



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 10183.004239/2005-24  
**Recurso n°** 137.889 Voluntário  
**Matéria** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão n°** 303-35.409  
**Sessão de** 19 de junho de 2008  
**Recorrente** ERNESTO MILANI  
**Recorrida** DRJ-CAMPO GRANDE/MS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2000

Legitimidade Passiva. O contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. A lavratura de escritura de compra e venda não é suficiente para transferência da propriedade, exigindo-se, para tanto, a correspondente averbação do registro de imóveis. Igualmente não há que se falar em transferência da posse quando o pretense alienante se apresenta perante o fisco como responsável pela exploração do imóvel.

Área de Reserva Legal.

Antes da demarcação e correspondente averbação à margem da matrícula do imóvel, não há que se falar em Área de Reserva Legal. Precedentes do STF.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, afastar a preliminar de ilegitimidade passiva, vencidos os Conselheiros Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, quanto à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges.

## Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

*Trata o presente processo do auto de infração e documentos correlatos de f. 01/09, por meio do qual se exige, do interessado, o Imposto Territorial Rural – ITR, decorrente da glosa das áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada, informadas em sua Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial – DITR (DIAC/DIAT), do exercício de 2000, referente ao imóvel rural, Número do Imóvel na Receita Federal – NIRF 4.444.977-1, localizado no município de Alta Floresta - MT. O crédito tributário totaliza R\$ 2.804.882,81 (f. 01).*

*Conforme a descrição dos fatos e enquadramento legal, f. 06/07, o motivo da autuação foi a não comprovação das áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada, fato que gerou a glosa e o conseqüente imposto suplementar. Foi alterado o valor da terra nua, em adequação ao constante no Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal (SIPT).*

*O interessado apresentou tempestivamente a impugnação de f. 35/37. Invoca, unicamente, a preliminar de ilegitimidade passiva, ao argumento de que não é proprietário do imóvel desde 12 de janeiro de 1999, data em que a propriedade foi transferida à “Mota Agroflorestal Ltda.”.*

Ponderando os fundamentos expostos na impugnação, decidiu o órgão julgador de 1ª instância, nos termos do voto do relator, considerar a exigência integralmente procedente, conforme se observa na leitura da ementa abaixo transcrita:

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

*Exercício: 2000*

*Ementa: PROPRIEDADE IMÓVEL. TRANSFERÊNCIA.*

*A transferência da propriedade imóvel, nos termos do art. 1.245 do Código Civil, dá-se somente com o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis.*

*ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.*

*A área de preservação permanente, que goza do benefício de isenção do ITR, é somente aquela prevista nos arts. 2º e 3º do Código Florestal. Para fazer jus à isenção, o contribuinte deve comprovar a existência da área de preservação permanente existente no imóvel rural.*

*ÁREA DE RESERVA LEGAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE*



*Para ser considerada isenta, a área de reserva legal deve estar averbada na Matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis e ser reconhecida mediante Ato Declaratório Ambiental – ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo estipulado. O ADA é igualmente exigido para que seja reconhecida a isenção das áreas de preservação permanente declaradas na DITR.*

*Lançamento Procedente*

Mantendo sua irresignação, comparece a recorrente aos autos para, em sede de Recurso Voluntário, sinteticamente, reiterar suas razões de inconformidade e pugnar pela reforma da decisão de 1ª instância.

Argumenta, adicionalmente, que, na hipótese de não vir a ser acatada a preliminar de ilegitimidade passiva, que a propriedade objeto da exigência se localiza na Amazônia Legal.

Argúi, nessa esteira, que, em razão da aplicação do art. 16, I do Código Florestal (Lei nº 4.771, de 1965), conforme a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.166, de 24 de agosto de 2001, não seria possível explorar percentual superior a 20% da propriedade, já que os 80% restantes se destinariam à reserva legal.

Sustenta, em razão desses fatores, que os parâmetros adotados pelo Fisco violariam os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

É o Relatório



## Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

### 1. Preliminares

#### 1.1 - Admissibilidade

O recurso é tempestivo: conforme se observa no AR de fl. 99, o recorrente tomou ciência da decisão de 1ª instância em 18/09/2006 e, no protocolo de fl. 100, apresentou suas razões de recurso em 13/10/2006. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele se deve tomar conhecimento.

Antes de enfrentar os fundamentos do presente recurso voluntário, entendo salutar definir quais desses fundamentos devem ser conhecidos.

Tal demarcação faz-se necessário em razão de que, como observou a autoridade recorrida, por ocasião da instauração do litígio, o sujeito passivo se limitara a questionar sua legitimidade para figurar no pólo passivo da obrigação tributária.

Ocorre que, conforme se observa da leitura do acórdão recorrido, as glosas foram enfrentadas pelas autoridades recorridas.

Nessa dimensão, não vejo como, em grau de recurso, deixar de tomar conhecimento das arguições do recorrente acerca dos fundamentos que justificariam considerar 80% do imóvel como área de reserva legal, além, é claro, da preliminar de legitimidade passiva.

#### 1.2 - Legitimidade Passiva

A meu ver, nesse aspecto, a decisão recorrida não merece reparos.

Com efeito, a escritura colacionada às fls. fls. 48 a 53 dá notícia da realização de negócio jurídico, em 12/01/1999, com o intuito de transferir o domínio do imóvel em questão à pessoa jurídica Mota Agroflorestral.

Entretanto, apesar da realização do negócio jurídico, não se concretizou a transferência do imóvel que, como é cediço, somente se dá com a competente transcrição no Registro Imobiliário, *ex vi* do art. 530 do Código Civil<sup>1</sup> que vigia à época da fixação da exigência fiscal (Lei nº 3.071, de 1916).

Tal fato, a meu ver, por si só já seria suficiente para afastar a preliminar de ilegitimidade passiva.

<sup>1</sup> Art. 530. Adquire-se a propriedade imóvel: I - pela transcrição do título de transferência no Registro do Imóvel;

De qualquer forma, é importante consignar que, a meu ver, os elementos colacionados aos autos não permitem concluir sequer que ocorrera a transferência da posse do imóvel.

Ainda que se consigne a cláusula “constituti” na respectiva escritura, transferindo o domínio do imóvel em favor da Mota Agroflorestal, em razão do dispositivo da lei civil acima, a meu ver, não existe justo motivo para o acolhimento de preliminar de ilegitimidade passiva.

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

Dispõe o art. 153 da Constituição Federal de 1988:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*(...)*

*VI - propriedade territorial rural; (destaquei)*

*(...)*

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

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

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

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

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

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

*Para alguns, as razões justificadoras são apenas de ordem prática. Acreditamos, no entanto, que o núcleo central da hipótese é realmente a propriedade e que a posse somente pode figurar na hipótese de*



***incidência do imposto na medida em que representa a exteriorização da propriedade.***” (destaquei)

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

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

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

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

É importante acrescentar, ademais, que, malgrado o ato negocial acima mencionado, pelo que consta da declaração objeto de glosa, apresentada em data posterior à celebração, o sr. Ernesto Milani manteve-se na posse do imóvel.

Afasto, portanto a preliminar de ilegitimidade passiva.

## 2- Mérito

Conforme se observa na leitura do relatório fiscal que é parte integrante do Auto de Infração objeto do presente recurso (doc. de fls. 06 e 07), a exigência está calcada na glosa de três informações declaradas na DITR 2000:

### 1) área de preservação permanente:

- não apresentação de Laudo elaborado por Eng. Agrônomo ou Florestal, informando as áreas que se enquadram no art. 2º da Lei nº 4.771/65 (redação dada pelo art. 1º da Lei 8.803/89);

- não comprovação da solicitação de emissão de Ato Declaratório Ambiental;

### 2) área de reserva legal:

- não apresentação de documento que comprove a averbação à margem da matrícula do imóvel;

- não comprovação da solicitação de emissão de Ato Declaratório Ambiental;

3) valor da Terra Nua: não apresentação de laudo de avaliação elaborado em conformidade com a NBR 14653, da ABNT, capaz de comprovar a veracidade do valor declarado.

Considerando que as glosas relativas às áreas de preservação e ao VTN não foram alvo de recurso, cabe aqui esclarecer os fundamentos que, a meu ver, justificam a manutenção da glosa relativa à área de Reserva Legal.

Na opinião da recorrente, a reserva legal aperfeiçoa-se pela simples separação da área pelo sujeito passivo, independentemente, nesse diapasão, de qualquer providência adicional junto ao cartório de registro de imóveis ou da expedição de Ato Declaratório Ambiental.

Já na visão do Fisco, sem a prévia averbação da área, não há como se reconhecer a existência da pré-falada limitação administrativa que garante ao sujeito passivo isenção sobre parte da área do imóvel de sua propriedade.

## 2.1 - Natureza Constitutiva da Averbação

Particularmente, não vejo como reconhecer a existência de reserva legal antes da respectiva 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 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 do suposto alcance teleológico do comando inserido no Código Florestal, 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 desta Terceira Câmara, 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 desta Terceira Câmara, 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)*

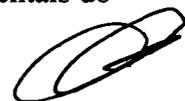
Apenas para demonstrar a manutenção desse entendimento jurisprudencial na Excelsa Corte, trago à colação o MS 25186 / DF, Tribunal Pleno, de relatoria do Ministro Carlos Brito, publicado no DJ de 02/03/2007:

*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.*

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 em 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, está exatamente na 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, mesmo que 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 feito*” 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 no 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 Aplicação do § 7º do art. 10 da Lei nº 9393, de 1996.

Outro argumento diz respeito à exegese (equivocada, a meu ver), que se pretende extrair do § 7º do art. 10 da Lei nº 9393, de 1996, inserido pela MP nº 2.166-67, de 2001.

Não raras vezes, vislumbram-se conseqüências materiais para o comando em questão que, salvo melhor juízo, possui alcance estritamente procedimental.

Vejamos o comando nele inserido, *literis*:

*“§ 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.”(grifei)*

Obviamente, tal dispositivo só pode ser lido em compasso com o art. 179 do Código Tributário Nacional, que trata do regime formal relativo às isenções concedidas em caráter especial.

Diz o dispositivo:

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão. (grifei)*

Regra geral, portanto, sem a apresentação do requerimento e a demonstração do cumprimento dos pressupostos, não pode a autoridade administrativa reconhecer

unilateralmente, a existência do “fato gerador isento” ou hipótese de “não incidência qualificada”.

Nesse diapasão, pondera Souto Maior Borges (op. e ed. cit, p. 336):

*“Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.*

(...)

*Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:*

*I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo;*

*II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagratório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).*

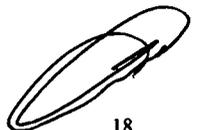
*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos. (destaquei)*

Com efeito, o parágrafo 7º já transcrito dispensou o sujeito passivo de comprovar previamente que preenche os requisitos para a caracterização das chamadas “áreas isentas”, mas isso não significa afirmar que esses requisitos não deveriam estar presentes no momento do fato gerador.

Ou seja, apesar da sua forte influência no regime formal da isenção, o comando novel não produziu qualquer efeito sobre o regime material que orienta o cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, consoante os elementos presentes à data do fato gerador, ex vi do disposto nos artigos 142 e 144 do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*



3- Conclusão

Ante a tais considerações, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário.**

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2008

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator