



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

269

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 28/07/1994
C	Rubrica

Processo nº 13883.000153/90-40

Sessão de : 09 de dezembro de 1993.

ACORDÃO Nº 202-06.254

Recurso nº: 89.511

Recorrente: JOAO FERNANDES LOBO

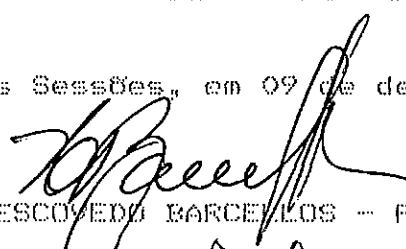
Recorrida : DRF EM TAUBATE - SP

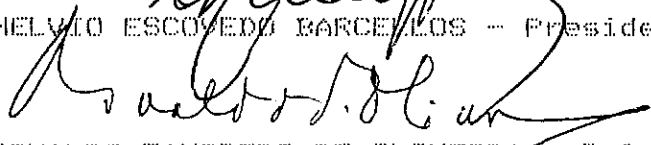
ITR - O pedido de isenção deve ser anualmente renovado (art. 5º da Lei nº 5.868/72). Nega-se provimento ao recurso.

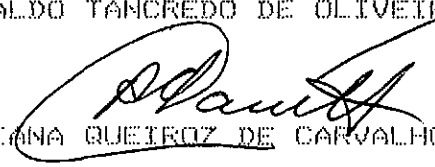
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOAO FERNANDES LOBO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros JOSE CABRAL GAROFANO (relator), ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO e TARASIO CAMPELO BORGES. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA. Ausentes os Conselheiros TERESA CRISTINA GONÇALVES PANTOJA e JOSE ANTONIO AROCHA DA CUNHA.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1993.


HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - Presidente


OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA - Relator-Designado


ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 06 JAN 1994

Participarou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro ELIO ROTHE.

APM/



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13883.000153/90-40
Recurso nº: 89.511
Acórdão nº: 202-06.254
Recorrente: JOÃO FERNANDES LOBO

R E L A T Ó R I O

Este recurso voluntário já constou da pauta de julgamento em 23.10.92, oportunidade em que este Colegiado decidiu converter seu julgamento em diligência à repartição fiscal de origem, para que fossem respondidos os quesitos constantes às fls. 54.

Por objetividade e economia processual, para lembrança dos Srs. Conselheiros, leio em plenário o relatório e voto da Diligência nº 202-01.445.

Lido em plenário o inteiro teor às fls. 50/54.

Retornam presentemente os autos do processo com as informações solicitadas, onde o INCRA se pronunciou desta forma:

"Em atendimento à solicitação às fls. 54, informamos o que segue com referência a cada item:

- a) De acordo com o contido na Lei nº 8383 de 30/12/91, a competência dessa informação é da Procuradoria da Fazenda Nacional.
- b) Os impostos relativos aos exercícios de 1985 a 1989 foram lançados;
o proprietário solicitou isenção em 1982 e conforme Art. 179 da Lei 5172/66 - C.T.N., com validade somente para o exercício de 1983. Não houve pedido de renovação da isenção para os exercícios posteriores.
- c) Anexamos cópias das Fichas Cadastro referente aos exercícios de 1985 a 1989. A informação quanto ao pagamento, compete à Receita Federal (Lei 8022/90).
- d) Face Lei nº 8022 de 12.04.90, a competência da informação quanto a débitos é da Receita Federal.
- e) Nada mais existe para subsidiar a apreciação do presente litígio."

E o relatório.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 13883.000153/90-40

Acórdão nº: 202-06.254

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSE CABRAL GAROFANO

Sobre esta matéria já me pronunciei em julgado anterior e, por considerá-la paradigma daquela contida no Acórdão nº 202-06.187, insisto nas mesmas razões de decidir, no que seja pertinente, aplicável ao caso sob exame.

Pela documentação acostada, restou incontroverso que 98% da área do imóvel - conforme pronunciamento de órgãos estaduais e federais, encontram-se sob o regime de ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, declarada pelo Estado. A área está inserida no Parque Estadual de Jacupiranga, conforme Decreto-Lei nº 145, de 08 de agosto de 1969, do Sr. Governador do Estado de São Paulo.

Entendo que a matéria, objeto de apelação a ser aqui apreciada, deve ficar circunscrita à aplicação de normas tributárias integradas a outras do Direito Civil, que possibilitem a condução de formação do juízo uno, sem quedas, tanto para este como para aquele ramo do direito pátrio, autônomos, mas não-independentes entre si. E o reconhecimento do elemento central daquilo que constitui essencialmente o conteúdo jurídico, em virtude de uma circunstância reconhecida pelo Direito, como suficiente e necessária a produzir aquele efeito obrigacional - relação entre credor e devedor (Fisco e contribuinte).

Ressalta dos fatos e fundamentos jurídicos dois importantes institutos do Direito. O primeiro é a propriedade, a qual pertence ao Direito Privado, e o segundo é a isenção, que está disciplinada pelo Direito Público especificamente, pelo Direito Tributário.

Ambas figuras aparecem com nitidez e freqüência neste processo.

O fato gerador do ITR, como preceitua o artigo 29 do Código Tributário Nacional - CTN, é a propriedade e, para aplicação da norma tributária, o Código oferece mão à palma e remete ao Direito Civil a competência de sua definição: "...como definido na lei civil...".

Nos autos do processo, a ora recorrente sustenta a perda da propriedade, à medida em que o Poder Público Estadual, através do Decreto-Lei nº 145/69, determinou fosse considerado 98% do imóvel como integrante do denominado Parque Estadual de Jacupiranga sob o regime de preservação permanente, nela sendo vedado qualquer atividade que implique supressão total ou parcial de recursos naturais. Isso tudo informado pela Coordenadoria de



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13883.000153/90-40

Acórdão nº: 202-06.254

Pesquisa de Recursos Naturais da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo.

A doutrina nos oferece fundamentos valiosos à instrumentalização do Direito, pelo que, só para lembrança, transcreve-se alguns trechos sobre o instituto da propriedade, os quais podem trazer subsídios para o deslinde da questão sob exame.

"Conhecidos os principais atributos do direito de propriedade, absoluto, exclusivo e irrevogável, cumpre defini-lo em face da nossa legislação. E o que faz o art. 524 do Código Civil, quando diz: 'O direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los de quem quer que injustamente os possua'.

Aí se acham previstos o conteúdo positivo do direito de propriedade (usar, gozar e dispor da coisa) e sua proteção específica (o direito de reavê-la de quem quer que injustamente a detenha). Esse direito é garantido pela Constituição Federal (art. 153, parágrafo 22).

Elementos constitutivos: - Examinemos, em primeiro lugar, o conteúdo positivo do direito de propriedade, usar, gozar e dispor dos bens, e que corresponde aos mesmos atributos da propriedade romana, ius utendi, fruendi et abutendi, cujo conjunto constituía a propriedade perfeita (plena in re potestas).

O direito de usar compreende o de exigir da coisa todos os serviços que ela pode prestar, sem alterar-lhe a substância. O direito de gozar consiste em fazer frutificar a coisa a auferir-lhe os produtos. O direito de dispor, o mais importante dos três, consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de gravá-la de ônus e de submetê-la ao serviço de outrem.

Assim, usar de uma casa é habitá-la; dela gozar, alugá-la; dela abusar ou dispor, demolí-la ou vendê-la. Usar de um quadro é empregá-lo na ornamentação da casa; dele gozar, exhibi-lo em exposição a troco de dinheiro; dele dispor, destruí-lo ou aliená-lo.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13883.000153/90-40

Acórdão nº: 202-06.254

O *jus abutendi* corresponde ao *abusus* dos romanos, mas não se imagine que esse *abusus* tivesse sentido anti-social, comparável ao ato ilícito. Ao contrário, entre os romanos, o exercício do direito de propriedade era subordinado às exigências do bem comum. A palavra não era empregada no sentido vulgar, mas traduzia o poder de alienar, o poder de consumir, em suma, a idéia de disposição.

Classificação da propriedade: - Consoante o disposto no art. 525, do Código Civil, "é plena a propriedade, quando todos os seus direitos elementares se acham reunidos no do proprietário; limitada, quando tem ônus real, ou é resolúvel".

Os elementos constitutivos da propriedade (*jus utendi, fruendi et abutendi*) são autônomos, não se confundindo uns e outros. Diz-se plena a propriedade, quando todos se acham reunidos em favor de um único titular; quando, porém, se desmembra um dos atributos, erigido em direito real autônomo e conferido a outrem, conservando os demais o proprietário, a propriedade é limitada."

Vejo, neste caso, que a desapropriação está travestida de declaração de área de preservação permanente, em desapossamento indireto e, como tal deve ser tratada.

Agora, quando a perda da propriedade se dá por desapropriação pelo Poder Público. Leciona o incansável estudioso do Direito Civil:

"A desapropriação é, portanto, instituto de direito público, fundado no direito constitucional, responsável pela sua existência, mas que no direito administrativo encontra desenvolvimento e justaposição com a vida social. Interessa, contudo, igualmente, ao direito civil, cuja teoria sobre perda da propriedade incompleta ficaria, se não prevista a desapropriação.

Realmente, pela expropriação, o titular perde a propriedade, que se transfere, por necessidade ou utilidade pública, e também por interesse social, para o patrimônio do expropriante. No interesse da coletividade, opera-se a passagem do domínio para a entidade que promova a desapropriação.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13883.000153/90-40

Acórdão nº: 202-06.254

Tem esta natureza jurídica especialíssima. Não representa confisco, já que não existe em nosso direito positivo esse modo de perder a propriedade, que, além do mais, independe do pagamento de qualquer indenização; não constitui compra e venda, porquanto esta é voluntária, ao passo que a desapropriação implica alienação compulsória; não é encampação, porque só se efetua de acordo com a lei, nos casos expressamente previstos.

A desapropriação é ato unilateral de direito público, com reflexos no direito privado, por via do qual a propriedade individual é transferida, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, a quem dela se utiliza, no interesse da coletividade."

(WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO-Curso de Direito Civil, Saraiva, 26ª edição, 3º vol., pags. 91/92, 171/172).

Esse entendimento foi aplicado com a devida precisão na apelação Cível nº 150.395-2, que julgou improcedente o recurso da Fazenda do Estado de São Paulo, sobre o quantum a ser pago pela fração do imóvel desapropriado. Na parte que se reconhece a indisponibilidade do mesmo, está dito (fls. 09/14):

"Acórdão da lavra do Desembargador ALVARO LAZARINI, relativamente à criação do PARQUE ESTADUAL DO ALTO RIBEIRA, apreciou hipótese semelhante (RT, 522/151).

E na oportunidade foi destacado: "Ora, em que pese a ré defender a tese de que se trata de simples limitação administrativa, colhe sorte a ponderação da autora de que não se nega ao Estado o direito de constituir reservas florestais em seu território. Deve negar-se, todavia, o poder de constitui-los gratuitamente, à custa da propriedade particular de alguns proprietários. Estes, na verdade, merecem indenizados quando impedidos de utilização da propriedade, pois, o uso é elemento essencial do domínio, no dizer de Hely Lopes Meirelles, em trabalho inserto na Revista Forense, 238/77. E, no caso dos autos, está demonstrado que a criação do Parque Estadual do Alto Ribeira provocou a total interdição da



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13883.000153/90-40
Acórdão nº: 202-06.254

atividade econômica da autora, como bem se analisou nas suas razões de recurso, mesmo porque o Governo do Estado, na área mantém vigilância severa, através de seus agentes administrativos, que autuam quem se disponha a contrariar a proibição de corte de madeira, enquadrando a infração no Código Florestal, por força do próprio ato que criou dito parque. Aliás, lembrou-se que a criação do Parque Estadual tornou inexplorável a área por particulares. Mas, não porque o fossem nos termos do Código Florestal, mas porque passaram a sê-lo pela criação do parque. O atual Código Florestal (Lei nº 4.771, de 15/9/65), no seu art. 58, parágrafo único, proíbe, expressamente, qualquer forma de exploração dos recursos naturais nos Parques Nacionais, Estaduais ou Municipais. E os documentos de fls. demonstram que o Governo do Estado proibiu desmatamento pleiteado pela autora em janeiro de 1973, em razão da área, agora, estar compreendida em Parque Estadual" (páginas 151/152).

Acórdão relatado pelo Desembargador DINIO GARCIA, e exatamente a respeito do PARQUE ESTADUAL DA SERRA DO MAR, orientou-se pelo mesmo norte (RJTJESP, 103/146), aduzindo: "A limitação administrativa apenas restringe o exercício das faculdades inerentes ao domínio, mas não o atinge substancialmente, e muito menos o aniquila. Mas se, a pretexto de limitar a propriedade a restrição vai tão longe a ponto de anulá-la em seu conteúdo essencial, ou prejudicá-la sob aspectos decisivos, o caso será de desapropriação (cf. HUBER, Wirtschaftsverwaltungsrecht, 2ª ed., II/17). Ou, como ensina FORSTHOFF (Ib. des Verwaltungsrechtes, I/ 302, 7ª ed.), o que caracteriza a desapropriação é a mudança da destinação do bem (Zweckentfremdung), ou a cessação do uso conforme a função do bem: "Se a lei regulamenta o direito de propriedade respeitando a destinação do bem, ou se contenta em impor ao proprietário obrigações que permitem um uso conforme a função do bem, o direito do proprietário fica submetido a restrições que permanecem nos limites do que permite a função social: as leis de locação podem ser invocadas como exemplo. Se, ao contrário, é imposta ao proprietário uma obrigação que altera a destinação do bem, já não se trata de simples função social do direito de propriedade". No mesmo sentido opinam nossos autores (cf. LOPES MEIRELLES,



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 13883.000153/90-40
Acórdão nº: 202-06.254

'Direito Administrativo', 9ª ed., página 526 e seguintes). Ora, na espécie, com a criação do Parque Estadual da Serra do Mar, os autores ficaram impedidos de explorar os recursos naturais existentes em suas terras proibidos que estão de desmatá-las. E se esta era a única possibilidade que tinham de explorá-las, é irrecusável que tiveram anulado, em seu conteúdo essencial, o exercício do direito de propriedade sobre a área em questão. Não foi por outro motivo que, instituindo o 'parque', o Governo do Estado declarou de utilidade pública, para fins de desapropriação, as terras de domínio particular que ele alcançava" (páginas 147/148)."

A Autora foi obstada de desenvolver atividades econômicas na área (fl. 580, nº 4) e, ainda como diz a sentença, com base nos elementos dos autos: "...se preexistia ao advento da criação do 'Parque Estadual da Serra do Mar' situação que pudesse, eventualmente, ser definida como restrição administrativa, após esse advento, o que houve foi verdadeiro desapossamento, de molde a implicar em desapropriação indireta, do que não se tem dúvida" (fl. 581, nº 6)."

Também não tenho dúvida que por haver ocorrido a perda da propriedade pela declaração de constituição do Parque Estadual de Jacupiranga, o restante residual não representa qualquer significância.

No outro lado da discussão, está a isenção, vestimenta que pertence ao guarda-roupa do Direito Tributário e, da mesma forma, busca-se nele fundamentos que possam levar à compreensão da exata aplicação jurídica do instituto.

A definição, pela lei tributária, das hipóteses em que é devido o tributo chama-se **fato gerador** da obrigação tributária. Para o Direito Tributário, o legislador escolhe como base da tributação atos, fatos, ou negócios que representem capacidade contributiva, todos eles exigem conteúdo econômico real. Todas essas hipóteses quando adotadas pela lei como base da tributação, incluem-se na denominação única de **fato gerador**.

Do conceito de fato gerador, pode-se definir três outros grandes conceitos de alta importância: os de **incidência**, **não-incidência** e **isenção**. Fixar claramente o conteúdo desses conceitos é importante porque nos permite verificar se um determinado tributo é ou não devido, porque, em cada caso em particular:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13883.000153/90-40

Acórdão nº: 202-06.254

a) **incidência**: é a situação em que o tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador;

b) **não-incidência**: é a situação em que o tributo não é devido por não ocorrer o fato gerador. É o que se poderia chamar, à semelhança do Direito Penal, a ausência de tipicidade tributária; e

c) **isenção**: é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido, isto é, a renúncia, expressa e taxativa, do poder impositivo em exercer, quanto a determinados casos, atos, fatos ou pessoas, a competência tributária outorgada pela Constituição Federal.

Rubens Gomes de Souza, com o costumeiro brilhantismo, escreveu sobre esse assunto (Compêndio de Legislação Tributária - pág. 97):

É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido. Finalmente, a não-incidência decorre da própria definição do fato gerador contida na lei tributária: desde que o fato ocorrido não corresponda àquela definição, dá-se a não-incidência; a isenção, ao contrário, depende de lei expressa, justamente por ser um favor, isto é, uma exceção à regra de que, verificado o fato gerador, é devido o tributo".

A isenção - como a anistia - é causa excludente do crédito tributário, de origem legal (art. 176 c/c art. 97, VI, do CTN), porque elas excluem sem extinguir o crédito e, conseqüentemente, a obrigação tributária. E a dispensa ex lege do pagamento do tributo devido - no caso, pois há obrigação tributária, que se estanca em seus efeitos.

O Decreto nº 84.685, de 06 de maio de 1980, regulamentador da Lei nº 6.746, de 10 de dezembro de 1979, trata da não-incidência do ITR sob certas condições:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13883.000153/90-40

Acórdão nº: 202-06.254

"Art. 2º O imposto não incidirá:

Parágrafo 1º - Para efeito de não-incidência de que trata este artigo, considera-se imóvel cultivado aquele que tenha grau de utilização de terra igual ou superior a 30% (trinta por cento), calculada a percentagem sobre a **relação** entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável do imóvel.

Art. 3º. A não-incidência do imposto de que trata o artigo 2º ocorrerá de ofício, com base nas informações prestadas pelo contribuinte e cessará quando verificada pelo INCRA a falsidade dessas informações.

Art. 6º. Para efeitos deste Decreto, constitui área aproveitável do imóvel rural a que for passível de exploração agrícola, pecuária ou florestal, não se considerando aproveitável:

b) a área ocupada por floresta ou mata de efetiva **preservação** permanente, ou reflorestada com essências nativas;

Parágrafo 2º. Considera-se de **preservação** permanente, a área ocupada por floresta ou mata e demais formas de vegetação natural, sem qualquer **destinação** comercial, tais como a caatinga, banhado, cerrado ou outros, desde que obedecido o previsto nos artigos 2º e 3º da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1.965 (Código Florestal)."
(destaques, obviamente, não do original).

Da apreciação dos elementos constantes dos autos do processo, sob as luzes da doutrina aqui trazida, da jurisprudência dos Tribunais Judiciais aqui transcrita e da lei também aqui exposta, nada ficou mais claro, é truismo, que o recorrente não é mais proprietário do imóvel como define a lei civil (arts. 524 e 525, do Código Civil Brasileiro) e, não havendo o fato gerador, como ficou patente, está-se tratando de



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13883.000153/90-40
Acórdão nº: 202-06.254

não-incidência, contrariamente à expressão impropriamente utilizada - isenção; seria no caso do tipo objetivo - porquanto os pressupostos jurídicos não estão atendidos para configurá-la.

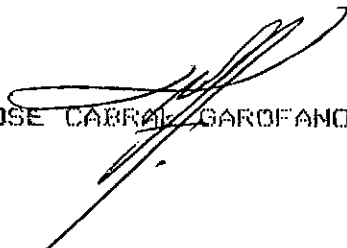
E a mesma não-incidência disciplinada pelo Decreto nº 84.685/80, a qual deve ser informada pelo contribuinte e, isso feito, tal condição permanecerá, ininterruptamente, sem prazo de vencimento, até que ocorra mudança na situação jurídica do imóvel.

Não havendo mais a propriedade como define a lei civil - a uma, porque 98% foram declarados de preservação permanente 80% da área total e, a duas, porque os 2% representam simbolicamente uma área de utilização -, conseqüentemente, inocorreu o fato gerador. A pessoa, ex-titular do imóvel, deixou de ser sujeito passivo da relação tributária, tanto natural como legal (art. 121, incisos I e II, do CTN), disso, não se poder cogitar em isenção - favor fiscal condicionado - por total ausência do pressuposto básico: o fato gerador definido no artigo 29 do Código Tributário Nacional - CTN.

Concluo, por sabida aplicação indevida da norma tributária, estar desobrigada o recorrente de apresentar pedido de isenção anual do ITR, junto ao INCRA, eis que aqui dela não se trata; por ausência de tipicidade. E não-incidência. Não se constitui a relação obrigacional entre Fisco x Contribuinte.

São essas razões de decidir que me levam a votar pelo provimento do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1993.


JOSE CABRAL GAROFANO



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

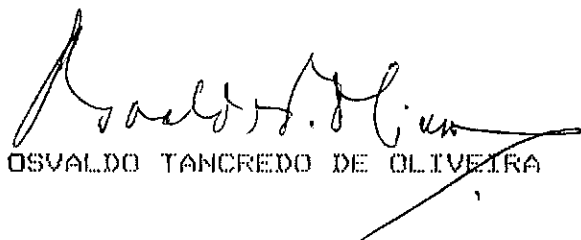
Processo nº: 13883.000153/90-40
Acórdão nº: 202-06.254

VOTO DO CONSELHEIRO OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA,
RELATOR-DESIGNADO

Não obstante os seus doutos fundamentos, discordo, data venia, do voto do ilustre relator vencido, reiterando meu voto proferido no Acórdão 202-06.167, "verbis":

"Entendo que, embora deva ser excluída da exigência a área de 80% do total, por ter sido desapropriada, sobre os 20% restantes deveria ter sido renovado o pedido de isenção, ex vi do disposto nos arts. 3º e 5º da Lei nº 4.771/65, previsto no art. 5º da Lei nº 5.868/72, o que não foi feito."

Assim sendo, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o percentual acima indicado, no valor correspondente.



OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA