



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

Processo n° 10183.006526/2005-79
Recurso n° 138.043 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão n° 303-35.586
Sessão de 14 de agosto de 2008
Recorrente JULIAN GARCIA GRIMAS - ESPÓLIO
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

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

Exercício: 2001

Área de Preservação Permanente

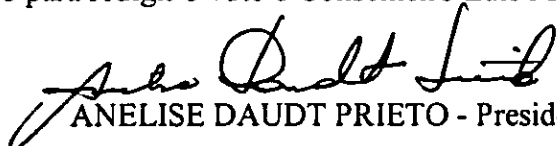
Antes do início da vigência do Decreto n° 4.382, de 19 de setembro de 2002, descabe a glosa das áreas de preservação permanente fundamentada exclusivamente em atraso na formalização de pedido de Ato Declaratório Ambiental.

Área de Reserva Legal. Momento da Constituição

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para acolher 1.806,8 ha de área de preservação permanente. Os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Celso Lopes Pereira Neto e Anelise Daudt Prieto votaram pela conclusão. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, quanto à área de utilização limitada, vencidos os Conselheiros Vanessa Albuquerque Valente, Relatora, Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto e Nanci Gama, que deram provimento para acolher 15.860,8 ha. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


LUIZ MARCELO GUERRA DE CASTRO - Redator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração de fls. 02 a 08, pelo qual se exige o pagamento da diferença do Imposto Territorial Rural – ITR, multa de ofício e juros de mora, em razão da glosa da área de preservação permanente e da área de exploração extrativa, informadas em Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR (DIAC/DIAT), do exercício de 2001, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Santa Maria”, localizada no município de Itaúba/MT.

Regularmente intimado do lançamento fiscal em 03/01/2006 (AR fls. 11), o Contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 139 a 162), suscitando, em sua defesa, os seguintes pontos, os quais transcrevo em síntese:

1. Que a área correta do imóvel é de 19.826,11 Hectares, para tanto ora se anexa as cópias das certidões de matrículas atualizadas do imóvel ao longo do tempo, traduzida no quadro demonstrativo, cuja planilha também se anexa.
2. Que a DITR que foi desconsiderada pela Fiscalização, sendo retificada com a conseqüente autuação, foi preenchida e transmitida pelo Sindicato Rural Patronal de Bela Vista do Paraíso, Estado do Paraná e certamente por pessoa que desconhece a legislação Ambiental, em especial no Estado do Mato Grosso e não estava apta para confecção da referida Declaração, uma vez que jamais houve extração de madeira no imóvel, que nem existiam Planos de Manejo e Projetos de Desmates concluídos para tal atividade.
3. Para a comprovação da Área de Interesse Ambiental de Preservação Permanente, em cumprimento ao artigo 2º da Lei nº 4.771/65 – Código Florestal – o impugnante requer a completa desconsideração da Área de Preservação Permanente informada na DITR de 10.247,00 Hectares, por ser indício do desconhecimento da Legislação Florestal por parte do informante, pois, uma vez tendo-se noção e conhecimento do que significa Preservação Permanente, faz-se a anexação de Laudo Técnico emitido pelo Engenheiro Florestal Renato Olivir Basso – CREA – PR 9039-D e visto no CREA – MT 4117-V, com o levantamento de apenas 1.806,84 Hectares, na condição de área de preservação permanente.
4. Que referido Laudo consta que da área total da propriedade 19.826,00 Hectares, a área de reserva legal corresponde à 15.860,08 Hectares, de acordo com a Medida Provisória nº 1.956-56, de 16/11/2000, que era aplicável na época, informando que a área de desmate do imóvel era de 2.504,39 Hectares, com 17.231,61 Hectares de florestas, informando que o desmate ocorreu em anos anteriores ao período autuado, sendo que nos anos de 2000, 2001 e 2002 não houve exploração madeireira ou derrubada no imóvel, conforme demonstrou por imagens de satélite obtidas anualmente pelo INPE. Informa ainda que a alteração ocorrida no período posterior a 2000 se refere a ocupação de parte da área de pastagem por espécie florestal nativa pioneira (brotação natural), sem descaracterizar a destinação como pastagem.



5. Que o imóvel possui vegetação nativa disponível como Reserva legal que corresponde a 80% da área, atendendo a legislação ambiental vigente, tanto Federal, em especial a Medida Provisória 1956-56/00, como Estadual, - Código Ambiental do Estado, Art. 58, item 'a'1.
6. Que existe a exploração pecuária em parte da propriedade cuja média anual de cabeças importava em 3.888 (três mil, oitocentos e oitenta e oito) no ano de 1999 e 3.960 (três mil, novecentos e sessenta) no ano 2000, tratando-se apenas de animais de grande porte, cujos documentos ora são anexados.
7. Que somente a partir de 2004 é que foi requerido ao Governo do Estado do Mato Grosso, através da FEMA – Fundação Estadual de Meio Ambiente, o pedido de Licença Ambiental Única - LAU, deferido em 23/02/2005, bem como a autorização desmatamento em uma das áreas subdivididas, anexando referidos documentos, além do Relatório de Volumetria e averbação da reserva legal, cópias seguem juntadas.
8. Que o referido Laudo Técnico foi efetuado em consonância com a NBR 14.010 da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas – que trata das Diretrizes para Auditoria Ambiental – Princípios Gerais.
9. Do Direito. Aduz, que existe área de preservação permanente e para efeitos de cálculo do imposto, deve ser considerada, não obstante não ter o impugnante apresentado o Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao IBAMA.
10. Que a Área de Preservação Permanente não se confunde com a Área de Reserva Legal, tendo cada uma destas áreas sob restrição legal de uso um fim distinto por lei.
11. Que toda e qualquer propriedade rural pode possuir ambas as áreas, circunstância que se verifica *in casu*, visto que estas não precisam necessariamente ser as mesmas. Desse modo, uma propriedade rural que contiver os 20% de reserva legal, em atendimento a Lei n. 4.771/65, poderá ainda conter áreas consideradas pelo mesmo diploma legal, como sendo de preservação permanente.
12. Que a exigência da apresentação do ADA, trata-se de formalidade dispensável pela própria legislação fiscal em vigor, pois existem outras provas que podem ser aceitas pela Administração. In casu, existe laudo técnico elaborado por profissional competente, que seguiu as normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas, trabalho este que retratava a situação do imóvel rural no período autuado.
13. Que em relação ao ADA, o § 7º, do artigo 10 da Lei 9.393/96, com a redação dada pela MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo IBAMA.
14. Que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir o § 7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, do ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, ou seja, lei que revela o exato

alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou no entendimento anterior.

15. Que a legislação acima citada é bem clara e não deixa dúvida quanto a desnecessidade de prévia comprovação por parte do declarante e, neste contexto, admite-se a dispensa de apresentação do ato declaratório expedido pelo IBAMA, pois de acordo com os mencionados dispositivos, o declarante é responsável pelo que declara, sendo obrigado ao pagamento do imposto correspondente e demais sanções, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira.
16. Que é inaceitável a retificação feita pelo Auditor Fiscal no Demonstrativo de Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, somente pela não apresentação do ADA (Ato Declaratório Ambiental), uma vez que não se constatou inverdade nos dados declarados. As áreas de reserva legal estão descritas na matrícula, bastando somente para confirmar a autenticidade da informação, que o memorial descritivo fosse confrontado com a área existente na fazenda.
17. Que pelo fato do impugnante estar com sua situação regularizada perante os órgãos ambientais, é evidente que a reserva legal existente na área corresponde a realidade, pois, caso contrário, os órgãos ambientais exigiriam a reserva legal, uma vez que esta está averbada na matrícula. Que não pode prevalecer a atuação no que se refere a esse tópico.
18. Que a atitude da Fiscalização tem o efeito de confisco, pois, com a desconsideração do valor declarado pelo contribuinte levada a efeito pela Fiscalização que redundou na atuação, temos que por conseqüência, ocorreu a diminuição do GU – Grau de Utilização de 100 para 26,9, sendo que em efeito cascata houve a majoração da alíquota do ITR, passando de 0,45% do valor declarado para 20% sobre o valor apurado pela Fiscalização, resultando na atuação absurdamente elevada constante do Auto de Infração.
19. Que não merece respaldo a pretensão do Fisco, com relação à correção monetária aplicada ao caso vertente (Taxa Selic), haja vista os índices utilizados como forma de correção monetária são extremamente absurdos, além de incidir juros de forma irreal, uma vez que os juros de mora devem incidir na forma estabelecida pelo artigo 192 da CF.
20. Que, em matéria tributária, tanto a correção monetária como os juros devem ser previstos em lei, e como observa-se, a taxa SELIC em nenhum momento foi instituída por lei, seja ela ordinária ou complementar.
21. Que a multa aplicada tem o efeito de confisco, ferindo os princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade. Existem dados técnicos que comprovam que a propriedade tem a realidade conforme a DITR apresentada em 2001, sendo certo que a imposição de penalidade compromete o patrimônio do impugnante, de modo a ficar efetivamente patenteada a vedação estabelecida na Carta Magna. Que deve ser excluída a multa punitiva aplicada.
22. Por fim, requer: I - seja deferido o direito de posterior juntada de documentos, nos termos dos §4º e alíneas, §5º, do artigo 16 do Decreto 70.235/72; II – como

determina a Constituição Federal que a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas na presente defesa, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade; III – a observância, na plenitude, do direito de defesa do impugnante; IV – seja julgado insubsistente o presente Auto de Infração, nos termos das teses expostas.

Os documentos que instruíram a impugnação foram juntados das fls. 163 a 296, entre o quais: Cópia das Certidões de Matrículas Atualizadas dos Imóveis, Laudo Técnico de Vistoria, Licença Ambiental Única – LAU, Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal, Autorização para Desmatamento, Imagem Georreferenciada da Propriedade, dentre outros.

Analisando os fundamentos da impugnação, decidiram as autoridades julgadoras de 1ª Instância pela manutenção integral da exigência, conforme se extrai da leitura da ementa a seguir transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2001

Ementa: ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ÁREA DA PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL.

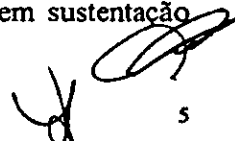
A exclusão das áreas declaradas como de preservação permanente e de reserva legal, esta integrante da área de utilização limitada, da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada à protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, perante o IBAMA ou órgão conveniado. É também necessária a averbação da área de reserva legal, á margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro competente, até a data da ocorrência do fato gerador do Imposto, e a comprovação da extensão das áreas de preservação permanente, mediante laudo técnico que as quantifique e discrimine de acordo com a previsão.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Não há previsão, no rito do Processo Administrativo Fiscal, para uma fase instrutória, para produção de provas. As provas devem ser apresentadas com a impugnação, salvo na comprovada ocorrência de motivo de força maior; ou se referisse a fato ou a direito superveniente; ou, ainda, se visasse contrapor-se a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Lançamento Procedente em Parte.”

Ciente do conteúdo do *decisum*, mais uma vez irresignado, compareceu o recorrente perante este Terceiro Conselho de Contribuintes postulando pela reforma da decisão *a quo*, reiterando os argumentos de sua peça impugnatória, requerendo : I - seja deferido o direito de posterior juntada de documentos, nos termos dos §4º e alíneas, §5º, do artigo 16 do Decreto 70.235/72; II – como determina a Constituição Federal que a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas na presente defesa, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade; III – a observância, na plenitude, do direito de defesa do impugnante; IV – a produção de prova oral, devendo os patronos ser intimados quando da data do julgamento para que formulem sustentação



oralmente; V - seja julgado insubsistente o presente Auto de Infração, nos termos das teses expostas, cancelando-se o débito reclamado.

Instrui o Recurso Voluntário, dentre outros documentos, Relação de Bens e Direitos Para Arrolamento (fls.360).

É o Relatório.



6

Voto Vencido

Conselheira VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE, Relatora

Por conter matéria deste E. Conselho e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo Contribuinte.

Antes de analisarmos as matérias de mérito, é de se esclarecer, ao Recorrente, que não compete às instâncias administrativas de julgamento apreciar a argüição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, conforme constitucionalmente previsto no art. 102, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal.

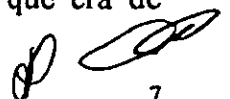
Pondera-se, ainda, que, consoante o parágrafo único do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, não podendo as autoridades administrativas afastar a aplicação de atos legais regularmente editados, devendo observá-los e aplicá-los. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, sob pena de responsabilidade funcional.

Passando ao Mérito. Ao teor do relatado, versam os autos sobre Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, em razão de falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, exercício 2001, apurado em vista haver sido desconsiderada as áreas de preservação permanente e de exploração extrativa declaradas.

No caso "*in concretum*", conforme se verifica, a área de preservação permanente foi glosada em razão do laudo técnico apresentado não discriminar e especificar o enquadramento legal dessas áreas, e por ser intempestiva a protocolização do Ato Declaratório Ambiental – ADA; a área de exploração extrativa foi glosada por não ter sido comprovada a existência de autorização para sua realização, a aprovação de plano de manejo sustentado, e o respectivo cumprimento de cronograma.

De início, ao compulsarmos os autos do processo, observa-se que o Contribuinte uma vez notificado a comprovar o declarado, apresentou, oportunamente, à Fiscalização, dentre outros documentos: Originais das DITRs 2000 e 2001 – RETIFICADAS, Cópia autenticada do LAUDO TÉCNICO da Situação do Imóvel, com taxa de ART devidamente recolhida, Foto Satélite do Imóvel, Cópia autenticada do protocolo do ADA, Ato Declaratório Ambiental – ADA, além de todas as Matrículas, desde o 1º Título concedido até as Matrículas atuais, anexando também, Cópia autenticada do Certificado de Cadastro de Imóvel emitido pelo INCRA no exercício de 1984(fl.s.21/135).

Nesse contexto, insta consignar, que conforme depreende-se da DITR 2001 – RETIFICADA pelo contribuinte, constante às fls. 42/47 dos autos, a Área Total do Imóvel que antes era de 20.494,0ha foi retificada para 19.826,0ha, a área de preservação permanente que era de 10.247,00ha ficou em 1.621,98ha, a área de utilização limitada que anteriormente era 0,00ha foi alterada para 15.860,80ha, a área de exploração extrativa que na declaração original constava como 4.740,20 ha foi retificada para 0,00ha e a área de pastagens que era de 5.502,00ha foi reduzida para 2.338,6ha.



Em sede de defesa, o contribuinte alega “que a DITR que foi desconsiderada pela Fiscalização e retificada com a conseqüente autuação, foi preenchida pelo Sindicato Rural Patronal de Bela Vista do Paraíso, Estado do Paraná e certamente por pessoa que desconhece a Legislação Ambiental, em especial no Estado do Mato Grosso e não estava apta para confecção da referida Declaração”.

A Colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ de Campo Grande (MS), julgou procedente o lançamento em parte, modificando a área total do imóvel para 19.826,1ha, mantendo a glosa da área de preservação permanente, sobretudo, em razão da falta do Ato Declaratório tempestivamente protocolizado, e, quanto à área de reserva legal, entendeu que esta não correspondia a área averbada antes da ocorrência do fato gerador, não podendo ser excluída do Imposto.

Da análise das peças processuais que compõe a lide ora em julgamento, extraio o entendimento, de que assiste razão o Recorrente, pois há nos autos provas suficientes para o provimento do presente recurso.

Na presente questão, conforme se verifica, a Fiscalização em nenhum momento questionou a existência e o estado das reservas preservacionistas, buscou tão somente a comprovação do cumprimento de obrigação prevista na legislação referente às áreas de que se trata para fins de exclusão da tributação.

Nesse particular, deve-se ressaltar, que além do Contribuinte ter trazido aos autos “**Lauda Técnico de Vistoria**”(fls.240/251) identificando as áreas de preservação permanente e de reserva legal, anexou outros documentos, idôneos, atestando a situação do imóvel, como **Cópia do Ato Declaratório Ambiental protocolado junto ao IBAMA, Cópia das Matrículas do Imóvel, Cópia de Licença Única Ambiental (LAU), Cópia foto satélite do imóvel**, dentre outros.

Na verdade, cotejando-se os fatos colhidos e apreciados neste processo, infere-se com clareza a existência no imóvel das áreas de preservação permanente e reserva legal.

Todavia, verifica-se que tanto o Ato Declaratório Ambiental, fls. 135, no qual encontra-se declarada tanto as áreas de preservação e reserva legal, somente foi recepcionado pelo IBAMA em 18/11/2005, assim como, as averbações das reservas legais nas matrículas que compõem o imóvel, fls. 183/234, se deram no decorrer dos anos de 2002 a 2005.

Nesse esteio, faz-se mister salientar, que para efeito de apuração do Imposto Territorial Rural, a Lei nº 8.847 de 28 de janeiro de 1994, dispõe serem isentas as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965. Assim vejamos:

Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994.

“Art. 11. São isentas do imposto as áreas:

I – de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989;

II – de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente - federal ou estadual – e que ampliam as restrições de uso previstas no inciso anterior;

III – reflorestadas com essências nativas.”

Por sua vez, a Lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996, no seu artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, permite excluir da área total do imóvel as áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de apuração do ITR. O art. 10 da Lei nº 9.393 determina:

“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 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 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;

(...)

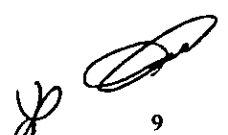
No que concerne à declaração, dispõe o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96:

§ 7º. “ A declaração para fim de 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”.

De fato, com base na redação do art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, alterado pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, acima transcrito, depreende-se que, as declarações para fins de isenção das áreas de reserva legal e preservação permanente, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, não obstante ser de responsabilidade do mesmo qualquer comprovação posterior por parte quando solicitado pela fiscalização, como bem procedeu o Recorrente.

Nesse íterim, manifesto o entendimento de que não é imprescindível a apresentação do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, bastando a simples declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que trata a alínea “a” e “d” do inciso II, § 1º, do art. 10, da Lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996.

Ressalte-se ainda, no próprio § 7º do citado artigo, encontra-se a previsão legal de que comprovada a falsidade da declaração, o contribuinte (declarante) será responsável pelo pagamento do imposto correspondente, acrescido de juros e multa previstos em lei, sem prejuízos de outras sanções aplicáveis.


9

A meu ver, a existência da área de preservação permanente, para efeito de exclusão da base de cálculo do ITR, pode ser comprovada por meio de diversas provas idôneas, inclusive por meio de ADA “extemporâneo”, Laudo Técnico ou outro documento que traga elementos suficientes à formação da convicção do julgador. Isto porque o Ato Declaratório Ambiental é mera formalidade administrativa que apenas declara uma situação fática pré-existente, devendo, esta sim, dar azo à isenção do ITR pretendida.

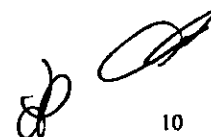
Acerca da matéria, o STJ e os TRF's já sedimentaram seus posicionamentos, no sentido de que é prescindível a comprovação, pelo contribuinte, da existência de Ato Declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL DO IBAMA. 1. O Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei nº 9.393/96, permite a exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA. 2. Recurso Especial provido.” (STJ; REsp 665.123; Proc. 2004/0081897-1; PR; Segunda Turma; Relª Min. Eliana Calmon Alves; Julg. 12/12/2006; DJU 05/02/2007; Pág. 202)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL. COMPROVAÇÃO. LEI 9.393/96 E MP 2.166-67/2001. APLICAÇÃO RETROATIVA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. A Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art. 10, da Lei nº 9.393/96, dispensando a prévia comprovação, pelo contribuinte, da averbação das áreas de preservação permanente e de reserva legal na matrícula do imóvel ou da existência de Ato Declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR, é de cunho interpretativo, podendo ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do art. 106, I, do CTN. 2. Tendo o apelante sucumbido, é justa a sua condenação em honorários advocatícios em favor do apelado, que precisou vir em juízo exercer sua defesa, inclusive em sede recursal.” (TRF 4ª R.; AC 2005.71.05.004018-4; RS; Primeira Turma; Relª Juíza Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha; Julg. 11/04/2007; DEJF 31/07/2007; Pág. 144)

Desta forma, no que pertine à área de preservação permanente, entendo que restou devidamente comprovada, por meio de Laudo Técnico (fls.240/251), a existência de 1.806,84ha de área de preservação permanente. Portanto, em apreço à Verdade Material, acolho o recurso interposto quanto a esse ponto.

Quanto à necessidade de averbação da área de reserva legal, prevista no § 2º do art. 16 da Lei nº 4.771/65, com nova redação dada pela Lei nº 7.803/89, devo ressaltar, que a matéria esteve bem pacificada no âmbito desta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por algum tempo, no sentido de ser dispensável a averbação da área de reserva legal à margem do registro no Cartório competente, quando o contribuinte a comprovasse por outros documentos idôneos.



Nesse sentido, veja-se o Acórdão de nº 303-32195, da lavra do Conselheiro Zenaldo Loibman, *in verbis*:

"ITR/1997. NÃO AVERBAÇÃO DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL. FALTA DE PROTOCOLO DE REQUERIMENTO DE ADA. A isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Regime de Imóveis. A exigência de requerimento de ADA ao IBAMA como requisito para o reconhecimento de isenção do ITR não encontra base legal. No caso concreto foi demonstrada e admitida pela decisão recorrida a existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente através de provas documentais reconhecidas como idôneas. RECURSO PROVIDO."

No entanto, há alguns meses, a posição desta Câmara foi alterada no sentido de se concluir pela absoluta necessidade da citada averbação, antes do fato gerador da obrigação tributária. Conclusão com a qual, pessoalmente, não concordo.

Isso porque, como já disse anteriormente, em análise sistemática do §7º do art. 10, da Lei nº 9.393/96, constata-se que a Medida Provisória nº 2.166-67, publicada no DOU de 25/08/2001, ao introduzir o §7º do citado artigo, determinou que a declaração para o fim de isenção do ITR, relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" (preservação permanente e reserva legal) e "d" (servidão florestal) do inciso II, §1º do art. 10, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, não obstante ser de responsabilidade do mesmo qualquer comprovação posterior quando requisitado pela fiscalização.

Outrossim, ainda que partindo do pressuposto de que a comprovação prévia, por parte do contribuinte (averbação da área de reserva legal à margem do registro no Cartório competente) se faz necessária para fins de isenção tributária da área considerada como de reserva legal, fato é que o Interessado, uma vez notificado a comprovar o declarado, apresentou documentos pertinentes (fls. 97/135 e 238/251), dos quais se infere que a área de reserva legal declarada está sob proteção ambiental. Tais documentos, portanto, se mostram aptos a comprovar as declarações constantes da Declaração Retificadora (DITR/2001) apresentada pelo Contribuinte.

Diante de todo o exposto, considerando ser inaplicável, ao caso concreto, a exigência de averbação da área de reserva legal em data anterior à ocorrência do fato gerador, bem como, ser prescindível apresentação de ADA para fins de comprovação das áreas de reserva legal e preservação permanente declaradas pelo Contribuinte em sua DITR, **voto pelo provimento do presente Recurso Voluntário**, para considerar a área de 1.806,84ha de preservação permanente e 15.860,80 ha de reserva legal.

É COMO VOTO.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2008


VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE - Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Redator

1.1 - Natureza Constitutiva da Averbação da Área de Reserva Legal

Rendendo a devida homenagem às judiciosas ponderações da i. relatora, 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 até pouco tempo se encontrava pacificado neste colegiado, que pretendia 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.

d *13*

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 até pouco tempo pacífica 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.


14

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 n° 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.

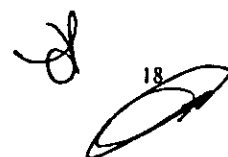
Além de delimitar o conceito fixado pelo Código Florestal, a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal deve orientar a interpretação da legislação que rege a cobrança do ITR à luz do princípio constitucional gizado no art. 153, § 4º da Constituição Federal de 1988, que atribui a este imposto 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 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.

Nessa esteira, o protocolo de Ato Declaratório Ambiental juntado pela recorrente nenhum efeito produz com relação à constituição da reserva legal, que, conforme repisado, somente aperfeiçoada após sua averbação à margem da matrícula.

1.2 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)

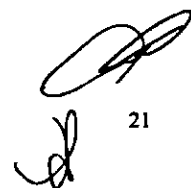
Obviamente, tal dispositivo só pode ser lido em compasso com o art. 179 do Código Tributário Nacional, que trata do regime formal relativo às isenções concedidas em caráter especial.

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 desagravatório 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.

2- Conclusão

Ante à soma do que foi exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Redator





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

Processo n.º: 10183.006526/2005-79
Recurso n.º: 138.043

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 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 à Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção, a tomar ciência do Acórdão n.º 303-35.586.

Brasília, 13 de julho de 2009.


LUIZ HUMBERTO CRUZ FERNANDES
Chefe da 2ª Câmara da Terceira Seção

MF/3ª Conselho de Contribuintes
3ª Câmara
Luiz Humberto Cruz Fernandes
ATRFB Matr. 00918631
Chefe

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
 Com Recurso Especial
 Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional