



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

**Processo n°** 10215.000246/2004-51  
**Recurso n°** 140.618 Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-000.030 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de março de 2009  
**Matéria** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Recorrente** MADESA-MADEIREIRA SANTARÉM LTDA.  
**Recorrida** DRJ-RECIFE/PE

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

Exercício: 2000

ITR. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL). A área declarada a título de utilização limitada (reserva legal) que se encontra devidamente comprovada nos autos por meio de averbação na matrícula do registro do imóvel, mesmo efetuada em data posterior ao da ocorrência do fato gerador, deve ser excluída da área tributável para efeito de cálculo do ITR.

ITR. VALOR DA TERRA NUA. PROVA. Diante da ausência de elementos probatórios convincentes para justificar o Valor da Terra Nua pretendido pela contribuinte, há que se adotar o VTN fixado pela Receita Federal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo-se exclusivamente 1600,00 ha de áreas isentas, vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Pietro, Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro, que negaram provimento. Designada para redigir o voto a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres.

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO- Presidente e *Relator ad hoc*

IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES- Redatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente e Heroldes Bahr Neto.

Cuida-se de Recurso Voluntário contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE – DRJ/REC, através do Acórdão nº 11-20.009, de 24 de agosto de 2007.

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório componente da decisão recorrida, de fls. 51/52, que transcrevo, a seguir:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercício 2000, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Madesa III”, localizado no município de Rurópolis PA, com área total de 2000,0 hectares, cadastrado na SRF sob o nº 4.964.345-2, no valor de R\$ 5.733,72, acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 13.746,59.

A ciência do lançamento ocorreu em 21.06.2004, conforme AR de fl. 24.

Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, em 20.07.2004, conforme fl. 27, em síntese:

Confirma a área do Plano de Manejo Florestal Sustentável de 1.991,0 hectares, PMFS nº 0668/97, sem denominação, conforme Autorização para Exploração Florestal de nº 131/97, concedida pelo IBAMA em 01.07.1997. Esse Projeto de Manejo recebeu nova Autorização para Exploração de nº 178/98 do IBAMA, com validade de 11.11.98 até 11.11.99. A autorização foi para 1.445,5 hectares de floresta manejada, sem novos créditos adicionais para exploração florestal.

Esclarece o que seja um Plano de Manejo Florestal Sustentável e o seja Manejo Florestal citando especialistas sobre o assunto.

Informa que neste caso há que se considerar toda a área envolvida no PMFS e não apenas a área na qual, em dado momento, esteja havendo corte de espécimes florestais, haja vista que é um todo integrado.

O valor da terra nua – VTN deve corresponder ao valor de mercado da época.

Assim, o valor da terra nua, para efeito de lançamento do ITR em causa, deve ser considerado em 01.01.1999 (sic), ano a que se refere a DITR/2000. Parece equivocado o valor de R\$ 33,51 por hectare para o VTN em janeiro de 1999 na região onde está localizado o imóvel, sem acesso adequado por estrada e por outros problemas.

Só para efeito de comparação anotou que o imóvel de 2.000,0 hectares foi adquirido em 20.12.1996 pelo preço de R\$ 3.000,00, cujo valor não sofreu qualquer impugnação do Poder Público para efeito de pagamento do imposto inter-vivos. Tinha pouco valor comercial a terra nua na região do Oeste do Pará, como também no Baixo e Médio Amazonas, no período que antecedeu a chamada “febre da soja” ocorrida a partir do ano de 2001, com a chegada de colonos do sul interessados na produção do grão.”

A DRJ-Recife/PE não acolheu as alegações da autuada e considerou procedente o lançamento efetuado, através do referido Acórdão, cuja ementa transcrevemos, *verbis*:

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

*Exercício: 2000*

*ÁREA UTILIZADA. EXPLORAÇÃO EXTRATIVA.*

*Somente pode ser considerada área de exploração extrativa, sem a aplicação de índices de rendimento por produto, a área do imóvel rural explorada com produtos vegetais extrativos, mediante plano de manejo sustentado aprovado pelo Ibama até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao de ocorrência do fato gerador do ITR, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.*

*ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA. GLOSA.*

*Mantém-se a glosa da área declarada como de exploração extrativa e não-comprovada pelo contribuinte, recalculando-se, conseqüentemente, o ITR, devendo a diferença apurada ser acrescida das cominações legais, por meio de lançamento de ofício suplementar.*

*VALOR DA TERRA NUA ACEITO PARA O CÁLCULO DO ITR.*

*O Valor da Terra Nua - VTN para o exercício de 2000 refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro de 2000.*

*INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.*

*A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.*

*Lançamento Procedente.”*

Seguiu-se recurso voluntário, de fls. 59/65, em que a recorrente reitera os argumentos apresentados em sua impugnação, aduzindo, ainda, que:

- o PMFS, no todo, é uma área de utilização limitada (Reserva Legal), portanto há de se reconhecer que a área de reserva legal, quando averbada à margem da escritura do imóvel, no Registro de Imóveis competente ou outorgada por órgão de reconhecida capacitação técnica e mantido pelo poder público, no caso o IBAMA, deve ser excluída da base de cálculo do ITR, conforme jurisprudência administrativa;

- a afirmação, contida na decisão ora recorrida, de que a recorrente não cumpria o cronograma de Plano de Manejo, não merece lograr êxito, pois restou evidente o empenho da MADESA na execução efetiva do Plano de Manejo, caso contrário já teria abandonado a área do PMFS, o que não fez, ao contrário, cumpriu o cronograma pré-estabelecido e que a Autorização para Exploração Florestal – PMFS tinha validade de 11/11/98 até 11/11/99 e não de 11/11/98 até 11/11/98, como mencionado na decisão *a quo*;

- a compreensão dos julgadores de primeira instância de que a recorrente não justificou o valor da terra nua, não merece subsistir, uma vez que os documentos que

instruíram a impugnação, bem como o presente recurso, são suficientemente elucidativos para comprovar as razões expostas pela empresa e que não foram analisadas devidamente.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro CELSO LOPES PEREIRA NETO, Relator

A recorrente tomou ciência da decisão hostilizada em 24/09/2007 (Aviso de Recebimento de fls. 58) e protocolou seu recurso em 23/10/2007 (fls. 59) sendo, portanto, tempestivo.

A fiscalização lavrou o auto de infração por ter apurado falta de recolhimento do ITR, decorrente de:

1- glosa parcial da área originalmente informada como de exploração extrativa (Declarado: 1.991,0 ha, Apurado: 450,0 ha), objeto de plano de manejo, por não haver sido comprovada a execução do cronograma;

2- determinação de ofício do VTN, pelo fato de o valor declarado ser subavaliado em relação ao Sistema de Preços de Terra – SIPT, sem prova de que este imóvel teria valor de mercado diferenciado em relação aos demais imóveis circunvizinhos.

### Da área de exploração extrativa

Para efeitos de apuração do ITR, de acordo com o inciso V, alínea “c”, do art. 10 da Lei nº 9.393/96, para que uma área objeto de exploração extrativa seja considerada efetivamente utilizada, devem ser observados os índices de rendimento, por produto, e a legislação ambiental. Neste caso, dispõe o parágrafo 5º do artigo em exame que, havendo plano de manejo aprovado pelo órgão competente, cujo cronograma esteja sendo cumprido, a área total do plano será considerada como utilizada:

*“Art. 10 – (...)*

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

*(...)*

*V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:*

*(...)*

*c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;*

*(...)*

*§ 5º - Na hipótese de que trata a alínea ‘c’ do inciso V do § 1º, será considerada a área total objeto de plano de manejo*

*sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.*

*(...)” (grifei)*

Dos autos, verifica-se que foi anexada, pelo contribuinte, às fls. 34/36, cópia do Ofício nº 396/97, de 15/07/1997, da Superintendência Estadual do Pará do IBAMA, em que é comunicada a aprovação do Projeto de Manejo Florestal Sustentado, que abrangia uma área de 1.991,0 ha, com a exigência de que deveria “... a área onde será implantado o referido Projeto, ser vinculado ao empreendimento, mediante averbação feito junto a matrícula do Registro de Imóveis correspondente, conforme Termo de Responsabilidade da Floresta Manejada.” (sic).

Não consta dos autos comprovação de que tal Termo de Responsabilidade tenha sido averbado à margem da matrícula do imóvel a que se refere o presente Auto de Infração.

Constam, ainda, do processo as “Autorizações para Exploração Florestal - PMFS” nº 178/98 (fls. 10 e 33), emitida em 15/07/97, com validade de 11/11/98 a 11/11/98 e nº 131/97 (fls. 11 e 32), emitida em 01/07/97, com validade de 06/06/97 a 06/06/98.

O Parecer nº 44/97 (fls. 35/36), com a análise técnica do projeto de manejo, e que embasou a aprovação do mesmo, estabeleceu exigências a serem cumpridas pela Madesa – Madeireira Santarém, entre as quais destacamos: o envio de “... relatório detalhado das atividades desenvolvidas na área do projeto no final de cada período de exploração.” e a apresentação anual “... do plano de exploração referente ao talhão a ser explorado.”

Ao final do Parecer, o contribuinte é alertado que o não cumprimento das atividades previstas no projeto da Empresa levaria à aplicação das sanções previstas na legislação em vigor.

A legislação transcrita anteriormente é clara ao estabelecer que somente pode ser aceita, como área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que, no ano anterior, tenha sido objeto de exploração extrativa, se estiver sendo cumprido pelo contribuinte o cronograma do plano de manejo.

Não há, nos autos, Laudo técnico sobre a execução do plano autorizado nem relatórios detalhados de atividades desenvolvidas, que possam comprovar o cumprimento do cronograma.

À guisa de Relatório de Atividades Executadas consta apenas uma folha (de nº 47) referindo-se ao ano de 1998, em que se relata acreditar “...ter conseguido cumprir o previsto...”.

A fiscalização reconheceu 450,0 ha de área de exploração extrativa. Pelos documentos constantes dos autos, entendo que sequer esta área deveria ter sido reconhecida, mas como é vedado o *reformatio in pejus*, deverá ser mantida a glosa, apenas parcial, efetuada pela fiscalização que reduziu a área de exploração extrativa dos 1.991,0 ha declarados para 450,0 ha.

A recorrente alegou, ainda, que a área abrangida pelo Plano de Manejo Florestal Sustentado da recorrente é uma área de utilização limitada (Reserva Legal), averbada

à margem da escritura do imóvel, no Registro de Imóveis competente, devendo, portanto, ser excluída da base de cálculo do ITR.

A respeito desta última alegação, encontramos Certidão do Cartório de Rurópolis – Pará, atestando a averbação, **em 07 de julho de 2000**, de Termo de Compromisso para Averbação de Reserva Legal de 80% (oitenta por cento) do imóvel rural MADESA III, com área de 2.000,0 ha, ou seja, uma área de reserva legal de 1.600,00 ha.

O entendimento que adoto, quanto à necessidade de averbação da área de reserva legal, é que não se pode reconhecer a existência da referida área, antes das respectivas demarcação e averbação à margem da matrícula do imóvel, ou seja, a averbação da **área de reserva legal** tem caráter constitutivo e não meramente declaratório.

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, 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 conseqüências avaliadas das normas e retorna para interior do sistema. É como se o intérprete tentasse fazer com que o legislador fosse capaz de mover suas próprias previsões, pois as decisões dos conflitos parecem basear-se nas previsões de suas próprias conseqüências...”. (destaquei)*

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

*Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º, caput, parágrafo, da Lei 8.629/93, tendo em vista o disposto no art. 10, IV dessa Lei de Reforma Agrária. Diz o art 10:*

*Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:*

*(...)*

*IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.*

*Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as*

*nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.*

*A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.*

*Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.*

*Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.*

*Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.*

*Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 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 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 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 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.”

Portanto, a área, que somente foi averbada em 07 de julho de 2000, **não pode ser reconhecida em relação ao exercício de 2000** pois, à data de ocorrência do fato gerador do ITR daquele exercício, 1º de janeiro de 2000, tal averbação não havia ocorrido.

### **Do Valor da Terra Nua – VTN**

A Lei nº 9.393/1996, estabelece em seu art. 8º, § 2º que: “O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado”.

A fiscalização adotou como preço de mercado, de acordo com a legislação, o valor constante do Sistema de Preços de Terras – SIPT, que era de R\$ 33,51 por hectare, para o município de Rurópolis, no exercício de 2000 (fls. 05).

A recorrente não justificou o valor da terra nua declarado de R\$ 10.000,00 para seu imóvel de 2.000,0 hectares (R\$ 5,00/hectare), através de Laudo técnico ou outros documentos. Tampouco existe, no processo, qualquer prova de que o imóvel em questão teria localização ou outras características desfavoráveis que justificassem sua avaliação por preço abaixo da média do mercado.

Portanto, deve ser mantido o VTN apurado pela fiscalização.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.**

LUÍS MARCELO GUERRA DE CASTRO – *Relator ad hoc*

## Voto Vencedor

Conselheira IRENE DE SOUZA DA TRINDADE TORRES, Redatora

Manifesto discordância em relação ao voto do i. Relator tão-somente em relação à área de reserva legal, não havendo qualquer dissonância quanto ao entendimento manifestado pelo Relator no que tange ao valor da terra nua.

*In casu*, o requerente apresentou averbação de uma área de reserva legal de 1.600ha, efetuada em 07 de julho de 2000. Sobre tal questão, conforme afirma o i. Relator, ao assentar que “*encontramos Certidão do Cartório de Rurópolis – Pará, atestando a averbação, em 07 de julho de 2000, de Termo de Compromisso para Averbação de Reserva Legal de 80% (oitenta por cento) do imóvel rural MADESA III, com área de 2.000,0 ha, ou seja, uma área de reserva legal de 1.600,00 ha*”.

Na linha de pensamento manifestada pela antiga Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, entendo que não se pode excluir da área tributável, para fins de incidência do ITR, área declarada pelo contribuinte como reserva legal que não se encontre devidamente averbada à margem da matrícula do registro do imóvel. Porém, atendido o requisito legal específico do §8º do art. 16 da Lei nº. 4.771/1965, que estabelece a necessidade de averbação das áreas de reserva legal, entendo que há de ser considerado, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a área que foi averbada mesmo em data posterior à ocorrência do fato gerador, pois a averbação é cumprimento de exigência formal da lei, e, feita em data posterior, não invalida a existência da área à época do fato gerador.

O contribuinte, portanto, apresentou documento idôneo de comprovação da existência da área de reserva legal, qual seja, a averbação no registro imobiliário, o que foi desconsiderado pela autoridade fiscal tão-somente em função da data em que foi efetuada referida averbação, merecendo a decisão ser reformada neste ponto.

Nesse sentido, farta é a jurisprudência da já citada Primeira Câmara, da qual, apenas a título ilustrativo, transcrevo as seguintes ementas:

Número do Recurso:	<b>132259</b>
Câmara:	<b>PRIMEIRA CÂMARA</b>
Número do Processo:	<b>10140.003670/2003-98</b>
Tipo do Recurso:	<b>VOLUNTÁRIO</b>
Matéria:	<b>IMPOSTO TERRITORIAL RURAL</b>
Recorrida/Interessado:	<b>DRJ-CAMPO GRANDE/MS</b>
Data da Sessão:	<b>23/08/2006 14:00:00</b>
Relator:	<b>VALMAR FONSECA DE MENEZES</b>
Decisão:	<b>Acórdão 301-33100</b>
Resultado:	<b>DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE</b>
Texto da Decisão:	Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.
Ementa:	<u>ÁREA DE RESERVA LEGAL. A área de reserva legal devidamente averbada deve ser reconhecida como tal, independentemente da data da sua averbação.</u>

Processo nº 10215.000246/2004-51  
Acórdão n.º **3201-000.030**

**S3-C2T1**  
Fl. 99

PRESERVAÇÃO PERMANENTE. O reconhecimento de toda a área do imóvel, pelo IBAMA, como Reserva Particular do Patrimônio Natural, por si só, autoriza a exclusão da área tributável do ITR.  
**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO**

**Número do Recurso:** 129038  
**Câmara:** PRIMEIRA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10670.000331/2001-08  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-BRASILIA/DF  
**Data da Sessão:** 15/04/2005 14:00:00  
**Relator:** VALMAR FONSECA DE MENEZES  
**Decisão:** Acórdão 301-31784  
**Resultado:** PPU - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE  
**Texto da Decisão:** Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator.  
**Ementa:** ÁREA DE RESERVA LEGAL.  
A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR não está sujeita à averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador, por não se constituir tal restrição de prazo em determinação legal.  
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.  
RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO PARCIAL PARA ADMITIR A ÁREA DE RESERVA LEGAL AVERBADA

Assim, comprovada a existência da área de reserva legal por meio da averbação na matrícula do registro do imóvel, deverá esta ser excluída no cálculo do ITR para fins de apuração do imposto devido, conforme previsto na lei, razão pela qual voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, reconhecendo exclusivamente 1600,00 ha de área isenta.

É como voto.

IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES - Redatora