



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

**Processo n°** 10183.006528/2005-68  
**Recurso n°** 137.569 Voluntário  
**Matéria** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão n°** 303-35.652  
**Sessão de** 11 de setembro de 2008  
**Recorrente** JULIAN GARCIA GRIMAS - ESPÓLIO  
**Recorrida** DRJ-CAMPO GRANDE/MS

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

**EXERCÍCIO: 2000**

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA.**

A área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

**PRESERVAÇÃO PERMANENTE/ ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.**

No exercício de 2000, a exclusão das áreas declaradas como preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, não estavam condicionadas ao reconhecimento delas pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), e/ ou comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração, por falta de previsão legal.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto à área de preservação permanente, para reconhecer 1806,84 ha, nos termos do voto do relator.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
CELSON LOPES PEREIRA NETO  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Luis Marcelo Guerra de Castro, Vanessa Albuquerque Valente, Heroldes Bahr Neto e Tarásio Campelo Borges.

## Relatório

O contribuinte acima identificado recorre a este Terceiro Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – DRJ/CGE, através do Acórdão nº 04-10.804, de 17 de novembro de 2006.

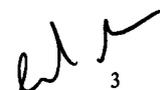
Trata o presente feito de auto de infração de fls. 01 a 09, pelo qual se exige o pagamento da diferença do Imposto Territorial Rural – ITR, multa de ofício e juros de mora, em razão da glosa das áreas de preservação permanente e de exploração extrativa, informadas em Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR, referente ao exercício de 2000, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Santa Maria”, localizado no município de Itaúba/MT (NIRF: 394775-0).

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, caso a caso, cada área de preservação, conforme art. 2º da Lei nº 4.771/65 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 por não haver laudo técnico emitidos por responsável pelo acompanhamento e cumprimento do cronograma.

Em sua impugnação (fls. 138/161), o contribuinte argumentou, em síntese, que:

- a área correta do imóvel é de 19.826,11 ha, conforme cópias das certidões de matrículas atualizadas do imóvel, que anexou;
- a DITR, que foi desconsiderada pela Fiscalização, foi preenchida e transmitida pelo Sindicato Rural Patronal de Bela Vista do Paraíso, Estado do Paraná, por pessoa que certamente 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, e não existiam Planos de Manejo nem Projetos de Desmates;
- a área de preservação permanente de 10.247,00 ha, informada na DITR, deve ser desconsiderada, pois o informante desconhecia a legislação florestal e, 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 ha, na condição de área de preservação permanente;
- do referido Laudo consta que, da área total da propriedade 19.826,00 ha, a área de reserva legal corresponde a 15.860,08 ha, de acordo com a Medida Provisória nº 1.956-56, de 16/11/2000, que era aplicável à época;
- 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.

  
3

- o imóvel possui vegetação nativa disponível como Reserva legal que corresponde a 80% da área, atendendo a legislação ambiental vigente, tanto a federal quanto a estadual;

- 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 para desmatamento em uma das áreas subdivididas, anexando referidos documentos, além do Relatório de Volumetria e averbação da reserva legal;

- 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;

- 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, pois existem outras provas que podem ser aceitas pela Administração. No presente caso, 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;

- 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.

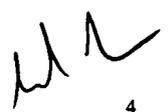
- toda e qualquer propriedade rural pode possuir ambas as áreas, circunstância que se verifica *in casu*, visto que estas não precisam necessariamente ser as mesmas. Desse modo, uma propriedade rural que contiver os 20% de reserva legal, em atendimento a Lei n. 4.771/65, poderá ainda conter áreas consideradas pelo mesmo diploma legal, como sendo de preservação permanente.

- 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. A legislação citada é bem clara e não deixa dúvida quanto à 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.

- pelo fato de estar com sua situação regularizada perante os órgãos ambientais, é evidente que a reserva legal existente na área corresponde à realidade, pois, caso contrário, os órgãos ambientais exigiriam a reserva legal, uma vez que esta está averbada na matrícula.

- a desconsideração das áreas declaradas pelo contribuinte, levaram a uma autuação que tem o efeito de confisco, pois houve a majoração da alíquota do ITR, passando de 0,45% do valor declarado para 20% sobre o valor apurado pela Fiscalização, resultando no valor absurdamente elevado constante do Auto de Infração.

- não merece respaldo a pretensão do Fisco, com relação à taxa Selic aplicada, pois os índices utilizados como forma de correção monetária são 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;



- tanto a correção monetária como os juros devem ser previstos em lei, e a taxa SELIC em nenhum momento foi instituída por lei, seja ela ordinária ou complementar.

- a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) tem o efeito de confisco, ferindo os princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade;

A DRJ/Campo Grande/MS considerou o lançamento efetuado procedente em parte, através do referido Acórdão, cuja ementa transcrevemos, *verbis*:

*“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.*

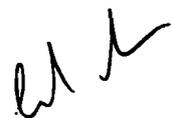
*Não há previsão, no rito do Processo Administrativo Fiscal, para uma fase instrutória, para produção de provas. As provas devem ser apresentadas com a impugnação, salvo na comprovada ocorrência de motivo de força maior; ou se referisse a fato ou a direito superveniente; ou, ainda, se visasse contrapor-se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

*Lançamento Procedente em Parte.”*

Seguiu-se recurso voluntário, de fls. 304/327, em que o recorrente, mais uma vez irredimido, compareceu perante este Terceiro Conselho de Contribuintes postulando pela reforma da decisão *a quo*, apresentando razões do recurso que são, basicamente, as mesmas que foram colacionadas com a impugnação.

Em 03/07/2007, o recorrente protocolou petição em que apresenta fato, que considera relevante (fls. 417/430), em que o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em sede de Mandado de Segurança impetrado pela Federação da Agricultura e Pecuária do Estado do Mato Grosso – FAMATO, à qual é filiado o Sindicato Rural de Colíder/MT, ao qual o recorrente é associado, decidiu pela inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental como requisito para reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro CELSO LOPES PEREIRA NETO, Relator

O recorrente tomou ciência da decisão hostilizada em 11/12/2006 (AR de fls. 302) e apresentou seu recurso em 08/01/2007 (fls. 304) sendo, portanto, tempestivo.

Preliminarmente, no que diz respeito às arguições de inconstitucionalidade levantadas pelo recorrente, quanto a (1) ser confiscatória a multa aplicada e (2) serem inaplicáveis os juros SELIC por ofensa ao art. 192, da CF/88, entendo não ser este controle de constitucionalidade atribuição dos órgãos administrativos, mas sim do Poder Judiciário e, em situações previstas na Constituição, do Poder Legislativo.

Somente excepcionalmente, é autorizado à Administração Pública a negativa de vigência à lei. De acordo com o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, “as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação de texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta”. O que não se aplica às questões levantadas pelo recorrente, pois a expressão “de forma inequívoca e definitiva” segundo o Parecer PGFN/CRE/Nº 948/98 (item 4 “c”), corresponde a:

- decisão, mesmo que única, se a norma cuja inconstitucionalidade for ali declarada tenha sua execução suspensa por ato do Senado Federal;
- decisão Plenária transitada em julgado, ainda que única e mesmo quando decidida por maioria de votos, se nela foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela.

Por sua vez, o Regimento do Conselho de Contribuintes dispõe, em seu art. 49, que:

*“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.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993."*

As argüições feitas pelo recorrente não se enquadram em nenhuma das hipóteses de exceção, anteriormente citadas.

Finalmente, já se assentou, no âmbito deste Conselho, que as instâncias administrativas, de 1º ou 2º grau, carecem de competência para apreciar inconstitucionalidade de lei.

Passando à análise do mérito, o Auto de Infração, objeto do presente processo, foi lavrado contra a ora recorrente, em razão de falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, exercício 2000, por terem sido desconsideradas as áreas declaradas de preservação permanente (10.247,0 ha) e de exploração extrativa (4.098,0 ha).

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, caso a caso, cada área de preservação, conforme art. 2º da Lei nº 4.771/65 e por ser intempestiva a protocolização do Ato Declaratório Ambiental – ADA e 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 por não haver laudo técnico emitidos por responsável pelo acompanhamento e cumprimento do cronograma.

Tanto em sua impugnação, quanto em seu recurso voluntário, o recorrente alega que a área correta do imóvel é de 19.826,11 ha, conforme cópias das certidões de matrículas atualizadas do imóvel.

Ainda em seu recurso, como já havia feito em sua impugnação, o recorrente afirma que jamais houve extração de madeira no imóvel, e não existiam Planos de Manejo nem Projetos de Desmates e que a área de preservação permanente de 10.247,00 ha, informada na DITR, deve ser desconsiderada, pois o informante desconhecia a legislação florestal e, uma vez tendo-se noção e conhecimento do que significa Preservação Permanente, procedeu-se à elaboração de Laudo Técnico (fls. 219/237), 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 ha, na condição de área de preservação permanente e área de reserva legal correspondente a 15.860,08 ha, de acordo com a Medida Provisória nº 1.956-56, de 16/11/2000, que era aplicável à época.

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 19.826,1 ha. Portanto, sobre essa matéria, não existe mais litígio. Entretanto, a decisão recorrida manteve a glosa da área de preservação permanente e considerou que a área de utilização limitada/reserva legal não pode ser excluída da incidência do imposto por não ter sido averbada antes da ocorrência do fato gerador.

#### **Da área de preservação permanente**

O recorrente apresentou dois laudos técnicos. O primeiro laudo (fls. 50/58) informa uma área de preservação permanente de 1.621,98 ha. O segundo laudo (fls. 219/237) identifica as áreas de preservação permanente por matrícula (o imóvel Fazenda Santa Maria é

*Handwritten signature*  
7

matriculado sob os nºs 13.522, 13.523, 13.524, 13.525, 13.526 e 13.527, no Cartório de Registro de Imóveis de Colíder-MT), totalizando **1.806,84 ha** (fls. 226/227).

Diante da divergência entre os laudos, entendo que **deve ser considerada a área de 1.806,84 do segundo laudo** pois este se refere, especificamente, às matrículas do imóvel e ao ano de 2000, enquanto o primeiro laudo menciona um imóvel de matrícula diversa - 14.422 (fls. 56) - e não especifica o ano ao qual se refere.

Quanto à exigência de Ato Declaratório Ambiental – ADA, entendo que, até a entrada em vigor da Lei nº 10.165/2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de área de preservação permanente, estava vinculada às exigências contidas na legislação então vigente, que não especificava o ADA como documento indispensável à fruição da isenção.

Na data de ocorrência do fato gerador, no presente feito, eram as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que impunham ao contribuinte a utilização do ADA e estabeleciam o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA.

Em respeito ao princípio da legalidade, **entendo ser inexigível, no exercício de 2000**, antes, portanto, da vigência da Lei nº 10.165/2000, **o ADA como condição para reconhecimento da existência de área de preservação permanente de 1806,84 ha**, demonstrada em laudo técnico.

#### **Da área de utilização limitada/ reserva legal**

Quanto à necessidade de averbação da área de reserva legal, entendo que não se pode reconhecer a existência da referida área, antes das respectivas demarcação e averbação, à margem da matrícula do imóvel.

A meu ver, o ponto fulcral para a solução dessa questão sobre a necessidade de averbação da área de reserva legal, foi abordado brilhantemente pelo i. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, no voto vencido do acórdão 303-34.883, de 07 de novembro de 2007, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que adoto parcialmente, nos termos em que transcrevo a seguir:

*“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,**

  
8

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.*

*W. M.*  
9

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.

*Sem o aperfeiçoamento da condição expressa no fato gerador isento ou na hipótese de “não” incidência, prevalece a regra geral, onde a propriedade, posse ou domínio de imóvel rural, faz nascer a obrigação.*

*Nesse diapasão, a questão fundamental que se coloca é a reserva legal se aperfeiçoa independentemente da adoção de qualquer providência por parte do sujeito passivo?*

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

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

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

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

(...)

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

**proprietário, mas a todos, inclusive à administração pública, de preservação de tal área.(destaquei)**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Em suma, a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. **Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das conseqüências avaliadas das normas e retorna para interior do sistema. É como se o intérprete tentasse fazer com que o legislador fosse capaz de mover suas próprias previsões, pois as decisões dos conflitos parecem basear-se nas previsões de suas próprias conseqüências...”. (destaquei)**

*Busco ainda apoio na lição de Eros Roberto Grau (Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. São Paulo. Malheiros. 2006, 4ª ed., p.133), que perfilha:*

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

(...)

Por isso insisto em que um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum. As normas — afirma Bobbio — só têm existência em um contexto de normas, isto é, no sistema normativo.

A interpretação do direito — lembre-se — desenrola-se no âmbito de três distintos contextos: o lingüístico, o sistêmico e o funcional. No contexto lingüístico é discernida a semântica dos enunciados normativos. **Mas o significado normativo de cada texto somente é detectável no momento em que se o toma como inserido no contexto**

**do sistema**, para após afirmar-se, plena mente, no contexto funcional.  
(destaquei)

*Ou seja, a visão fragmentária da interpretação teleológica, a meu ver, restringe o universo da aplicação da norma, como se ela não fosse parte de um sistema maior (o ordenamento jurídico), capaz de atribuir-lhe finalidades que não foram aventadas pelo legislador, mas que são igualmente reguladas por meio daquela regra jurídica.*

*Justamente em função da pesquisa acerca da aplicação do instituto da reserva legal em outros ramos do direito, foi que passei a concluir, apoiado na pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a averbação não tem, como supus em outros votos em que acompanhei o entendimento deste Terceiro Conselho, mero caráter declaratório e, o que é mais importante, somente se aperfeiçoa após a correspondente averbação.*

*No Pretório Excelso, tal posição firmou-se a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB (Tribunal Pleno, relatado pelo Ministro Moreira Alves, DJ de 28/04/2000) em que se discutia os efeitos da constituição de reserva legal sobre o cálculo da produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária.*

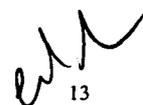
*Tal caso é emblemático, em razão de que enfrenta justamente duas possíveis interpretações dos dispositivos do Código Florestal que disciplinam a matéria.*

*Na esteira da interpretação majoritária deste Terceiro Conselho, ponderou o Ministro Marco Aurélio:*

A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a omissão do proprietário descaracteriza a citada reserva legal? A resposta é, desenganadamente, negativa. Incumbia ao INCRA subtrair, quando da elaboração do laudo atinente à exploração do imóvel, vinte por cento deste. Assim é porquanto a formalidade prevista no § 2º do artigo 16 - averbação da reserva legal na matrícula do imóvel - não se mostra essencial, ou seja, indispensável a ter-se como configurada a reserva legal.

Ao contrário do que ocorre, por exemplo, na transmissão da propriedade, quando o registro da escritura de compra e venda afigura-se essencial ao fenômeno, a averbação citada não sendo formalidade que não modifica a substância da matéria. Vinga, de qualquer maneira, o entendimento de que, tenha havido, ou não, a averbação citada, vinte por cento da propriedade não podem ser objeto de exploração.

*Em sentido oposto, acompanhando o Relator, ponderou o Ministro Sepúlveda Pertence, em voto-vista:*

  
13

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)

*W H*

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

**Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a área de reserva florestal não identificada no registro imobiliário não é de ser subtraída da área total do imóvel para o fim de cálculo da produtividade.** Precedente: MS 22.688.

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

***Ou seja, tanto no julgamento que tramitou perante a Excelsa Corte quanto no vertente processo, o que se pretende avaliar é o reflexo das áreas de reserva legal sobre o cálculo da produtividade do imóvel.***

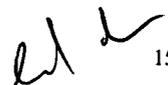
*Nessa esteira, com a máxima vênia, discordo de um dos pontos fundamentais do voto proferido do caso líder. Amparado na jurisprudência da mais alta corte deste País, penso que, sem demarcação e averbação, não estão determinadas as áreas de reserva legal superficialmente definidas no Código Florestal, que se limita a definir a obrigação de demarcá-las e os efeitos do descumprimento dessa obrigação.*

*Peço licença para transcrever novamente outro trecho do voto condutor onde tal entendimento fica consignado:*

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

*Relembrando o que observou o Ministro Pertence, uma diferença essencial entre as áreas de reserva legal e de preservação permanente, é exatamente a ausência de pré-definição de quais são as áreas efetivamente sujeitas a proteção diferenciada.*

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



*Vejamos a opinião da doutrina de Luís Paulo Sirvinskas (Manual de Direito Ambiental. São Paulo. Saraiva, 2006, 4ª ed. p 269), verbis:*

**“A escolha das áreas deverá ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, observando-se sempre a função social da propriedade (art. 16, § 4º da Lei nº 4.771, de 1965), e sua finalidade é identificar a área mais importante para o meio ambiente, evitando-se que a escolha da reserva recaia em área inadequada e sem valor ambiental.**

Ressalte-se, por fim, que a inexistência de vegetação na propriedade não afasta a obrigação do proprietário recompor a reserva florestal, conduzi-la a regeneração **ou compensá-la por outra área equivalente em importância ecológica e extensão...**”(os destaques não constam do original)

*O último trecho da citação doutrinária acima transcrita, a meu ver, torna ainda menos consistente a tese da pré-definição legal das áreas que serão computadas como de reserva.*

*Tanto não é verdade que as áreas ou suas características estejam pré-determinadas e que essas mesmas áreas seriam inalteráveis antes da sua averbação, que o art. 44 da Lei nº 4.771, de 1965, após sua alteração pela mesma Medida Provisória nº 2.166, passou a permitir que o proprietário ou possuidor que desrespeitasse os percentuais (e não as áreas) estabelecidos no art. 16 adquirisse Servidão Florestal em propriedade de terceiros ou Cotas de Reserva Florestal, a fim de compensar desmatamento realizado em área da sua propriedade ou posse. Senão vejamos:*

**Art. 44.** O proprietário ou possuidor de imóvel rural com área de floresta nativa, natural, primitiva ou regenerada ou outra forma de vegetação nativa em extensão inferior ao estabelecido nos incisos I, II, III e IV do art. 16, ressalvado o disposto nos seus §§ 5º e 6º, deve adotar as seguintes alternativas, isoladas ou conjuntamente:

(...)

**III - compensar a reserva legal por outra área equivalente em importância ecológica e extensão**, desde que pertença ao mesmo ecossistema e esteja localizada na mesma microbacia, conforme critérios estabelecidos em regulamento.(destaquei)

(...)

§ 5º A compensação de que trata o inciso III deste artigo, deverá ser submetida à aprovação pelo órgão ambiental estadual competente, e pode ser implementada mediante o arrendamento de área sob regime de servidão florestal ou reserva legal, ou aquisição de cotas de que trata o art. 44-B.

Art. 44-B. Fica instituída a Cota de Reserva Florestal - CRF, título representativo de vegetação nativa sob regime de servidão florestal, de Reserva Particular do Patrimônio Natural ou reserva legal **instituída voluntariamente sobre a vegetação que exceder os percentuais estabelecidos no art. 16 deste Código.** (destaquei)



*Há que se reforçar, de outra banda, que diferentemente da definição vaga da área de reserva legal, os artigos 2º e 3º do Código Florestal define precisamente o que caracteriza uma área como de preservação permanente, seja “pelo só efeito” da lei, seja em função de declaração pelo poder público.*

*Comparando os conceitos, inclusive com os de área de utilidade pública, de interesse social da Amazônia Legal, previstas nos incisos IV, V e VI do mesmo parágrafo 2º, penso que fica confirmado que, efetivamente, o Código Florestal não demarcou ou previu de que forma seriam demarcadas as áreas sujeitas a proteção diferenciada, atribuindo ao seu proprietário ou posseiro a tarefa de fazê-lo, segundo os meios indicados.*

*Ou seja, no caso do instituto em debate, não se atribuiu características à fauna, à flora, coordenadas geográficas, distância de nascentes, ou qualquer outro meio de pré-definição da área que deveria ser onerada pela pré-falada limitação, disse apenas, em conjunto com o disposto nos art. 16, que determina exclusivamente o percentual da propriedade a ser demarcado pelo proprietário ou posseiro e utilizado nas finalidades estabelecidas no já transcrito inciso III do parágrafo 2º do art. 1º.*

*Não se pode perder de vista, finalmente, o raciocínio até certo ponto contraditório que orienta o voto do qual se diverge. Se a reserva legal se constituísse pelo só texto da lei, a averbação em cartório não produziria qualquer efeito com relação a terceiros.*

*A uma porque a publicidade da lei nos meios oficiais certamente alcança muito mais indivíduos do que os possíveis interessados em pesquisar informações sobre o imóvel nos competentes cartórios de registro.*

*A duas porque, seguindo aquele raciocínio, a inexistência de averbação não alteraria em nada responsabilidade de terceiros. Se a lei que a criou foi promulgada, publicada e entrou em vigor, àquele terceiro cabe cumpri-la, independentemente de averbação à margem da matrícula, ex vi do art. 3º da LICC (ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece).*

*Se a restrição se impusesse pela simples publicação da lei, certamente não faria sentido exigir-se a sua averbação no mesmo intuito, principalmente porque esse ato não é exigido para as áreas de preservação permanente, onde o descumprimento da restrição impõe sanções bem mais sérias ao infrator.”*

Conforme mencionado anteriormente, o imóvel Fazenda Santa Maria é matriculado sob os nºs 13.522, 13.523, 13.524, 13.525, 13.526 e 13.527, no Cartório de Registro de Imóveis de Colíder-MT. Essa informação consta de vários documentos apresentados pelo recorrente, a exemplo de sua resposta ao termo de intimação fiscal (fls. 21/26), de sua impugnação (fls. 140/141) e do laudo técnico (fls. 219/237)

Analisando as certidões relativas às matrículas, verificamos que houve a averbação de áreas de reserva legal de 4.915,0 ha, em 2002 e de outros 968,0 ha, em 2005.

O quadro a seguir apresenta o resumo das informações, quanto às áreas de reserva legal, relativas às diversas matrículas que compõem o imóvel:

Matrícula	Área de Utilização Limitada/ Reserva Legal averbada (ha)	Certidão fls.	Data da averação
13.522	0,00	116/119	-
13.523	0,00	120/123	-
13.524	0,00	108/110	-
13.525	0,00	111/115	-
13.526	4.915,0	96/99	14/03/2002*
13.527	968,0	124/126	09/05/2005*

\* áreas de reserva legal averbadas após a data de ocorrência do fato gerador

Vale ressaltar que a Licença Ambiental Única (LAU), Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal e Autorização para Desmatamento apresentados (fls. 238/243), referem-se à área de 968,0 ha da matrícula 13.527, mas não têm o efeito de suprir a necessidade de averbação daquela área, à margem da matrícula do imóvel.

Portanto, mesmo as áreas de reserva legal que constam das matrículas que compõem o imóvel, não podem ser excluídas da área tributável no cálculo do ITR/2000, pois essas áreas deveriam estar averbadas à época da ocorrência do seu fato gerador (01/01/2000) e essa exigência não foi atendida pelo recorrente.

Ante o exposto, e ressaltando que a **área total do imóvel** já foi reconhecida no valor de **19.826,1 ha**, pela decisão *a quo*, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, para reconhecer, apenas, a área de **preservação permanente de 1.806,84 ha**.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008

  
CELSON LOPES PEREIRA NETO - Relator