



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13921.000347/2003-63
Recurso nº	132.385 Voluntário
Matéria	ITR
Acórdão nº	303-034.870
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: 1999

**ITR - TERRAS ALAGADAS - LAGOS DE USINAS
HIDROELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA.**

A alteração das condições no mundo fenomênico de um determinado fato jurisdicionado, passando a fornecer novos elementos da realidade factual, como é o caso das terras alagadas, altera irremediavelmente a natureza jurídica da coisa. De modo que terras alagadas perdem a natureza jurídica de terra para assumir a de água, não se subsumindo à norma de incidência do ITR que preconiza a existência de “área continua de terras”.

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA
LEGAL.**

Não há sustentação legal para exigir averbação das áreas de reserva legal como condição ao reconhecimento dessas áreas como isentas de tributação pelo ITR.

**VALOR DA TERRA NUA - SISTEMA DE
PREÇOS DE TERRA.**

Ainda que o SIPT tenha sido criado por Lei é imprescindível a demonstração da adequação das diversas classes de áreas informadas no Sistema com as áreas realmente existentes no imóvel fiscalizado.

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, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, que deu provimento parcial para excluir da imputação somente a área alagada (2.730,8 hectares). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nanci Gama.

Joel Miyazaki - Presidente em Exercício

Luis Marcelo Guerra de Castro - Relator

Nanci Gama - Redatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Zenaldo Loibman, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges, Sílvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Anelise Daudt Prieto (Presidente).

Relatório

Pela clareza e poder de concisão demonstrados, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever:

Contra a interessada supra foi lavrado o Auto de Infração e respectivos demonstrativos de fls. 20 a 27, por meio do qual se exigiu o pagamento do Imposto Territorial Rural – ITR do Exercício 1999, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 232.277,21, relativo ao imóvel rural denominado Reservatório U H. C. X. Nova Prata do Iguaçu, cadastrado na Receita Federal sob n.º 904836-7, localizado no município de Nova Prata do Iguaçu/PR.

2. *No Termo de Verificação Fiscal de fls. 27, o fiscal autuante relatou, em suma, que a contribuinte foi intimada a comprovar os dados informados em sua DITR/1999 e, em resposta, informou que trata-se de imóvel com a maior parte da área alagada e que, por não haver campo específico para declarar áreas alagadas, essas foram declaradas como de preservação permanente; que não existe previsão legal para se considerar áreas submersas como de preservação permanente e que a área assim declarada será considerada como não utilizada; e que também será considerada como não utilizada a área de utilização limitada declarada em razão de o contribuinte não ter apresentado matrícula do imóvel contento a averbação dessa área.*

3 *O lançamento foi fundamentado nos artigos 1º, 10, 11 e 14 da Lei n.º 9.393/ 1996 e art. 16 da Lei n.º 4.771/1965. Instruíram o lançamento os documentos de fls. 01 a 19.*

4 *Cientificada do lançamento em 18/12/2003, por via postal (AR às fls. 28), a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 29 a 38, em 14/01/2004, acompanhada dos documentos de fls. 39 a 75, argumentando, em suma, o que segue:*

4.1 *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; o Auto de Infração 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;*

4.2 *as áreas alagadas estão vinculadas ao Serviço Público de Energia Elétrica, portanto, vinculados à essa Concessão, e a Agência Reguladora (ANEEL) apenas autoriza desvincular bens móveis ou imóveis considerados inservíveis à Concessão; a área alagada é indispensável para a prestação do serviço público de energia elétrica, sendo área afetada à destinação específica e exclusiva de produção de energia elétrica;*

4.3 *o aproveitamento energético dos cursos d'água se dá onde se verificam potenciais hidroenergéticos; potenciais materializados pela Potência que, de forma simplificada, é dada pelo produto da altura da queda (H) pela descarga (Q); a otimização desse parâmetro, por*

exigência da Lei nº 9.074/95, visa garantir o melhor aproveitamento hidráulico; assim, os locais onde se verifica queda natural significativa, não haverá necessidade de vazão muito expressiva, mas é necessário construção de barragem, por motivos técnicos; por outro lado, em locais com grande vazão e diferença de nível não pontual, mas em vários metros ou até quilômetros ao longo do rio, para otimizar o potencial é necessário estabelecer uma queda, representada pela barragem, com a formação do reservatório, verdadeiro potencial hidráulico;

4.4 considerar a área de preservação permanente declarada como área não utilizável é interpretar equivocadamente a questão e desconsiderar totalmente as exclusões admitidas pela própria Lei nº 9.393/96; a declaração do IBAMA, que anexa, deve ser considerada como válida, sob pena de se violar o art. 10, § 1º, “c”, dessa Lei;

4.5 a área do reservatório da Usina de Salto Caxias trata-se de imóvel totalmente fora do comércio, vinculada à concessão da União, com destinação pública para fins de utilidade pública; para se definir qual o “preço de mercado”, tem que realmente tratar-se de imóvel sujeito ao mercado, factível de ser comercializado; não há valor de mercado das terras que estão debaixo das águas do reservatório, pois não há procura e oferta dessas terras; a Secretaria da Agricultura e do Abastecimento do Estado do Paraná – DERAL e, afirma do que, nas avaliações de Terra Nua, não tem considerado os reservatórios das Usinas Hidrelétricas, por não se classificarem para atividade agropecuária;

4.6 foram lançados indevidamente valores sem base legal; apenas declarou para poder processar o DIAT e cumprir a obrigação acessória prevista no art. 8º da Lei n.º 9.393/96;

4.7 não pode prosperar a alegação de que a área de utilização limitada declarada será considerada como não utilizada, diante da não apresentação da matrícula do imóvel com sua averbação, haja vista as disposições do artigo 2º da Lei nº 4.771/65, que considera de preservação permanente as florestas e demais formas de vegetação situadas ao redor de cursos de água; as áreas assim declaradas são remanescentes das desapropriadas que margeiam o reservatório da Usina, que se constituem de vegetação natural; portanto, a obrigatoriedade de averbação no registro de imóveis, exigida na Lei nº 4.771/65, refere-se às florestas do domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e, portanto, não aplicável neste caso;

4.8 os encargos lançados a título de multa e juros são improcedentes, visto que não há ausência de pagamento; a exação exigida não tem base legal; nunca deteve em seu numerário valor devido ao Fisco, sendo impossível a cobrança de juros de mora.

Diante de tais elementos, proferiu-se o acórdão para o qual se pede reforma, do qual se extrai a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03
Fls. 143

Ementa: ÁREA SUBMERSA – RESERVATÓRIO. Reservatório de água para produção de energia elétrica não se enquadra como área isenta para fins do ITR, nem como potencial de energia hidráulica, bem da União previsto na Constituição Federal de 1988.

VALOR DA TERRA NUA. A base de cálculo do imposto é o valor da terra nua declarado se esse não for contestado pela fiscalização e não existir comprovação que justifique reconhecer valor menor.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

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

Os fundamentos da decisão hostilizada são, essencialmente:

1- que a alteração do lançamento nos termos da regra fulcrada no art. 145, I, do CTN reclama justificativa suficiente para tanto, fundamentada no sistema de repartição do ônus probatório gizado no art. 16, II do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 333 do Código Civil, aplicável de forma subsidiária;

2- que tal sistemática impõe ao impugnante provar os fundamentos alegados na impugnação. A omissão no exercício desse dever implica improcedência de suas alegações.

3- que a instrução probatória a cargo do impugnante deve ser realizada até o momento da impugnação, conforme disposto no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997, salvo nas hipóteses previstas no parágrafo 5º do mesmo art. 16;

4- que o contribuinte não logrou êxito em demonstrar as circunstâncias que afastariam a tributação sobre o imóvel, ou seja, tratar-se de bem da União, que, na sua maior porção, se subsumiria à definição legal de área de preservação permanente, desprovida de valor de mercado, ou ainda que 20% da área remanescente estaria caracterizada como reserva legal:

A uma, porque os reservatórios de água objeto de tributação não se integrariam no conceito de lago, rio ou potencial de energia hidráulica, como previsto no incisos III e VIII do Art. 20 da Constituição Federal de 1988. Invoca, para tanto, o Parecer n.º 15/2000, que delimita a expressão ‘potencial de energia hidráulica’ a quedas d’água ou cachoeiras e relembra que o lago formado pela represa (reservatório) não está situado em área de domínio da União, mas sim em áreas de domínio da empresa estatal (imóveis particulares da empresa submersos – adquiridos por desapropriação).

A duas, porque a declaração de fls. 68, firmada pelo representante do IBAMA no Paraná, ampliara indevidamente o conceito legal de área de Preservação Permanente e, portanto, não poderia ser reconhecida como prova da situação do imóvel. Como previsto no art. 2º da Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, o Código Florestal, tal conceito está circunscrito às florestas e demais formas de vegetação natural, não havendo qualquer referência à área coberta pela água.

A três, porque, para o reconhecimento da reserva legal seria necessário comprovar que tal área foi averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis;

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03 Fls. 144 _____

5 - que o reconhecimento das áreas de Preservação Permanente ou reserva legal na porção do imóvel que não se encontra submersa reclamaria, igualmente, a apresentação do competente laudo técnico e, respectivamente, a averbação no competente cartório do registro de imóveis;

6- que a isenção anteriormente outorgada às concessionárias ou delegatárias de serviços públicos de eletricidade encontra-se revogada, por força do § 1º do art. 41 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da atual Carta Política da República, pois não houve a edição de lei ulterior confirmando a manutenção desse benefício fiscal.

7 - que o Valor da Terra Nua considerado foi aquele informado pela contribuinte na Declaração do ITR/1999 (fls. 03/04) e, na impugnação, não foram apresentados elementos que justifiquem reconhecer que tal valor está incorreto.

8- que a multa de ofício aplicada encontra-se respaldada pelo art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, combinado com o art. 14, § 2º da Lei n.º 9.393/1996.

9- que a incidência de juros de mora está albergada pelo art. 61, § 3º da Lei n.º 9.430, de 1996, que observou o artigo 161, caput e § 1º, do Código Tributário Nacional.

Ciente da decisão *a quo*, compareceu a recorrente aos autos, desta vez em sede de recurso voluntário pleiteando a sua reforma, fundamentalmente, pelos mesmos argumentos expendidos por ocasião da apresentação da impugnação que deu início à fase litigiosa do vertente processo.

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 pretensa ilegitimidade para figurar no pólo passivo da relação tributária que relativa ao imóvel que se encontra encoberto de água utilizada na geração de energia;

2- no não reconhecimento da área de preservação permanente, supostamente formada por esse lago;

3- no equívoco de se atribuir um valor a tais áreas submersas, que, no seu entender, estariam excluídas do comércio; e

4- no não reconhecimento da existência de preservação permanente ou reserva legal em áreas que margeiam o reservatório.

1 - Ilegitimidade Passiva

1.1 - Vinculação do Imóvel a Prestação de Serviço Público

Defende a recorrente que a vinculação do imóvel objeto de exigência à prestação de um serviço público de competência da União excluiria o imóvel do seu domínio, afastando-se, por conseguinte a sua condição de contribuinte do ITR.

Com efeito, diz o art. 14, V, da Lei n.º 9.427/96:

“Art. 14. O regime econômico e financeiro da concessão de serviço público de energia elétrica, conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:

(...)

V – indisponibilidade, pela concessionária, salvo disposição contratual, dos bens considerados reversíveis.”

Da leitura do dispositivo acima, é possível concluir que, efetivamente, foi retirado do concessionário o direito de dispor (alienar) o bem vinculado à prestação do serviço que, ao final da concessão, reverterá ao poder concedente.

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

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03
Fls. 146

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.

Penso, todavia, que essa limitação sobre a propriedade não tem o condão de, por si só, afastar a incidência do ITR sobre a propriedade. Vejamos o que preconiza o art. 525 do mesmo diploma:

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.

Ou seja, que a retirada de um dos atributos do proprietário não desqualifica tal vinculação.

Especialmente no que se refere à inalienabilidade e à reversibilidade do domínio, 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 .

Importa ressaltar, portanto, que, no caso do vertente processo, pelo menos dois dos principais direitos elementares do proprietário encontram-se claramente delineados: o direito de fruir, ou seja de explorar o bem economicamente, mediante cobrança de tarifas e de usá-lo, afastando a posse de terceiro ou reivindicando-o, por meio dos recursos próprios.

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.

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.

Assim sendo, penso que os elementos de restrição ao direito de propriedade trazidos à colação não são suficientes para afastar a incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Cabe aqui lembrar a lição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo. Malheiros. 2003, 6ª ed. p.p. 61 e ss) acerca do fato gerador (*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.

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 fatos.

Não há que se falar, por outro lado, em tratamento tributário diferenciado em face da vinculação dos bens à prestação de serviço público.

Nesse sentido, precisa é a lição de José Souto Maior Borges, a seu turno (*Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 223 e ss):

A imunidade tributária recíproca das pessoas jurídicas de direito público interno estava disciplinada pelo art. 10 da primeira Constituição Republicana, nos seguintes termos: “E proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

Sustentou a doutrina predominante, com apoio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a imunidade tributária, instituída no art. 10 da Constituição de 1891, era extensiva às empresas concessionárias de serviços públicos, consoante testemunharam Leopoldo Braga, Aliomar Baleeiro e Castro Neves.

Interpretava-se o instituto da imunidade como extensivo aos serviços públicos concedidos. Assim, p. ex., ensinava Carlos Maximiliano - embora ressalvando, para os impostos indiretos, a necessidade de concessão de isenções pelo Congresso — que a imunidade tributária, estabelecida no art. 10 da Constituição de 1891, aproveitava às empresas particulares que contratassem serviços com a União, Estados e Municípios, as quais não poderiam ser diretamente tributadas. A isenção geral de impostos, assegurada pela União, obrigava aos Estados, e a concedida por estes deveria ser acatada pelos Municípios. Na opinião de Maximiliano, ao próprio poder (federal, estadual ou municipal) que contratou o serviço era vedado, salvo disposição em contrário do instrumento contratual, tributá-lo, porque do contrário poderia diminuir os proventos do coobrigado até pagar menos do que estipulara ou não deixar perceber o concessionário tudo que concedera, alterando-se, assim, unilateralmente, por uma das partes, contra a outra, os termos de uma convenção bilateral.

(...)

No estágio atual de desenvolvimento do direito constitucional brasileiro, já não era possível a controvérsia que se estendeu por toda a vigência da Constituição de 1946 e das Constituições anteriores sobre a competência da União para isentar ou reduzir tributos estaduais e municipais incidentes sobre serviços federais concedidos. Não apenas as concessões de serviços públicos, mas quaisquer atividades de interesse econômico e social nacional, poderiam ser

objeto de leis complementares isentantes, com efeito inibitório para o exercício de competência tributária dos governos locais.

A disciplina dessa matéria é algo diferente na Constituição Federal de 1988, mas o regime jurídico dos serviços públicos concedidos é basicamente o mesmo. A Constituição estabelece graus de imunização: 1 a imunidade tributária recíproca, incondicionada (art. 150, VI, “a”), 2 a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, partidos políticos e sindicatos, condicionada (art. 150, VI, “a”), a imunidade das autarquias, restrita (art. 160, § 2 Mas aos serviços públicos concedidos é aplicável regime diverso: eles são tributáveis, salvo isenção pelo poder competente. Não é imunidade aplicável às atividades econômicas em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (art. 150, § 3º). No mais, cabe apenas ponderar que, se os serviços públicos concedidos estão excluídos do regime constitucional da imunidade, estarão, só por isso, incluídos no regime obrigacional tributário. Isenção só por lei da pessoa competente. A Constituição Federal de 1988 não imuniza os serviços públicos dados em concessão”.

1.2 - Incidência do Imposto sobre Áreas Alagadas

Um dos pontos em que se fundamenta o acórdão hostilizado é a interpretação exarada no Parecer Cosit n.º 15/2000, que pretendeu restringir o conceito de “potencial de energia hidráulica” gizado no art. 20 da Carta Magna de 1988 às hipóteses em que esse potencial fosse formado a partir de quedas d’água ou cachoeiras.

Nessa dimensão, sendo esse potencial formado a partir do represamento da água em área particular, desapropriada para tal fim, excluído estaria do conceito constitucional de bem da União.

Penso, com a máxima vênia, que tal interpretação, esclareça-se, consentânea com o texto do Código de Águas, instituído pelo Decreto 24.643, de 10 de julho de 1934, encontra-se superada pelo regime dominial sobre as águas e os potenciais de energia formados por essas águas, instituído no Regime Constitucional de 1988.

Chega-se a essa conclusão lembrando-se o comando do art. 1º da Lei n.º 9.393, de 1996, que limitou a incidência do ITR aos bens imóveis por natureza.

Ou seja, independentemente da discussão acerca do domínio ou propriedade sobre os potenciais de energia hidráulica, penso que não há que se falar na tributação de um bem imóvel **por definição legal**, no caso, o potencial hidráulico da água, ex vi do art. 145 do Código de Águas:

Art. 145. As quedas d’água e outras fontes de energia hidráulica são bens imóveis e tidas como coisas distintas e não integrantes das terras em que se encontrem. Assim a propriedade superficial não abrange a água, o álveo do curso no trecho em que se acha a queda d’água, nem a respectiva energia hidráulica, para o efeito de seu aproveitamento industrial. (destaquei)

Nessa senda, a solução do litígio fica adstrita à titularidade sobre o terreno alagado ou álveo (imóvel por natureza), assim fixada pelos artigos 9º e 10 do Código de Águas, **verbis**:

Art. 9º Álveo é a superfície que as águas cobrem sem transbordar para o solo natural e ordinariamente enxuto.

*Art. 10. O álveo será público de uso comum, ou dominical, **conforme a propriedade das respectivas águas**; e será particular no caso das águas comuns ou das águas particulares.(destaquei)*

Veja-se a lição de Cretella (*Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro. Forense Universitária, 1992, p. 1839) :

Água é o conteúdo do álveo, seu continente. É a substância líquida depositada perenemente na depressão, seu suporte físico (...). Não é possível conceber qualquer curso d'água sem pelo menos dois elementos integrantes essenciais, o elemento líquido – a água – e o elemento sólido o álveo ou leito, suporte da corrente hídrica (...).

Efetivamente, no regime do Decreto de 1934, o particular poderia ser proprietário das águas que se encontrassem em determinado contexto e, conseqüentemente, do álveo formado pelo alagamento do solo por tais águas. Vejamos a redação dos art. 8º, **verbis**:

Art. 8º São particulares as nascentes e todas as águas situadas em terrenos que também o sejam, quando as mesmas não estiverem classificadas entre as águas comuns de todos, as águas públicas ou as águas comuns.

Ocorre que, com o advento da Lei nº 9.433, de 1997, esse regime dominial sofreu uma brusca mudança. Diz o inciso I do seu art. 1º:

Art. 1º A Política Nacional de Recursos Hídricos baseia-se nos seguintes fundamentos:

I - a água é um bem de domínio público;

Nesse sentido, trago à colação trecho de obra especialmente dedicada ao tema (*Águas - Aspectos Jurídicos e Ambientais*. Coordenador Vladimir Passos de Freitas. Curitiba. Juruá, 2002, 2ª ed. pp. 39/40)

*“Tem-se assim que, com o novo disciplinamento dado às águas pela vigente Constituição Federal e pela mencionada Lei 9.433, o Código de Águas (Decreto 24.643, de 10.07.1934) ficou superado, por incompatibilidade, em vários aspectos, mas sobretudo na parte que conceituava e classificava as águas em águas públicas, águas comuns e águas particulares. Pela nova ordem constitucional, as águas serão sempre públicas e isso vem ratificado, expressamente, no art. 1º, inc. I, da Lei 9.433, ao preceituar que **a água é um bem de domínio público**. Já não há, portanto, águas particulares.” (o grifo consta do original)*

Cabe aqui lembrar a ressalva de Paulo Affonso Leme Machado (*Direito Ambiental Brasileiro*, 8ª ed., Malheiros Editores, 2000), que se posiciona no sentido de que o

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03
Fls. 151

domínio outorgado pelo texto novel não transforma a água em propriedade da União ou dos Estados Federados.

De fato, tal texto não outorgou um a propriedade das águas à União ou aos Estados-Membros. Quem o fez, no meu sentir, foram os artigos 20 e 26 da Constituição Federal de 1988, cujos incisos III e I, respectivamente, afirmam:

Art. 20. São bens da União:

(...)

III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;

Art. 26. Incluem-se entre os bens dos Estados:

I - as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União;

Pode-se concluir, assim, que, no regime de 1988, as águas superficiais pertencem à União quando os rios ou lagos banham mais de um Estado ou são internacionais. As demais são do domínio dos Estados-Membros. Isso significa que não há águas particulares e nem municipais.

De qualquer forma, é igualmente importante ressaltar que, nos termos do código civil de 1916, vigente à época dos fatos geradores, os bens dominicais, inseridos no conceito de propriedade de alguma pessoa jurídica de direito público, são apenas uma espécie de bem público. Vejamos o que diziam os seus art. 65 e 66:

Art. 65. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes à União, aos Estados, ou aos Municípios. Todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 66. Os bens públicos são:

I- de uso comum do povo, tais como os mares, rios, estradas, ruas e praças;

II- os de uso especial, tais como os edifícios ou terrenos aplicados a serviço ou estabelecimento federal, estadual ou municipal;

III- os dominicais, isto é, os que constituem o patrimônio da União, dos Estados, ou dos Municípios, como objeto de direito pessoal, ou real de cada uma dessas entidades.

Ou seja, como bem frisou a autoridade julgadora, os recursos hídricos podem ser utilizados mediante outorga, mas isso não transfere a sua propriedade, dada a sua qualidade de bem de uso comum.

Aliás, a esse respeito já se manifestou o egrégio Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 518.744 - RN, Ministro Luiz Fux, DJ de 25/02/2004.

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03
Fls. 152

3. Somente os bens públicos dominiais são passíveis de alienação e, portanto, de desapropriação.

4. A água é bem público de uso comum (art. 1º da Lei n.º 9.433/97), motivo pelo qual é insuscetível de apropriação pelo particular.

5. O particular tem, apenas, o direito à exploração das águas subterrâneas mediante autorização do Poder Público cobrada a devida contraprestação. (arts. 12, II e 20, da Lei n.º 9.433/97)

Nesse diapasão, com o máximo respeito à opinião externada no acórdão recorrido, penso que descaracterização de eventual direito real da União ou dos Estados sobre as águas não tem o condão de outorgar o seu domínio ao particular, expressamente afastado pelo já transcrito inciso I, do art. 1º da Lei nº 9.433, de 1997.

Em assim sendo, penso que, efetivamente, não se forma o vínculo jurídico tributário entre a União e a recorrente, que não é contribuinte do Imposto Territorial sobre a área alagada de 2730,8 ha.

2 - Área de Utilização Limitada/Preservação Permanente

Conforme se observa da leitura do demonstrativo de fls. 25, a exigência fiscal combatida considerou, ainda, a glosa referente a 100,0 ha de área declarada como de utilização limitada, devido à inexistência de averbação à margem da matrícula do imóvel, nos termos do preconizado no art 16, § 2º da Lei nº 4.771, de 1965.

A autoridade *a quo*, a seu turno, validou a exigência fiscal, corroborando com os fundamentos da autoridade lançadora, esboçados anteriormente por ocasião do relatório que embasa o presente voto.

Particularmente, penso que, nem por ocasião da impugnação nem do recurso voluntário a recorrente deixou claro se entendia que tal área deveria ser inserida no conceito de Reserva Legal ou de Área de Preservação Permanente.

Vejam os que diz o quinto item da peça que inaugurou a fase litigiosa do presente processo doc. de fl. 36:

“Quanto a alegação de que a área declarada como sendo área de utilização limitada também será considerada como área não utilizada, pois o contribuinte não apresentou matrícula do imóvel contendo a averbação destas áreas, não pode prosperar, haja vista as disposições do art. 2º da Lei nº 4.771/65, que considera de preservação permanente, pelo só efeito desta lei, as florestas e demais formas de vegetação situadas ao redor de cursos d’água. As áreas declaradas como de utilização limitada, são remanescentes das áreas desapropriadas que margeiam o reservatório da Usina Hidrelétrica de Salto Caxias, que se constituem de vegetação natural. A obrigatoriedade de averbação no registro de imóveis, exigida pelo parágrafo 2º do art. 16 da Lei nº 4.771/65, refere-se as florestas do domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada, portanto não aplicável ao caso em tela”

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03
Fls. 153

Já por ocasião da peça que consubstancia o vertente recurso voluntário, afirma a recorrente, à fl. 105:

Só por isso já se vê que as áreas destinadas aos reservatórios de água não podem sofrer a incidência do ITR porquanto são unidades integrantes do patrimônio público da União, tanto como as áreas destinadas às suas margens também estarão livres do impacto do tributo, na condição de áreas de preservação permanente, que devem ser excluídas da base de cálculo do imposto, nos termos do art. 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei n.º 9.393/96, além daquel’outra acima transcrita, que cuida do Código Florestal.

Sendo assim, não é demais afirmar, novamente, que a prestação do serviço público de fornecimento de energia é incumbência privativa da União, ao mesmo tempo em que os rios, lagos (naturais e artificiais), os terrenos marginais e as praias fluviais e os potenciais de energia integram, também, o patrimônio dessa pessoa política de direito interno.

Independentemente dos fundamentos, penso que o princípio da informalidade que norteia o processo administrativo fiscal obriga a análise da subsunção dos fatos à norma que, no caso, disciplina a cobrança do Imposto Territorial Rural.

Lembrando que os supostos efeitos da concessão sobre a incidência do ITR foram tratados anteriormente, restaria avaliar se os elementos carreados aos autos permitem confirmar a existência de área de reserva legal ou de preservação permanente no imóvel em questão.

2.1 - Áreas de Utilização Limitada - Reserva Legal

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 n.º 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)

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 n.º 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 n.º 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:

1 - 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.

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03
Fls. 160

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 inexiste 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 caracterizar os 100 ha considerados improdutivos do 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 existência de terrenos que se subsumissem ao conceito de Área de Preservação Permanente.

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

3 - Valor da Terra Nua

Adoto as mesmas conclusões do Acórdão hostilizado. Transcrevo:

O VTN considerado no lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa com base em laudo técnico elaborado por Engenheiro Civil, Florestal ou Agrônomo, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia – CREA, e que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03
Fls. 163

Normas Técnicas – ABNT, através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados. A título de referência, para justificar as avaliações, poderão ser apresentados anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores e que levem à convicção do valor da terra nua na data do fato gerador.

4 - Conclusão

À vista do exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso, excluindo-se imposto, multa e demais encargos legais cobrados em função da tributação da área ocupada por reservatório de água, correspondente a 2730,8 ha.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007.

Luis Marcelo Guerra de Castro

Voto Vencedor

Conselheira Nanci Gama, Redatora Designada

Não obstante o meu respeito e minha admiração ao voto do ilustre relator acerca da glosa de 100,0 ha, reconhecida pela fiscalização como de utilização limitada, e objeto do lançamento por ausência de sua averbação à margem da matrícula do imóvel, como adiantado pelo próprio relator, o meu entendimento é aquele consubstanciado no acórdão 303-31.657, da lavra do Conselheiro Zenaldo Loibman, cuja ementa aqui reproduzo como minhas razões de decidir:

“AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL.

A fiscalização deu-se por satisfeita quanto à comprovação da área de preservação permanente, mas, curiosamente, não utilizou o mesmo critério em relação à área de reserva legal. Não o fez porque duvidasse da sua efetiva existência na data do fato gerador do ITR/97 ou mesmo antes dessa data, mas simplesmente porque tal área não se encontrava averbada no Cartório de Registro de Imóveis na data da ocorrência do fato gerador do tributo. Não há sustentação legal para exigir averbação das áreas de reserva legal como condição ao reconhecimento dessas áreas isentas de tributação pelo ITR.

Não se admite 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).

O reconhecimento de isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis. (...)”.

Por outro lado, entendo também que a área que margeia a área alagada não se confunde com a de utilização limitada e sim consiste em área de preservação permanente, o

Processo n.º 13921.000347/2003-63
Acórdão n.º 303-034.870

CC03/C03 Fls. 164

que também justificaria a meu ver sua exclusão, não se aplicando a exigência de sua averbação no Registro de Imóveis.

Quanto ao VTN entendo que a materialidade do lançamento não se sustenta. Os valores contidos no Sistema de Preços de Terras tem por pressuposto a tributação de pastagem/pecuária, cultura ou campo, o que não corresponde a realidade dos autos, que se trata de terras alagadas. Como ressaltado pelo Conselheiro Luiz Roberto Domingo, no acórdão 301-34.894, “se fosse feita uma pesquisa de mercado acerca do valor de terras cuja “aptidão agrícola” fosse “terras alagadas” certamente o valor não alcançaria nem um décimo dos valores contidos no SIPT. Isso porque o objeto da tributação é a terra e não a água. Saliente-se, ainda, que “terras alagadas” não detém aptidão agrícola, nem mesmo está passível de negociação no **mercado de terras** a ponto de fornecer valores válidos à alimentação do SIPT”.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para excluir também da tributação a área de 100ha apontada pela fiscalização como de utilização limitada / reserva legal.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007.

Nanci Gama



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por CLEUZA TAKAFUJI em 20/05/2014 18:53:00.

Documento autenticado digitalmente por CLEUZA TAKAFUJI em 20/05/2014.

Documento assinado digitalmente por: JOEL MIYAZAKI em 04/11/2014, LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO em 22/07/2014 e NANJI GAMA em 15/07/2014.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 14/06/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP14.0617.10170.6XPI

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.