



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10108.000264/2001-16
Recurso nº 132.394 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-34.776
Sessão de 17 de outubro de 2007
Recorrente AGROPECUÁRIA CURVO LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

EXERCÍCIO: 1997

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO INTEMPESTIVA.

A averbação da área de Reserva Legal, mesmo que intempestiva, tem o condão de comprovar a existência da mesma.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento quanto à área imprestável. Por maioria de votos, dar provimento quanto à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, que negaram provimento. Designada para redigir o voto a Conselheira Nanci Gama.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


NANCI GAMA

Redatora

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário manejado contra acórdão proferido pela DRJ Campo Grande que julgou procedente exigência fiscal no valor de R\$ 30.013,19, relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, incidente sobre o imóvel denominado “Fazenda Santa Maria”, NIRF nº 2.139.126-2, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Dita exigência teve origem na glosa integral da área de utilização limitada declarada na DITR do exercício 1997, correspondente a 4.456,2 ha, dos quais 2.756,2 corresponderiam a área de reserva legal e 1700,00, a área imprestável.

A ação fiscal que culminou com dita exigência, teve início com a intimação de fls. 02 a 05, que teve como resposta a apresentação dos documentos de fls. 07 a 27, dentre os quais destaco:

1 - laudo técnico de fls. 08 a 12, acompanhado da correspondente Anotação de Responsabilidade Técnica, de fl. 16;

2- matrícula de fls. 013 a 015;

3 - cópia de trechos da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 98.0063-1, impetrado pela Federação de Agricultura do Estado do Mato Grosso do Sul (Famasul), acompanhado de declaração daquela entidade sindical confirmando a associação da recorrente (docs. de fls. 24 a 28);

4- Cópia de Ato Declaratório Ambiental, expedido no ano de 2000, onde não foi consignado o dia e o mês da sua apresentação (doc. de fl. 21).

Segundo consignado no Auto de Infração de fls. 30 a 36, a glosa ora debatida teria como fundamentos essencialmente a intempestividade da averbação da área de reserva legal, realizada em 23 de abril de 2001 e a inexistência de ato governamental que declare como de interesse ecológico a área consignada como imprestável na respectiva DITR.

Regularmente cientificada, apresentou a recorrente sua impugnação de fls. 40 a 48, onde pugna pela anulação do auto de infração objeto do vertente ou, caso não seja adotada essa medida, o reconhecimento da sua improcedência.

Juntou docs de fls 49 (instrumento de mandato) e 50 (pedido de Ato Declaratório Ambiental emitido em 26/12/1997).

Seus fundamentos são, resumidamente:

1- que não procede o que constou do auto de infração ora impugnado, na medida em que, naquela oportunidade, fez juntar a impugnação o competente Ato Declaratório Ambiental, relativo ao ITR 1997, onde consta, no campo “Áreas de Utilização Limitada”, a correspondente área de interesse ecológico imprestável para a atividade produtiva;



2- que estaria configurado o enriquecimento ilícito do poder público, com a cobrança de juros de mora que duplicariam o débito tributário;

3- que tal cobrança indicaria violação ao Dec. 22.626, conhecido como Lei da Usura, pela cobrança de juros sobre juros;

4- que a multa de ofício aplicada, além de desarazoadada, violaria o princípio do não-confisco consignado no art. 150, IV da CF de 1988;

5- que não haveria possibilidade de utilização da taxa Selic como elemento de indexação dos débitos.

Diante de tais fundamentos foi prolatado o acórdão hostilizado do qual se extrai a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

Ementa: ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. DECLARAÇÃO.

As áreas de declarado interesse ecológico devem, como a própria designação está a explicitar, ser declaradas como tal, mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Multa de Ofício. CONFISCO.

O percentual de multa de lançamento de ofício de 75% é determinado por lei, não cabendo a discussão de seu valor no âmbito administrativo, sendo que a proibição de confisco prevista na Constituição Federal aplica-se unicamente a tributo, e não à multa.

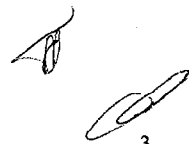
Juros de Mora.

Os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, serão acrescidos de juros de mora à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso.

A prescrição constitucional que limita os juros de mora é norma de eficácia contida e dependente de legislação complementar.

Mais uma vez inconformado, apresentou o presente recurso voluntário, onde pugna pela reforma da decisão de primeira instância, sinteticamente:

a) que se encontrava amparado por decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança 980063-1, que tramitou junto à 4ª Vara da Justiça Federal, da Seção Judiciária de Mato Grosso do Sul, onde foi concedida segurança para determinar às autoridades que se abstenham de exigir Ato Declaratório Ambiental relativo a áreas de preservação permanente e de reserva legal, bem como promover o lançamento suplementar, referidos no § 4º do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 43, de 1997, alterada pela Instrução Normativa nº 67 do mesmo ano;



b) que, ainda que a destempo, promoveu a competente averbação da área de reserva legal, em atendimento à determinação da Lei nº 4.711, de 1965;

c) que a real existência de dita área pode ser aferida por meio de relatório técnico juntado aos autos;

d) que a lei não exigiu nenhuma declaração para a definição de área de reserva legal, condição exclusiva das áreas de interesse ecológico e as imprestáveis para exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal;

e) que, superando a exigência legal, teria juntado aos autos laudo técnico onde comprovadamente se vê as áreas de preservação permanente e de reserva legal, e também o correspondente Ato Declaratório Ambiental, onde constariam as áreas de interesse ecológico e as imprestáveis;

Reiterou, ademais, suas ponderações acerca da multa de ofício e dos juros moratórios aplicados.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e a matéria litigiosa insere-se na competência regimental deste Terceiro Conselho, por isso dele tomo conhecimento.

1- Preliminar de Concomitância - Mandado de Segurança nº 980063-1

Antes de enfrentar os aspectos meritórios envolvidos no presente litígio, há que se discutir questão preliminar (denominada prejudicial pela recorrente), consubstanciada na determinação para que a SRF se abstenha de promover o lançamento suplementar definido no § 4º da Instrução Normativa nº 43, de 1997, que teve sua redação alterada pela Instrução Normativa nº 67 do mesmo ano.

Vejamos o que dispunha o comando do Ato Normativo contestado na via mandamental:

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado, através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte:

I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965;

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA;

III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar recalculando o ITR devido.

A meu ver, a preliminar em questão não merece prosperar.

Penso que, conforme esclareceu o autuante, a segurança concedida vedou a fixação de exigência fiscal que tivesse como fundamento a não-apresentação ou apresentação intempestiva do correspondente requerimento de ato declaratório ambiental junto ao Ibama, fatos que não serviram de espeque para a exigência debatida.

Aliás, lembre-se, no vertente processo, ao contrário do que é suscitado, o correspondente ADA foi invocado como prova de fatos que fundamentariam a defesa da recorrente.

2- Mérito

A solução do presente litígio cinge-se à existência ou não de elementos aptos a comprovar o quantitativo da área de utilização limitada no imóvel rural objeto de exigência, especificamente nas modalidades reserva legal (2.756,2 ha) e imprestáveis para a atividade produtiva (1.700,00 ha), que, somadas, totalizariam 4.456,2 ha, área que corresponde exatamente à Área de Utilização Limitada glosada pela autoridade fiscal.

De se esclarecer que, diversamente do afirmado em sede de impugnação, o ADA juntado à fl. 50 não consigna a existência das áreas acima mencionadas, mas uma área de 4.456,2 Ha de “declarado interesse ecológico”.

A matéria em debate foi disciplinada pelo inciso II, do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, cujas alíneas “a” e “c” prevêm:

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) ...

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

Para dar mais clareza, analiso separadamente cada uma das exclusões da base de cálculo do Imposto Territorial Rural que formam o presente litígio.

2.1 - Área de 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 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)

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 - Áreas Imprestáveis

Transcrevo parte do laudo técnico produzido em resposta à intimação que deu início à ação fiscal hostilizada (fl. 11), onde se lê, literalmente:

6.6 Área Imprestável - 1.700 Ha

São áreas que por estarem situadas em cotas mais baixas reparam as águas permanecendo alagada o ano todo, sendo eliminada somente por evapotranspiração, não percolando, pois o lençol freático permanece na superfície do terreno. Essas áreas encontram-se coberta por plantas aquáticas, os chamados regionalmente de Camalote.

Ocorre que, a meu ver, não assiste razão à recorrente quando pretende excluir a área acima descrita da base de cálculo do ITR.

Em primeiro lugar, penso que a declaração de imprestabilidade por profissional técnico, por si só, não é suficiente para exclusão da referida área da base de cálculo do imposto. A já transcrita alínea “c” do inciso II do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1999 definiu os requisitos

para que uma determinada área assim seja considerada: prévia declaração por parte da autoridade competente, reconhecendo-a, cumulativamente, como imprestável e de interesse ecológico.

Nesse particular, há que se relembrar que o ADA acostado no momento da impugnação representa exclusivamente uma declaração unilateral do proprietário, conforme se conclui da leitura do art. 2º da Portaria Ibama nº 162, publicada no DOU de 19/12/1997, em cujo §1º do art. 2º se lê:

§ 1º. O ADA fornecido pelo IBAMA será preenchido pelo interessado, onde o conteúdo das declarações será de inteira responsabilidade do declarante.

Instituiu, portanto, a lei nº 9.393, para as áreas em questão, critério legal para produção e apreciação da prova, sem o referido ato governamental não se pode reconhecer a imprestabilidade argüida. Até porque, conforme se extrai da leitura das conclusões acima transcritas, o laudo acostado não se faz qualquer referência à qualquer circunstância que possa revelar a área glosada como de interesse ecológico.

Ademais, há que se relembrar que, assim como se observou com relação às áreas de reserva legal, o laudo técnico datado de 21 de abril de 2001 (doc. de fl. 12), estaria em conflito com a declaração apresentada ao Ibama relativa ao ano-calendário objeto de exigência, eis que, relembre-se, naquele documento, a recorrente informou a existência de uma área de Declarado Interesse Ecológico de 4.456, 2 ha, dos quais fariam parte os 1.700, consignados como “simplesmente” imprestáveis para exploração.

Noutra banda, penso que as regras estabelecidas na alínea “c”, do inciso II, do parágrafo 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1999, além do pré-falado conteúdo material, contém ainda natureza formal, pois reclamam, além das circunstâncias listadas, meio específico para sua prova: declaração expedida por órgão competente.

Ou seja, as provas apresentadas, além de contraditórias com relação ao objeto probando, não preenchem as condições formais fixadas em lei para demonstração da tese da recorrente (existência de área imprestável, declarada de interesse ecológico).

É importante consignar, nessa linha, que o direito processual pátrio incorpora a sistemática que a doutrina convencionou denominar “persuasão racional” ou “livre convencimento motivado” na avaliação da prova, onde o julgador, nas hipóteses expressamente previstas, deve observar critérios pré-determinados na avaliação da prova.

Nesse aspecto esclarece Humberto Theodoro Júnior (*Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro, Forense, 9ª ed., volume II, p.p. 416/417):

Deve, pois, em nosso sistema de julgamento, verificar o juiz se existe uma norma jurídica sobre a prova produzida. Se houver, será ela aplicada.

Adotou o Código, como se vê, o sistema da persuasão racional, ou “livre convencimento motivado”, pois:

a) embora livre o convencimento, este não pode ser arbitrário, pois fica condicionado às alegações das partes e às provas dos autos;

b) a observância de certos critérios legais sobre provas e sua validade não pode ser desprezada pelo juiz (arts. 335 e 366) nem as regras sobre presunções legais;

c) o juiz fica adstrito às regras de experiência, quando faltam normas legais sobre as provas, isto é, os dados científicos e culturais do alcance do magistrado são úteis e não podem ser desprezados na decisão da lide;

d) as sentenças devem ser sempre fundamentadas, o que impede julgamentos arbitrários ou divorciados da prova dos autos.

No plano do processo administrativo, a dogmatização dessa metodologia encontra-se gizada nos art. 29 e 32 do Decreto nº 70.235/72. Senão vejamos:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (grifei)

Nessa mesma linha, determina o § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que determina:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Cabe ainda esclarecer, ad argumentandum, que mesmo que pudessem ser superadas as questões relativas à contradição entre as provas e o descumprimento das formalidades exigidas para sua produção, penso que o laudo apresentado, no mérito, não logrou êxito para comprovação da imprestabilidade reclamada pela norma.

Nesse ponto, há que se lembrar que a norma exige que a imprestabilidade diga respeito a qualquer modalidade de exploração.

Ou seja, além da pecuária que, pelo que se demonstra nos autos, seria a atividade da recorrente, para se subsumir à norma, essa área deve ser imprestável para agricultura, exploração florestal ou aquíicultura. Especialmente com relação a esta última modalidade de atividade, penso que a presença de lençol freático próximo à superfície, longe de representar obstáculo intransponível, pode traduzir-se em facilidade para sua exploração.

2.3 - Multa com efeito de confisco

Alega, ainda, a recorrente que a multa de ofício aplicada surtiria efeito de confisco, vedada em função do princípio constitucional insculpido no art. 150, IV da Constituição Federal de 1988, que diz:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

O não recolhimento do ITR nos prazos definidos, associado à inexatidão da DITR, caracteriza uma infração à ordem jurídica e impõe a aplicação da correspondente sanção, abstratamente prevista no art. 14, *caput* e § 2º, da Lei nº 9.393, de 1996, que diz:

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.

(...)

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

Nota-se, portanto, a inaplicabilidade do sobredito dispositivo constitucional, que trata da cobrança de impostos, para afastar a imposição de multa regularmente instituída.

2.4 - Juros de Mora

Assim como a cobrança de multa de ofício, o parágrafo 2º do art. 14 acima transcrito deu igualmente o correspondente esboço legal à cobrança de juros de mora, observando-se, para tanto, o art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, que diz:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A seu turno, diz o § 3º do art. 5º:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do

período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Não vejo, portanto, como poderia prosperar a arguição de ilegalidade da aplicação da taxa Selic para a correção dos débitos tributários..

3-Conclusão

Ante aos elementos discutidos, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira NANJI GAMA, Redatora

Preliminarmente, conheço do Recurso Voluntário, eis que atendidos os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Trata o presente processo de Auto de Infração em matéria ITR – Imposto Territorial Rural, no qual se exige do contribuinte o crédito tributário no valor R\$ 30.013,19 acrescidos de juros de mora e multa proporcional de 75%, decorrente da glosa da área de reserva legal resultando no aumento do Valor da Terra Nua Tributável, em relação a DITR – exercício de 1997, referente ao imóvel rural denominado Fazenda Santa Maria, com área total de 13.781,0 ha, localizado no município de Corumbá – MS.

O Fisco procedeu à glosa da área de reserva legal pelo fato do contribuinte não ter apresentado a averbação tempestiva junto à matrícula do imóvel rural, a fim de comprovar a existência da referida área e a sua exclusão da área tributável do imóvel. Ocorre que, o contribuinte, à época do fato gerador, não possuía a referida averbação, razão pela qual foi autuado pela Autoridade Fiscal.

Entretanto, o contribuinte apresentou cópia da matrícula do imóvel com a averbação da área de reserva legal feita em 23/04/2001, anexando ainda, cópia do Ato Declaratório Ambiental protocolado em 26/12/1997 e Laudo Técnico emitido por Engenheiro registrado no CREA, atestando a existência de uma área de utilização limitada correspondente a 4.456,2 ha.

Com efeito, a averbação da área de reserva legal, mesmo que fora do prazo, tem o condão de comprovar a existência da mesma. A apresentação intempestiva de tais documentos não altera a definição legal da área de reserva legal contida no Código Florestal Brasileiro (Lei 4.775/ 1965) art. 1º, § 2º, III. Neste sentido, tem-se a ementa do acórdão proferido pela Conselheira Relatora Susy Gomes Hoffman, nos autos do processo 10325.001220/2002-11:

Ementa: Área de Reserva Legal. Isenção reconhecida. Comprovação da área de reserva legal pela averbação do Termo de Responsabilidade da Averbação da Reserva Legal.

AVERBAÇÃO TARDIA. Havendo averbação tardia da área definida como reserva legal, torna-se impossível ignorar a situação fática demonstrada e provada nos autos, motivo pelo qual se reconhece o benefício da isenção fiscal, ainda que, retroativamente.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.



Sendo assim, deve-se excluir da área tributável do imóvel a área de utilização limitada correspondente a 4.456, 2 ha.

Isto posto, VOTO no sentido dar provimento ao presente recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007


NANCI GAMA - Redatora



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO
SEGUNDA CÂMARA**

Processo n.º: 10108000264200116

Recurso n.º: 132.394

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do Acórdão n.º 303-34.776.

Brasília, 07 de Julho de 2010.

JOSÉ PEDRO DA SILVA

Chefe de apoio de Secretaria da Segunda Câmara da Terceira Seção

Ciente, com a observação abaixo:

Apenas com Ciência

Com Recurso Especial

Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional