# MINISTÉRIO DA FAZENDA
## TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
## TERCEIRA CÂMARA

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10140.003856/2002-66 |
| **Recurso nº** | 132.422 Voluntário |
| **Matéria** | IMPOSTO TERRITORIAL RURAL |
| **Acórdão nº** | 303-34.873 |
| **Sessão de** | 7 de novembro de 2007 |
| **Recorrente** | FAZENDA GUAICURUS LTDA. |
| **Recorrida** | DRJ-CAMPO GRANDE/MS |

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1998

Ementa: INOBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Na esfera administrativa não é cabível a argüição da não observância de princípios constitucionais. O lançamento foi efetuado em consonância com a legislação tributária em vigor e foi garantido ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. RESERVA LEGAL.

Comprovado devidamente o cumprimento da exigência legal de averbação da área de Reserva Legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel no competente Cartório de Registro de Imóveis, onde fora após desmembramento da propriedade, averbado a obrigatoriedade de ser mantida proporcionalmente a parcela da Reserva Legal estatuída, que comprovam a existência dessas áreas da propriedade na época do fato gerador, deverá ser admitidas essas áreas como isentas, mesmo porque, para fins de isenção do ITR, relativas às áreas de Reserva Legal não estão sujeitas à prévia comprovação por parte do declarante, conforme dispõe o art. 10, parágrafo 7°, da Lei n.º 9.393/96.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negou provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Nanci Gama, Marciel Eder Costa, Zenaldo Loibman e Nilton Luiz Bartoli.

# Relatório

Por bem descrever os fatos envolvidos no presente processo, adoto relatório que embasou a prolação do acórdão de 1ª Instância, que passo a transcrever:

> *Trata o presente processo do Auto de Infração/anexo de fls. 01, 66/72, através do qual se exige da contribuinte acima identificada o pagamento de R$ 431.729,08, a título de Imposto Territorial Rural – ITR, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, decorrentes da glosa nas áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal), resultando no aumento da Área Tributável e diminuição do Grau de Utilização, que fez aumentar também o Valor da Terra Nua Tributável e a Alíquota de Cálculo, em relação aos dados informados em sua Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial – DITR (DIAC/DIAT), do Exercício de 1998, referente ao imóvel rural denominado Fazenda Mutum, com área total de 65.762,8 ha, número do imóvel na Receita Federal 5.093.326-4, localizado no município de Corumbá – MS.*
>
> *2. A ação fiscal iniciou-se em 21/10/2002, em que a contribuinte foi intimada a apresentar a documentação comprobatória dos dados informados na DITR/1998, ano base 1997. Intimada conforme AR do Correio (fl. 05), foram apresentados os documentos de fls. 07/61, que se constituem entre outros, de cópia das matrículas 20.942 e 20.943, Laudo Técnico para o INCRA e Procuração.*
>
> *3. Da análise da documentação apresentada aos autos, resultou no aumento da área aproveitável e tributada do imóvel e na redução do grau de utilização da sua área aproveitável de 94,6% para 76,3%. Conseqüentemente foram aumentados o Valor da Terra Nua Tributável e a respectiva alíquota de cálculo, para efeito de apuração do imposto suplementar lançado através do presente Auto de Infração, conforme demonstrativo de apuração de fls. 01, 66/72.*
>
> *4. A descrição dos fatos que originaram o presente auto e os respectivos enquadramentos legais constam às fls. 68/71.*
>
> *5. Cientificada do lançamento em 31/12/2002 (fl. 73), a contribuinte protocolizou, tempestivamente, em 31/01/2003, a impugnação de fls. 76/96, aduzindo, em síntese que:*
>
> *5.1 Quando do desmembramento da área de 60.837,6 ha, resultando na matrícula 20.943, em 29/12/1997, a área de reserva legal já estava averbada na matrícula nº 2.774, de 13/01/1997, averbação nº 06-2.774, de 19/03/1993, pela área total de 112.631,2 ha;*
>
> *5.2 A averbação da reserva legal em 16/08/2000, (Av. 05-20.943) foi para corrigir falha do Tabelionato, mas a sua existência já estava consignada na matrícula de origem (matrícula nº 2.774);*
>
> *5.3 Quando do desmembramento da área de 4.925,1 ha, que resultou na matrícula nº 20.942, a reserva legal, também, já estava averbada na transcrição nº 1.141, de 17/07/1926 (averbação efetuada em 10/03/1997), com área remanescente de 58.720,0 ha;*

*5.4 Com a elaboração do Laudo Técnico do engenheiro agrônomo ficou constatado que a área de preservação permanente informada na DIAT/1997, estava em desacordo com a sua existência física, uma vez que foram levadas em consideração a proporção entre a área originária e a desmembrada, ou seja, 112.631,2 ha e os 58.720,0 ha;*

*5.5 Assim que constatou o erro, recolheu a diferença mediante DARF, em 01/11/2002, no valor de R$ 644,78, conforme MP 75/2002;*

*5.6 Cita os artigos 10, parágrafos 1º, 2º e 3º da Instrução Normativa 67/1997, art. 10, parágrafo 1º e incisos, da Lei nº 9.393/1996, Lei nº 6.938/1981 e 9.960/2000 e a Ação de Direta de Inconstitucionalidadenº 2.178-8 do Distrito Federal, contra a Lei nº 9.960/2000, em virtude de a mesma ter alterado a Lei nº 6.938/1981, criando a taxa de fiscalização ambiental;*

*5.7 Cita a Medida Provisória nº 2.166, de 24 de agosto de 2001, alterando os arts. 1º, 4º 14, 16 e 44;*

*5.8 Os procedimentos adotados pela administração tributária afrontam os princípios da legalidade e da hierarquia das normas previstos na Constituição Federal;*

*5.9 Requer seja aceita a reserva legal, tendo em vista que se encontra averbada nas matrículas 2.774 e na transcrição nº 1.141, as quais deram origem às matrículas 20.942 e 20.943.*

Diante desses fundamentos, decidiu a autoridade *a quo* pela manutenção integral da exigência fiscal, conforme se apura da leitura da ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR*

*Exercício: 1998*

*Ementa: INOBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*Na esfera administrativa não é cabível a argüição da não observância de princípios constitucionais. O lançamento foi efetuado em consonância com a legislação tributária e foi garantido à contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.*

*ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL.*

*Não comprovado o cumprimento da exigência legal de averbação, tempestiva, da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, deve ser mantida a "glosa" efetuada pela fiscalização.*

Lançamento Procedente

A decisão de decisão de 1ª Instância está fundamentada, essencialmente, na ausência de averbação da área de reserva legal.

Conforme o entendimento demonstrado pelas autoridades *a quo*, a existência de averbação no imóvel que deu origem às matrículas 20.942 e 20.943, objeto do presente

processo, não dispensaria proprietário daqueles que resultaram de desmembramento de promover a correspondente averbação das áreas.

Inconformada, apresentou a recorrente o presente recurso voluntário onde pugna pela reforma do *decisum* de 1ª Instância essencialmente pelos mesmos fundamentos aduzidos por ocasião da impugnação.

Posteriormente, juntou aos aditamentos ao recurso voluntário onde indica Acórdãos da 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que reconheceram a pré-existência de áreas de reserva legal, cindida proporcionalmente ao desmembramento da área.

Ouvida a douta PGFN, manifestou-se no sentido da manutenção do *decisum a quo*.

É o Relatório.

# Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

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

Penso que a solução do litígio passa necessariamente pela compreensão da natureza jurídica do instituto da reserva legal e quando se entende que a sua constituição se aperfeiçoou.

Nesse ponto, permito-me transmitir trecho do recurso voluntário onde a recorrente demonstra seu entendimento.

> *Como provado na fase impugnatória, tal reserva legal estava averbada na matrícula (mãe) n° 2.774, cuja área era de 112.631,2 ha, tendo sido desmembrados 60.837,6 ha, os quais receberam a matrícula imobiliária n° 20.943 (em 29.12.1997) e, também, a área de 4.925,1 ha, que recebeu a matrícula imobiliária n° 20.942, com área remanescente de 58.720,0. Inclusive, o Laudo Técnico, elaborado nos moldes da ABNT, juntado aos autos naquela fase, corrobora a existência da mesma (reserva legal)*
>
> *(...)*
>
> *Assim, como as áreas (60.837,6 ha + 4.925,1 ha) somavam 65.762,7 ha, obviamente a reserva legal (20%) equivalia a 13.152,6 ha, cuja glosa procedida pelo Fisco foi mantida na r. Decisão recorrida.*

Se, efetivamente, a reserva legal corresponde a uma fração ideal do imóvel rural, penso que as ponderações da recorrente efetivamente encontrariam guarida na legislação de regência.

Caso contrário, se a área de reserva só passa a existir após a sua demarcação, não vejo como reconhecer a distribuição proporcional que embasa as razões de impugnação e recurso.

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 § 2° do art. 16 da Lei n° 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 policia 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 inexiste 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 § 2° do art 16 da Lei n° 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, § 2° 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 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.

Isto posto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator

# Voto Vencedor

Conselheiro SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA, Redator

O recurso é tempestivo, estando revestido das formalidades legais e trata de matéria da competência deste Terceiro Conselho, por isso dele se toma conhecimento.

*Preliminarmente, argüições de inobservância de princípios constitucionais, nessa atual esfera administrativa, não é cabível sua apreciação, exatamente em observância aos princípios constitucionais, por ser matéria exclusiva do Poder Judiciário. O lançamento foi efetuado em consonância com a legislação tributária em vigor e foi garantido ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.*

No mérito, a querela constante do processo ora vergastado, se prende a glosa das áreas de reserva legal existentes na propriedade, e o conseqüente VTN Tributável.

O que se depreende, então, do Processo ora em debate, é que o recorrente trouxe aos Autos documentos hábeis, que vêm comprovar como sendo a utilização das terras da propriedade, aquelas por ele declaradas.

De plano, é de se registrar que se encontra fazendo parte integrante desse processo, às fls. 129 e 130 (verso e anverso), fotocópia da Matrícula do Imóvel, expedida pelo Cartório de Registro de Imóveis da 1ª Circunscrição, Matrícula 20.942, em princípio, na AV 04 – 20.942 em que a FAZENDA GUAICURUS passa a se denominar de FAZENDA BODOQUENA, na AV 05 – 20.942 é averbado a "Alteração do Contrato Social" mudando a Razão Social de FAZENDA GUAICURUS LTDA. para FAZENDA BODOQUENA LTDA. e na AV. 06 – 20.942 em data de 10 de Dezembro de 2002, o seguinte *Ipse Litters:*

> *"Proceda-se a esta averbação nos termos do requerimento feito ao titular deste Serviço Registral pela Fazenda Badoquena Ltda,através de seu procurador Hélio Magdalena Junior, em data de 22 de Novembro de 2.002, para ficar constando que sendo a presente matrícula originária do desmembramento da transcrição n° 1.141 desde 29 de Dezembro de 1.997,* ***é detentora de parcela obrigatória da Reserva Legal, onde à parte destacada para abertura de presente matrícula faz jus proporcionalmente a sua respectiva parcela de Reserva Legal.*** *" ( O grifo não é do original).*

Portanto, como restou comprovada a reserva legal já se encontrava averbada na matrícula original n° 2.774, cuja área era de 112.631,2 ha, tendo sido desmembrados 60.837,6 ha e 4.925,1 ha, os quais receberam a matrícula imobiliária n° 20.942 e 20.943, desde 29.12.1997.

Assim, como essas áreas somam 65.762,7 ha (fls. 129/130), é certo que a reserva legal existente correspondente a 20% da propriedade objeto da Fazenda Guaicurus, atualmente Fazenda Bodoquena, é de se admitir como sendo da ordem de 13.152,6 ha.

Verifica-se, outrossim, que a legislação que rege a matéria, no caso a Lei n° 9.393/1996, em seu artigo 10, parágrafo 7°, modificada que foi pela MP 2.166/67 de 2001, reza que para fins de isenção do ITR quanto às áreas isentas (Preservação Permanente e Reserva Legal) ser bastante a mera declaração do contribuinte, que responderá pelo pagamento do imposto e cominações legais que lhe forem aplicáveis em caso de falsidade.

Ademais, para efeito do ITR e da legislação ambiental, são consideradas áreas de interesse ambiental de utilização limitada, as seguintes:

*- As definidas no parágrafo 4º do artigo 225 da Constituição Federal;*

*- De Reserva Legal, conforme art. 16 da Lei n.º 4.771/65, com a redação dada pela MP n.º 2.080-63/01;*

*- De Reserva Particular do Patrimônio Natural, conforme art. 21 da Lei n.º 9.985/00 e Decreto n.º 1.922/96;*

*- Em Regime de Servidão Florestal, conforme art. 44A da Lei n.º 4.771/65, acrescido pela MP n.º 2.080-63/01;*

*- 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;*

*- de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;*

*- Comprovadamente imprestáveis para atividade produtiva rural, desde que declaradas de interesse ecológico por ato do órgão competente federal ou estadual, conforme art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 9.393/96.*

Trata-se de área de interesse ecológico, assim definida no parágrafo 4º do art. 225 da Constituição Federal, incluída pelo mesmo artigo ao patrimônio nacional e, portanto, beneficiada com isenção do ITR, conforme dispõe o art. 10 da Lei n.º 9.393/96, *in verbis*:

*Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.*

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

*I* .....

*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) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;*

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

*d) as áreas sob regime de servidão florestal.*

....

*§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis." (NR) (Alteração introduzida pela M.P. 2.166/67/2001)*

Observa-se assim, que o teor do artigo 10, parágrafo 7º da Lei 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166/67/2001, cuja a edição pretérita encontra respaldo no art. 106 do CTN, basta a simples declaração do contribuinte, para fim de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

Neste sentido, se nos parece de maior valor a efetiva comprovação da área de reserva legal por laudo técnico e outras provas idôneas, do que o simples e mero registro da mesma junto ao órgão cartorial competente.

Finalmente, em virtude da modificação neste ato admitida, deverão ser efetivados os novos cálculos para o Valor da Terra Nua Tributável.

Assim, VOTO no sentido de dar provimento ao Recurso, no sentido de acatar a área de Utilização Limitada / Reserva Legal de 13.152,6 ha.

É como voto.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007

SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA - Redator