



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10183.006527/2005-13
Recurso nº 137.570 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.697
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente JULIAN GARCIA GRIMAS - ESPÓLIO
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

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

Área de Preservação Permanente. Condições.

A configuração de determinada área como de preservação permanente decorre exclusivamente da sua conformidade com as hipóteses contempladas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal).

Inadmissível a pretensão de condicionar seu reconhecimento ao cumprimento de formalidade fixada em ato hierarquicamente inferior.

Princípio do Não-confisco. Nesta via administrativa torna-se inoperante a arguição de inconstitucionalidade de dispositivo da lei que disciplina o cálculo do ITR, matéria a ser discutida exclusivamente no poder Judiciário.

Independentemente de tal limitação, admite a Carta Política de 1988 que a majoração de tributos atue como coadjuvante no exercício do poder de polícia.

Por outro lado, a limitação gizada no art. 150, IV da CF não deve ser avaliada individualmente, mas em conjunto com os demais tributos. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Taxa Selic. A taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic como índice de correção dos débitos e créditos de natureza tributária é legal, conforme pacífica jurisprudência desta corte. Aplicação da Súmula 3º CC nº 4

RECURSO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher 974,5 ha de área de preservação permanente, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento integral.


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. Fez sustentação oral o advogado Carlos Augusto Farão, OAB/SP 139843.

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 fls. 02 a 08, através do qual se exige o Imposto Territorial Rural – ITR, no valor original de R\$184.362,33, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, decorrentes da glosa da área de preservação permanente e da área de exploração extrativa, informadas em Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial – DITR (DIAC/DIAT), do exercício de 2000, referente ao imóvel rural denominado “São Judas Tadeu”, Número do Imóvel – NIRF 0.394.774-2, localizado no município de Marcelândia / MT.

2. As alterações no cálculo do imposto estão demonstradas à fl. 02. A glosa da área de preservação permanente causou aumento da área tributável para 14.830,0 ha, e o valor da terra nua tributável, que lhe é proporcional, aumentou para R\$932.300,00. A glosa da área de exploração extrativa, juntamente com a glosa da área de preservação permanente, reduziu o grau de utilização para 18,2%, causando a modificação da alíquota aplicável, para 20%, conforme a tabela do art. 11, da Lei nº 9.393/96.

3. Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 06 e 07, a área de preservação permanente foi glosada em razão do laudo técnico 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. É ainda esclarecido que as declarações retificadoras foram desconsideradas, por terem sido apresentadas após o início do procedimento fiscal.

4. Foi apresentada impugnação tempestivamente, fls. 113 a 135, através da qual se qualificar o contribuinte, se resume a autuação, e são expostos os argumentos de defesa e ao final é requerido:

“(…)

1- DOS FATOS

O auto de infração, na descrição dos fatos e enquadramento legal, descreve a conduta do autuado, da seguinte forma:

(transcreve parcialmente a peça fiscal)

Dessa forma, desconsiderando a apuração e declaração prestada pelo impugnante, (...).



Ficou retificada e alterada a DITR/2000, gerando reflexos no grau de utilização da terra, que caiu de 100,0% para 18,2%, e a alíquota do imposto que era de 0,45% foi alterada para 20,00%, resultando um imposto estratosféricamente maior que o apurado pelo contribuinte, conforme exposto no auto de infração.

No entanto, não obstante aos argumentos constantes do Auto de Infração em epígrafe, sem ambages, o impugnante não incorreu em qualquer prática descrita na autuação, que será devidamente demonstrado no decorrer da presente impugnação, ponto por ponto.

2 – PREMISSA

2.1 – Área Correta do Imóvel

A área correta do imóvel é de 15.498,00 Hectares, para tanto ora se anexa as cópias das certidões de matrículas atualizadas do imóvel ao longo do tempo, traduzida no quadro demonstrativo abaixo:

(...)

Esse imóvel de área total de 15.498,00 Hectares teve sua titulação originária de suas aquisições:

(...)

Estabelece o parágrafo 2º do artigo 1º da Lei 9.393/96:

(transcreve o dispositivo mencionado)

2.1 – Erro na Declaração do ITR do período autuado quanto à Área de Preservação Permanente

Existe no Estado do Mato Grosso todo um cuidado e minucioso controle com a Exploração Vegetal.

A DITR que foi desconsiderada pela Fiscalização, sendo retificada com a consequente 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, tanto é que nem existiam Planos de Manejo e Projetos de Desmates concluídos para tal atividade.

Para comprovação da Área de Interesse Ambiental de Preservação Permanente, em cumprimento ao artigo 2º da Lei nº 4771/65 – Código Florestal – o impugnante requer a completa desconsideração da Área de Preservação Permanente informada na DITR de 7.415,00 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 974,46 Hectares, na condição de área de preservação permanente.



Por referido Laudo consta que da área total da propriedade 15.498,00 Hectares, a área de reserva legal corresponde à 12.398,40 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 1.791,08 Hectares, com 13.705,92 Hectares de florestas, informando que o desmate ocorreu em anos anteriores ao período autuado, sendo que nos anos 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.

Refere-se 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.

Ressalta-se por oportuno 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.

Somente à partir de 2003 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 em uma das áreas subdivididas, com apresentação de Plano de Exploração Florestal, Plano de Manejo Florestal Sustentável, Relatório de Volumetria e averbação da reserva legal, cujas cópias seguem juntadas, sendo que somente após a devida aprovação – Autorização para exploração de PMFS, é que começou efetivamente a exploração sustentada da propriedade, conforme cópias das notas fiscais em anexo.

Existe ainda a exploração pecuária em parte da propriedade cuja média anual de cabeças importava em 1.990 (um mil, novecentos e noventa), tratando-se apenas de animais de grande porte, cujos documentos ora são anexados.

3 – DO DIREITO

3.1 – Área de Preservação Permanente deve ser considerada para Efeitos de Cálculo do ITR

Apesar da Declaração do ITR 2000 constar determinada área do imóvel como sendo de preservação permanente e a Fiscalização entender que esta não existe, certo é a primeira assertiva, ou seja, 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. Nesse passo, passa o autuado a impugnar o Auto de Infração de forma conjunta.

Antes, porém, oportuna a diferenciação entre Área de Preservação Permanente que não se confunde com a Área de Reserva Legal, tendo cada uma destas áreas sob restrição legal de uso, um fim distinto por lei, consoante se observa do magistério do ilustre Mestre Paulo Affonso Leme Machado e, abaixo transcrito:

'ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE – é a área protegida nos termos dos artigos 2º e 3º desta Lei (Lei n. 4.771/65 (Código Florestal)), coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico da fauna e da flora, proteger o solo e a segurar o bem estar das populações humanas.

RESERVA LEGAL – A Reserva Legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada a margem da matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão a qualquer título, ou de desmembramento da área (art. 16, parágrafo 2º, da Lei n. 4.771/65, com a redação dada pela Lei n. 7.803/89).

A Reserva Florestal Legal decorre de normas legais que limitam o direito de propriedade, da mesma forma que 'as florestas e demais formas de vegetação permanente' previstas, também, na Lei n. 4.771/65 (Código Florestal). Diferenciam-se no que concerne a dominialidade, pois a Reserva Florestal Legal dos artigos 16 e 44 Código Florestal somente incide sobre o domínio privado, sendo que as áreas de preservação permanente incidem sobre o domínio privado e público.'

Assim, toda e qualquer propriedade rural pode possuir ambas as áreas, circunstância que se verifica in casu, visto que estas não precisam ser necessariamente 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.

Relativamente a fixação do Imposto Territorial Rural, vários são os fatores para sua determinação, inclusive, além da área total do imóvel a área de preservação permanente a área de utilização limitada, a área aproveitável, a área ocupada por benfeitorias, os produtos vegetais, tais como pastagens, exploração extrativa atividades granjeira ou aquícola, que vai determinar a área utilizada da propriedade. Com base nessas informações teremos o Grau de Utilização da terra, denominada GU. Para o cálculo do valor da terra nua, adota-se o valor total do imóvel, o valor das benfeitorias, o valor das pastagens cultivadas e/ou melhoradas e florestas plantadas, remanescendo desta operação o valor da terra nua.

Somente após todas essas operações matemáticas é que se passa cálculo do imposto, considerando como parâmetro o valor da terra nua tributável, passando assim a incidir a alíquota e a determinação do valor do imposto.



O que se nota é que a glosa da área de 0,00 hectares, declarada como de preservação permanente, ocorreu tão somente porque (i) o Laudo Técnico apresentado não discriminava, caso a caso, cada área de preservação permanente, entendendo o Auditor-Fiscal autuante que não era possível a análise do mesmo, desconsiderando o valor declarado e (ii) porque não foi comprovada a apresentação do ADA, que segundo o Auditor Fiscal autuante, seria uma das exigências para que o benefício da isenção fosse aceito, conforme legislação fiscal exposta nos autos, desconsiderando o valor declarado.

Trata-se, portanto, de formalidade dispensável pela própria legislação fiscal em vigor, pois existem outras provas que podem ser aceitas pela Administração, das quais, averbação da área à margem da matrícula do imóvel na data da ocorrência do fato gerador estipulada na legislação.

No entanto, adotando o artigo intitulado Imposto Rural: Burocracias (dês) necessárias para obter isenção de ITR, de lavra do advogado Rodrigo Maitto da Silveira, publicado na revista eletrônica Consultor Jurídico, 12/01/2006, cuja cópia a presente anexamos, ousamos discordar até mesmo da legislação que determina a obrigatoriedade da averbação à margem da matrícula do imóvel.

Com efeito.

O objetivo da legislação referida, quando impõe ao proprietário rural o dever de realizar a averbação dessas áreas no registro de imóveis é criar um mecanismo de controle para a manutenção da vegetação nativa, ou seja, para fins meramente ambientais. Assim, a averbação da área, na data do fato gerador do ITR, não nos parece constituir uma condição essencial para o aproveitamento da isenção, já que a Lei nº 9393/96 não impôs expressamente tal contrapartida específica ao produtor rural.

A delimitação de área já advém do Código Florestal, como já dissemos, podendo perfeitamente o contribuinte se utilizar de outros meios que não a averbação para demonstrar as condições da propriedade rural, sendo que os precedentes jurisprudenciais do C. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, concluem pela possibilidade de adoção de laudos técnicos para a comprovação da situação da área declarada isenta de tributação. O mais correto seria afirmar a realidade fática da situação, que restaria comprovada pelos laudos técnicos.

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 objurgado no período autuado.

Sendo assim, já se verifica a existência da área em questão, e cumprimento a Lei 4.771/65, conforme se pode observar do Laudo Técnico que ora se apresenta, bem como com as imagens por satélite que o acompanham, ficando caracterizado pelas imagens ano a ano encartadas que não houve exploração vegetal no período da autuação, sendo amplamente discorrido sobre o assunto no Tópico 2.1 – Erro na



Declaração do ITR do período autuado quanto à Área de Preservação Permanente acima.

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:

(transcreve o dispositivo mencionado)

O artigo 8º da Lei 9.960, de 28/01/2000, que introduziu nova redação à Lei 6.938, de 31/08/1981, dispunha que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR seria opcional, e se após vistoria, fosse constada divergência, seria lavrado novo ADA e os dados efetivamente levantados seriam enviados à Secretaria da Receita Federal para providências, a saber:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Nem se alegue a D. Fiscalização que a alteração do parágrafo primeiro promovido pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, tornando obrigatória a utilização do ADA para efeitos de redução do valor do ITR é que deve prevalecer, pois se tornou letra morta diante da publicação da Medida Provisória 2.166-67 de 24 de agosto de 2001, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 10 da Lei nº 9.393/96.

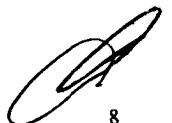
A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, ou 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.

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.

Nesse sentido a Primeira Turma do C. Superior Tribunal de Justiça, em decisão unânime definiu que, nos termos da Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, é desnecessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para fins de Isenção do Imposto Territorial Rural (ITR), referente às áreas de preservação permanente e reserva legal, permitindo ainda, por ser de cunho interpretativo, sua aplicação a fatos pretéritos, conforme o permissivo do art. 106, 1, do CTN, verbis:

(transcreve ementa de acórdão)

Inconformada com a decisão, a Fazenda Nacional manejou Embargos de Declaração, sendo que no julgamento ocorrido em 14/09/2004, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão



unânime, entendeu por rejeitar o citado recurso, restando ementado o seguinte:

(transcreve ementa de acórdão)

Se, no caso dos julgados citados acima o C. Superior Tribunal de Justiça entendeu que a lei mais benéfica se aproveita a fatos pretéritos, invocando as disposições do artigo 106 do Código Tributário Nacional, o que se dirá em relação a fatos futuros.

Ora, o impugnante foi autuado pela ausência de Ato Declaratório Ambiental (ADA) expedido pelo IBAMA, nos termos das Instruções Normativas citadas no Auto de Infração (quais sejam, IN SRF nº 60/2001, IN SRF nº 73/2000, IN SRF Nº 43/1997, com redação dada pela Instrução Normativa SRF Nº 67/1997), em relação à área de preservação permanente. Considerando que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo IBAMA, cai por terra qualquer pretensão da Fiscalização na autuação que foi procedida.

Invocando o voto proferido no Recurso Especial acima citado, conclui o eminente Ministro Relator Luiz Fux:

'Na hipótese sub examine o excesso de formalismo que redundou na autuação da recorrida e um flagrante desrespeito ao disposto no § 7º, do art. 10, da Lei n.º 9.393/96, cujo caráter é de lex mitior, e, por essa razão, não poderia ter sua incidência afastada.

Deveras, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, prevendo a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo IBAMA, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.' (...)

Destarte, negou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Nesta mesma esteira de entendimento, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em decisões mais recentes, vem decidindo, reiteradamente, de forma contrária a exigência de prévia comprovação da área declarada como reserva legal, por meio de Ato Declaratório Ambiental (ADA), para efeito da exclusão da base tributável do ITR. Abaixo encontram-se especificados alguns dos inúmeros Acórdãos da mesma natureza, proferidos pelo egrégio Conselho, verbis:

(transcreve ementas de acórdãos)

Portanto constata-se, da legislação e jurisprudências invocadas, que a Administração Tributária não poderia exigir, para a exclusão do ITR das áreas declaradas como de preservação permanente e reserva legal, ato declaratório do IBAMA, pois tal comprovação há de ser feita mediante declaração do contribuinte. Caso não aceite o que declara o



contribuinte, cabe à autoridade fiscal comprovar a falta de veracidade do declarado. Portanto, 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.

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.

Dessa forma, nada foi realizado em desacordo com as normas regulamentares, muito menos, com o propósito de fraudar o recolhimento do imposto devido (ITR), tampouco, deixou-se de arrecadar qualquer tributo pertinente ao imóvel em tela. A tudo isso, soma-se o fato de que a aludida propriedade possui área considerável de preservação permanente, na quantidade então declaradas, consoante devidamente demonstrado alhures e documentos em anexo.

Destarte, não pode prevalecer a autuação no que se refere ao tópico citado.

3.2 – Efeito de Confisco na Prevalência do Auto de Infração

Com a desconsideração do valor declarado pelo contribuinte levada a efeito pela Fiscalização que redundou na autuação, temos que por consequência, ocorreu a diminuição do GU – Grau de Utilização de 100 (cem) para 18,2 (dezoito vírgula 2), 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 autuação absurdamente elevada constante do Auto de Infração que ora se impugna.

A esse respeito, entendemos que a atitude da Fiscalização tem o efeito de confisco, pois, na lição de Marco Aurélio Moreira Júnior, in artigo intitulado 'Inconstitucionalidade da Progressividade da Alíquota aplicada ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural', publicado na revista eletrônica Jus Navegandi, em cinco anos, persistindo a aplicação da alíquota de 20%, o imóvel estará confiscado, verbis:

'A alíquota do imposto varia de 0,03% até 20% em função da área do imóvel e do grau de sua utilização. Nos termos da Lei nº 9.393/96, para imóvel com área de até 80 hectares, utilizada em mais de oitenta por cento, a alíquota é de apenas 0,03%. Essa alíquota aumenta na medida em que a área é maior, indo até a 0,45%, se o imóvel tem área superior a 5.000 hectares, se o imóvel tem mais de oitenta por cento dessa área utilizada. Cresce, também, a alíquota na medida em que diminui a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, de sorte que para um imóvel com área superior a 5.000 hectares, com até trinta por cento utilizada, o imposto tem alíquota de

20%, o que significa dizer que em cinco anos, se persistente a situação, estará confiscado'.

Assim, não pode prevalecer a alíquota no importe arbitrado.

3.3 – Não Aplicação da Taxa Selic

Com relação à correção monetária aplicada ao caso vertente, também não merecem respaldo a pretensão do Fisco, haja vista que os índices utilizados como forma de correção monetária são extremamente abusivos, além de incidir juros de forma irreal, uma vez que os juros de mora devem incidir na forma estabelecida pelo artigo 192 da CF.

Outrossim, a partir de janeiro/96, aplica também como forma de juros a Taxa Selic, julgada inconstitucional como índice de correção monetária de tributos.

A Taxa Selic foi criada para dar maior segurança, agilidade e transparência aos negócios efetuados com as denominadas 'Letras do Tesouro Nacional', o SELIC – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, mecanismo eletrônico centralizado de controle diário da custódia, liquidação e operação de títulos públicos por computadores foi instituído na data de 14.11.79. Posteriormente, no sentido de regulamentar referido mecanismo, bem como sua destinação, criou-se a Circular BACEN nº 2727/96, a qual prescrevia:

'Destina-se ao registro de títulos e depósitos interfinanceiros por meio de equipamento eletrônico de teleprocessamento, em contas gráficas abertas em nome de seus participantes, bem como ao processamento, utilizando-se o mesmo mecanismo de operações de movimentação, resgates, ofertas públicas e respectivas liquidações financeiras'.

Não obstante a destinação prevista para o Selic, foi criado ainda, na data de 15.06.86, através da Resolução nº 1.124 do Conselho Monetário Nacional, a Taxa SELIC, tratando-se de rendimento definido pela taxa média ajustada dos financiamentos apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, calculado sobre o valor nominal e pago no resgate de determinado título, sendo possuidora de características de juros moratórios, cujo objetivo era premiar o capital investido pelo tomador de títulos da dívida pública federal, como rendimento da denominada 'Letra do Banco Central'.

Não prevendo a norma regulamentadora o que seria a Taxa SELIC, instituiu-se as Circulares BACEN nºs. 2.868 e 2.900, de 04.03.99 e 24.06.99, respectivamente, onde ambas no artigo 2º, § 1º, aduziam:

'Define-se Taxa SELIC como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais'.

Como visto, na criação da Taxa SELIC, em nenhum momento houve menção explícita de quais os casos em que deveria ser empregada e nem que espécie de juros seriam esses. Porém, há de se ressaltar que o embate da presente questão não se limita na ausência de definição legal da referida Taxa, e sim, na falta de criação por lei da taxa SELIC para fins tributários.



Ora, sabido é que o Direito Tributário tem todo o seu arcabouço estruturado na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Sendo assim, em matéria tributária, tape 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.

Nesse sentido, vale também ressaltar, que a taxa dos juros em matéria tributária, é fixada pela legislação em favor do Poder Tributante, mas também como garantia do contribuinte, em estrito respeito aos princípios condicionados na Constituição da República, dentre eles o da legalidade.

Assim, a Lei nº 9.250/95 ao alterar a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), estabeleceu em seu art. 16 que:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Ainda, em se tratando da citada lei, prescreve o caput do art. 39:

(transcreve o dispositivo mencionado)

No mesmo artigo da mencionada lei, estabelece o seu § 4º que:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Portanto, ao empregar a Taxa SELIC como juros na compensação ou restituição tributária, contrapõe conhecimentos da própria matéria tributária, pois sabido que na compensação não há mora, existindo somente se na restituição a Receita Federal não a efetuar no prazo legal.

Podemos citar ainda, vários outros ordenamentos jurídicos instituidores de tributos, os quais utilizam a Taxa SELIC, ora como juros moratórios, ora como juros remuneratórios.

Como juros moratórios, podemos citar o art. 61, § 3º da Lei 9.430/96, que a prevê no pagamento de débitos para com a União efetuados com atraso. Já como juros remuneratórios, citamos o art. 5º, § 3º, também da citada lei.

Não obstante a utilização da guereada taxa pelos entes tributantes, vê-se que na realidade ela foi criada para apurar tão somente rendimentos de títulos federais, consoante prescrito nas Circulares expedidas pelo Banco Central.

Assim, visando a taxa SELIC remunerar títulos e não havendo discriminação qualitativa e quantitativa de seus componentes integrantes, acaba por ferir princípios constitucionais, e por decorrência não pode ser aplicada em matéria tributária. A exigência de cobrança de juros e correção monetária com fulcro em taxa não clarificada e definida, se torna ilegítima para fins tributários.

Em obediência ao princípio da legalidade, sabido é que a instituição de determinado tributo deve ser amparada por lei competente e assim sendo, sua quantificação monetária ou a mera readaptação de seu valor, bem como os juros, também devem ser amparados por lei.



Nesse sentido, o Mestre Ruy Barbosa Nogueira, à luz da Constituição de 1946, em seu 'Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias', Ed. Revista dos Tribunais, 1965, item 30, pág. 24, leciona:

'Em nosso Estado de Direito, o constituinte brasileiro colocou debaixo do maior cuidado o princípio fundamental da segurança do direito no campo da tributação, tanto assim que, além de ter inscrito entre os direitos e garantias individuais a cláusula genérica que:

'Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei' (§ 2º do art. 141);

ou o chamado princípio da legalidade, veio especificamente vincular o texto de lei a criação ou aumento de tributo, dispondo no início do § 34 do mesmo artigo: 'nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça';

elevando assim à categoria de norma geral constitucional o princípio da estrita legalidade do crédito fiscal.'

Desnecessário notar que os artigos supra citados hoje correspondem aos arts. 5º, inciso II e 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Cumprе esclarecer que o Código Tributário Nacional não veda a mera atualização do tributo, desde que o critério atualizar esteja previsto em lei, o mesmo ocorrendo com os juros de mora, que na ausência de lei em sentido contrário, deve ater-se à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Consubstanciando todo o explanado, oportuna se faz a transcrição de ementa expedida em decisão do Recurso Especial nº 215.881 – Paraná, em trâmite perante o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, tendo como Relator o Exmo. Sr. Dr. Ministro Franciulli Netto, in verbis:

(transcreve ementa de acórdão)

E adiante, importante se faz a transcrição do acórdão expedido no presente recurso, o qual pede vênia para transcrever:

'Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, acolher a arguição de inconstitucionalidade, no termos do voto do Sr. Ministro Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Votaram com o Sr. Ministro Relator os Srs. Ministros NANCY ANDRIGHI, PEÇANHA MARTINS, ELIANA CALMON e PAULO GALLOTTI. Custas como de lei.'

Desta forma, acolhendo-se as teses acima elencadas, não há porque manter a aplicação da Taxa SELIC, mas caso contrário, prevalecendo o Auto de Infração, deve ser extirpada a correção monetária e juros aplicados ao caso vertente por não ser real, devendo ser julgado insubsistente referido item do Auto de Infração pela ilegalidade que lhe permeia.

3.4 – Multa Punitiva

Por outro lado, não merece sorte a multa aplicada ao caso vertente no importe de 75% (setenta e cinco por cento).

A multa punitiva tem como natureza jurídica o caráter eminente de sanção (punitiva), que tem por finalidade punir o contribuinte pelo atraso ao pagamento.

Quando alguém viola uma norma do ordenamento jurídico terá como resposta, uma reação prevista pelo próprio ordenamento. Assim restabelece-se a ordem que foi rompida. Se o dano é patrimonial e sua reparação recoloca a situação no mesmo ponto em que se encontrava, antes que o fato danoso tivesse ocorrido. E esta reparação é uma sanção civil.

É cediço que juros de mora constituem em rendimento (compensatório) do capital, assim, como o contribuinte reteve, além da data do recolhimento, o tributo que devia ao Estado, deve assim pagar o principal e os juros, estes como rendimento do capital que ficou igualmente em seu poder.

Insta esclarecer que a multa, que por sua natureza jurídica é eminentemente de sanção (punitiva), tem por finalidade punir o contribuinte pelo atraso ao pagamento.

No particular das sanções tributária aplica-se o princípio da proporcionalidade, chamado pelos norte-americanos de princípio da razoabilidade e pelos alemães de proibição do excesso, refere-se à lei arbitrária, àquela que embora formalmente perfeita, vulnera os direitos fundamentais do cidadão em sua substância. O princípio confronta com a onipotência do legislador.

Os princípios são normas jurídicas constitucionais com forte dose axiológica. Normas que juridicizam valores enquanto outras juridicizam fatos, no sentido de condicionar a função legislativa, influenciando a conduta do legislador. Do ponto de vista analítico, não realizam um juízo hipotético perfeito. São fragmentos de normas que impregnam as normas de conduta.

Quando se fala em direitos fundamentais de um homem há sempre dois direito que se contrapõem, basta pensar, por exemplo, no direito à liberdade de expressão, por um lado, e no direito de não ser enganado, excitado, escandalizado, injuriado, difamado, vilipendiado, por outro. Nos casos, que são a maioria, deve-se falar de direitos fundamentais não absolutos mas relativos, no sentido de que a tutela deles encontra, em certo ponto, um limite insuperável na tutela de um direito igualmente fundamental, mas concorrente. E dado que é sempre uma questão de opinião estabelecer qual o ponto em que um termina e o outro começa, a delimitação do âmbito de um direito fundamental do homem é extremamente variável e não pode ser estabelecida de um (sic) vez por todas.

O direito constitucional reconhece ao cidadão, de um lado, o direito de propriedade, o direito ao trabalho, o direito à associação para o empreendimento de risco e de outro, o direito de o Estado retirar uma parcela de sua riqueza para custear seus gastos a fim de que possa

exercer as atividades que a própria Constituição lhe atribui em caráter privativo.

Tem-se aí o direito de propriedade do cidadão, de um lado, direito do Estado ao tributo, de outro. Estes direitos confluem para a formação de um outro direito fundamental: o não confisco.

Assim, o direito de tributar, de competência do Estado, não pode permitir a destruição. A Suprema Corte Norte Americana reafirmando a frase de Marshall disse: 'O poder de tributar não é o poder de destruir e sim o poder de conservar' (The power to tax is the power to keep alive).

No Brasil o Ministro Orozimbo Nonato, em 1953, em RE nº 18.331 consignou em outras palavras: 'o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do 'détournement de pouvoir'. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado. – O imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que aniquile a atividade particular.'

Assim são as ordens de valores:

- a) a preservação do trabalho do ser humano;*
- b) a preservação das sociedades, empreendimentos levados a efeito por um grupo de pessoas, criando riquezas e empregos;*
- c) a preservação do Estado que proverá a segurança administrará a justiça para o bem comum.*

A manutenção do Estado não pode significar a destruição da empresa, ou dos seus meios de subsistência. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer (art. 5º, XIII, CF/88).

A carga tributária no País é pesadíssima. A Constituição ao determinar a criação de contribuições sociais com base de cálculo de imposto – folha de salários, faturamento e lucro – aumentou consideravelmente a arrecadação (art. 195, inciso I da CF), e, mais, ao permitir que outras fontes de custeio para a Previdência fossem criadas alargou mais ainda o espectro (art. 195, §4º do(sic) CF), embora estas não possam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos a (sic) serem cumulativas (art. 154, inciso I da CF). Na verdade, muitas vezes os empresários deixam de pagar os impostos ou parte deles por questão de sobrevivência, em verdadeiro estado de necessidade.

Deveras, terá o Estado destruído a empresa, a atividade produtiva e os empregos.

Nada disso ocorreria se o legislador, ao estipular as multas, atentasse para o princípio da proporcionalidade, extraído da própria natureza do direito posto e, no caso, vivamente representado pelo princípio do não confisco. As sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor de base de cálculo do tributo, como o valor da operação.

Aos Órgãos Administrativos e mesmo ao Judiciário cabe o ajuste dessa porcentagem, sem que o julgadores se tornem legisladores, posto que trata-se de punição draconiana e havendo o poder/dever desses órgãos em afastá-las ou reduzi-la a fim de impedir a destruição da atividade da empresa. Esse poder/dever é insito à atividade exercida pela Administração Pública, que está obrigada a impedir o abuso de seus agentes no exercício de suas funções sem que usurpe a atividade adstrita exclusivamente ao Poder Judiciário. Não se trata aqui de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo que regule a imposição de multa, mas tão-somente o livre exercício da própria administração em rever os atos por ela praticados. Nesse passo, imperioso colacionar o RE nº 60.964/SP, 2ª Turma – STF, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, in verbis:

(transcreve ementa de acórdão)

Acresce, ainda, o Ministro Evandro Lins e Silva, no RE 57.904/SP, 1ª Turma, STF, a que pede vênua para transcrever:

(transcreve ementa de acórdão)

O princípio da proporcionalidade é formado por três elementos ou subprincípios, quais sejam: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, os quais, em conjunto, dão-lhe a densidade indispensável para alcançar a funcionalidade pretendida pelos operadores do direito.

A adequação refere-se a idoneidade ou propriedade ou aptidão da medida para atingir o fim proposto. Deve haver um vínculo de causalidade entre a medida restritiva e o fim a que se destina. A necessidade indica a indispensabilidade da medida para a conservação de outro direito fundamental. A proporcionalidade em sentido estrito indica se o meio utilizado encontra-se em razoável proporção ao fim perseguido.

Poder-se-á concluir que a multa é necessária para coibir a inexecução da obrigação tributária substancial como o é para coibir a fraude, mas é inadequada quando a sua grandeza, no sentido de que não atinge a finalidade perseguida, destruindo o bem do qual o fruto é desejado.

Desta forma, podemos citar entendimento extraído dos autos da execução fiscal nº 97.1207254-1, em trâmite pela 2ª Vara da 12ª Subseção Judiciária de Pres. Prudente-SP, ao qual determinou o cancelamento de grande parte do valor da multa moratória aplicada, como podemos transcrever:

'Não se pode negar a natureza confiscatória da multa de 100%, que não pode ser justificada por tratar-se de medida punitiva ao contribuinte inadimplente que deixou de recolher na época própria a



contribuição devida. A fixação de multa nesse patamar, implica em última análise em exigência da contribuição em dobro, o que torna de legalidade questionável.

Aliás, essa foi a conclusão a que chegou o próprio legislador, que em razão de seu entendimento, editou lei posterior, promovendo expressamente a redução da multa excessiva para 20%.

Em recente julgamento proferido no Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 179.411 (98.0046648-7-SP), em que são partes Recte: Fazenda do Estado de São Paulo, Recdo: Apex Artigos e Artefatos Plásticos Ltda., houve redução do percentual da multa, cuja ementa abaixo transcrevemos:

(transcreve ementa de acórdão)

Dá íntegra do v. acórdão podemos destacar:

(transcreve excerto do acórdão)

Podemos também citar o entendimento contido na RDDT nº 58, pág. 213, extraído do REsp nº 177.834 (1998/0042210-2), Apte: Fazenda do Estado de São Paulo, Apdo: Perfomec Equipamentos Mecânicos Ltda, cuja ementa abaixo transcrevemos:

(transcreve ementa de acórdão)

Como se não bastasse, 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 2000, sendo certo que a imposição da penalidade compromete o patrimônio do impugnante, de modo a ficar efetivamente patenteada a vedação estabelecida na Carta Magna.

Assim, acolhendo as teses acima descritas, deve ser excluída a multa punitiva aplicada e, caso se mantenha, o que não se admite em vista das bem fundadas teses, deve ser reduzido o percentual da multa constante no Auto de Infração.

3 – DO PEDIDO

Por todo exposto requer:

I – Seja deferido o direito de posterior juntada de documentos, nos termos dos § 4º e alíneas, § 5º, do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72;

II – Requer, 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;

V – Seja julgado insubsistente o presente Auto de Infração, nos termos das teses acima expostas.”

Foram juntados os documentos de fls. 136 a 211, 214 a 403 e 406 a 422.

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

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ÁREA DE 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, à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro competente, até a data de 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 legal.

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

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.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso trata de matéria afeta à competência deste Terceiro Conselho e é tempestivo. Dele se deve tomar conhecimento, portanto.

1. Reserva Legal

1.1 - 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 pacífica jurisprudência deste Terceiro Conselho de Contribuintes inclina-se no sentido de responder positivamente a tal indagação e o principal ponto em que se baseia para tal interpretação, salvo engano, seria a convicção acerca do objetivo da exigência de averbação.

Transcrevo trechos do voto proferido nos autos do recurso voluntário nº 127.562, de lavra do i. Conselheiro Zenaldo Loibman, que representou o caso líder com relação à interpretação que se pacificou perante esta corte administrativa.

Não se admite que o Fisco afirme sustentação legal no Código Florestal para exigir averbação das áreas como condição ao seu reconhecimento como isentas de tributação pelo ITR.

Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção do ITR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65(Código Florestal)

(...)

De fato agrediria a lógica elementar estabelecer como condição prévia à isenção de área sob reserva legal, o mero ato de averbação, acessório, complementar na tarefa central de buscar a preservação da área, e que cumpre a finalidade específica de dar conhecimento erga omnes, de forma a que qualquer adquirente posterior esteja ciente e possa ser responsabilizado pelo descumprimento da limitação de utilização imposta por lei, para áreas com certas características geográficas, ecológicas, históricas, de interesse ambiental, que constituem patrimônio nacional a ser obrigatoriamente preservado, independentemente de qualquer ato declaratório do fisco ou de qualquer outro órgão administrativo. A definição de área de reserva legal é estabelecida no Código Florestal, a existência de áreas conforme a definição caracteriza a obrigação imposta não apenas ao proprietário, mas a todos, inclusive à administração pública, de preservação de tal área.(destaquei)

Ou seja, segundo ficou consignado nos respectivo voto condutor, analisando-se a norma sob um matiz teleológico, seria possível concluir que a averbação da reserva legal à margem da matrícula teria o objetivo acessório de assegurar publicidade àquele ato de limitação, perfeitamente constituído pelo Código Florestal.

Indiscutivelmente, razão assiste ao i. Conselheiro naquilo que tange às conclusões acerca da impossibilidade de, com base no direito posto, ou seja, no Código Florestal vigente à época do fato gerador, instituir obrigação acessória cujo descumprimento levaria ao afastamento de tratamento tributário diferenciado.

Entretanto, nessa linha, que, salvo se houvesse lei em sentido contrário (e não há), o conceito de Reserva Legal a ser aplicado pela legislação que disciplina o cálculo do Imposto Territorial Rural é exatamente aquele fornecido pelo Código Florestal, observadas as condições e limites por ele instituídos.

Entendo, entretanto que isso não impede que a legislação de cunho tributário se apóie nos conceitos estabelecidos no Código Florestal, para efeito de cálculo do Valor da Terra Nua Tributável, cálculo da área aproveitável e, conseqüentemente, do respectivo Grau de Utilização da propriedade.

Ou seja, embora a Reserva Legal não seja um instituto próprio do Direito Tributário, este ramo necessita socorrer-se desse conceito para a definição da base de cálculo do ITR, assim como, faz o Direito Agrário para avaliação da produtividade do imóvel.

Em suma, a Reserva Legal não é um instituto do Direito Ambiental, mas do Ordenamento Jurídico.

Justamente por conta desse aspecto multifacetário do instituto jurídico objeto de litígio, é que penso que o critério teleológico que orientou o voto do qual ora se diverge, a meu ver, demonstra-se, com o máximo respeito, insuficiente, pois restringe a aplicação da norma a um contexto inferior ao seu verdadeiro universo de aplicação.

Nesse ponto, é sempre salutar a lição de Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Lejus, 3ª ed. p.p. 116/123), acerca do que se denominou cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico:

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem conseqüências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem conseqüências para o sistema jurídico. “Daí, quando se lê a lei, em verdade se ter na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática.

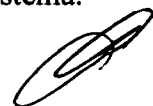
(...)

Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.(destaquei)

(...)

Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. (destaquei)

Partindo dessa premissa, penso que não se pode pretender buscar a exegese de texto normativo “isolando” ou “tentando isolar” sua finalidade, dentro de um único subsistema.



A esse respeito, precisa é a lição de Tércio Sampaio Ferraz. (*Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo. 1994, Atlas, 2ª ed. p.p. 291 e ss)

Em suma, a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das consequências 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 consequências...". (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.

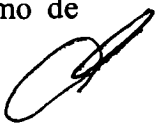
Antes da demarcação, portanto, o efeito invocado no voto condutor resta esvaziado, pois inexistente área a proteger, apenas a obrigação de se constituir um percentual sujeito a proteção.

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 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 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.

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 consequências 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 no artigo 144 do CTN:

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- Áreas de Preservação Permanente

Da análise dos fundamentos que me fazem propor a manutenção da exigência relativa à glosa das áreas de reserva legal é possível extrair os que me conduzem a propor a revisão da decisão recorrida no que se refere à exigência decorrente da glosa das áreas de preservação permanente.

Com efeito, as áreas de preservação permanente contempladas no art. 2º do Código Florestal¹ assim devem ser consideradas pelo só efeito daquele diploma, independentemente, para tanto, de qualquer formalidade adicional.

¹ Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

Apenas para argumentar, poder-se-ia então cogitar que a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), não influiria na caracterização da área, mas exclusivamente no cálculo do Imposto Territorial Rural.

Ocorre que a Lei nº 9.393, de 1996, na alínea “a”, do inciso II, do § 1º, do art. 10², não impõe qualquer restrição às definições extraídas do Código Florestal, nem muito menos ao seu reflexo no cálculo do ITR.

Assim, admitir essa hipótese, com o máximo respeito, seria permitir que a imposição de sanção, materializada na perda do benefício, em violação ao art. 97, incisos V e VI, do CTN³ (Lei 5.172, de 1966), estivesse calcada em ato hierarquicamente inferior,

Não custa esclarecer que, ainda que se afirme que a perda do benefício não representa penalidade (hipótese do inciso V), a restrição baseada em ato hierarquicamente inferior, indiscutivelmente se enquadraria na hipótese do inciso VI do art. 97 do CTN.

É importante que se frise, nesse aspecto que, como restou consignado na decisão recorrida, em sede de impugnação, foi apresentado o laudo técnico de fls. 164 a 171, que permitiria se considerar comprovada a área de preservação permanente indicada à fl. 170, de 974,5 ha.

3- Tributo com Efeito de Confisco

Fundamento freqüentemente manejado perante este colegiado é a vedação à instituição de tributo com efeito de confisco, gizada no art. 150, IV da Carta Magna de 1988.

Dentre outros obstáculos, em especial o impedimento definido no art. 49 do regimento deste Terceiro Conselho⁴, definir a partir de quando o tributo incide na proibição constitucional é tarefa das mais difíceis.

De qualquer sorte, ainda que se pudesse enfrentar a questão cabe aqui relembrar a discussão travada na Suprema Corte dos Estados Unidos, que admitiu os reclamados efeitos confiscatórios em razão do exercício do poder de polícia, técnica, a meu ver, igualmente assimilada na Constituição Federal de 1988, especialmente no que se refere à majoração do Imposto Territorial Rural.

Não menos esclarecedor é o norte jurisprudencial que tem se consolidado no Pretório Excelso, a teor da decisão proferida nos autos da ADInMC 2.010-DF, (Rel. Min. Celso de Mello, 29.09.99).

² § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: (...) II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

³ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁴ Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Como bem frisou o Ministro no voto condutor do acórdão, o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total resultante dos tributos em conjunto, e não em função de cada tributo isoladamente.

4- Taxa Selic

Apesar da longa dissertação da recorrente acerca da inaplicabilidade da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC aos débitos tributários, não vejo como afastar a sua incidência sobre exigência discutida nos autos do presente recurso Voluntário.

Com efeito, a matéria foi alvo do art. 161 do Código Tributário Nacional, que prevê:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (destaquei)

Como se verifica, o limite de 1% ao mês somente é considerado se outra lei, ordinária, já que não se trata de matéria reservada a lei complementar, estipular outro percentual ou prazo para cálculo.

O fato é que, como é cediço, fazendo uso dessa faculdade, o art. 61, caput e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996 assim dispôs:

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

(...)

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

Assim sendo, penso que a pesquisa da natureza dessa cobrança pouca relevância assume para a solução do litígio. Trata-se de exigência prevista em lei cuja constitucionalidade vem sendo pacificamente reconhecida por nossas cortes superiores.

Apenas à guisa de exemplo, cite-se:

1- REsp 929.995 - PE (Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 23/04/2007)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. JUROS MORATÓRIOS. TAXA DE JUROS. SELIC. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. A taxa à qual se refere o art. 406 do CC é a SELIC, tendo em vista o disposto nos arts. 13 da Lei 9.065/95, 84 da Lei 8.981/95, 39, § 4º, da Lei 9.250/95, 61, § 3º, da Lei 9.430/96 e 30 da Lei 10.522/02.

2. Recurso especial não provido.

2- REsp 803707 / PR (Min. João Otávio de Noronha, DJ 14.08.2006)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MULTA DE MORA. ART. 61 DA LEI N. 9.430/1996. BASE DE CÁLCULO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. ART. 161, § 1º, DO CTN.

1. Constitui a base de cálculo da multa de mora prevista no art. 61 da Lei n. 9.430/1996 o valor principal da dívida atualizado pela taxa Selic.

2. É lícita, por força do comando contido na Lei n. 9.065/1995, a aplicação da taxa Selic nos casos em que há parcelamento do débito tributário ou em que há quitação total, mas com atraso. Precedentes.

3. Nas ações que tenham por fim a repetição de pagamentos indevidos efetuados antes de 1º.1.96 e cujo trânsito em julgado ainda não tenha ocorrido, incide, na atualização do indébito, a partir dessa data, exclusivamente, a taxa Selic. Desde aquela data, não tem mais aplicação o mandamento inscrito no art. 167, parágrafo único, do CTN, o qual, diante da incompatibilidade com o disposto no art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95, restou derrogado.

4. Recurso especial improvido.

Importante frisar, ademais, que a presente discussão já encontra-se pacificada nesta corte administrativa, sendo inclusive alvo da Súmula 3ºCC nº 4, que diz:

A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.

5- Conclusão

Com essas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, acolhendo a comprovação de área de preservação permanente de 974,5 ha.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator