pelo Pretório Excelso a interpretação do conceito de posse limita-se ao comando legislativo do artigo 32 do CTN. No entanto, parece-me irracional apartar essa exegese do conceito de posse para os fins do disposto nos artigos 31 e 34 do mesmo diploma legal, que definem o contribuinte do ITR e do IPTU, respectivamente.

Portanto, a ora recorrente é ocupante de bem público e como sói acontecer dotada de posse precária, insuscetível de substituir o titular do domínio do imóvel rural na qualidade de contribuinte do tributo.

Igualmente não pode figurar a ora recorrente no pólo passivo da relação tributária na qualidade de responsável, porque inexistente requisito imposto pelo inciso II do

artigo 121 do Código Tributário Nacional, vale dizer, nosso ordenamento jurídico é carente de disposição expressa de lei nesse sentido.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007



TARÁSIO CAMPELO BORGES - Redator