



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

Processo n° 10232.000004/2004-50
Recurso n° 138.684 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão n° 303-35.644
Sessão de 11 de setembro de 2008
Recorrente JOSÉ ODALSI LINK
Recorrida DRJ-RECIFE/PE

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

Exercício: 1999

Área de Reserva Legal. Momento da Constituição

Antes da demarcação e correspondente averbação à margem da matrícula do imóvel, não se encontra constituída a Reserva Legal. Nessa condição, somente após esse ato constitutivo é que se pode excluir tais áreas da tributação do ITR. 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 n° 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal). Inadmissível, portanto, a pretensão de condicionar seu reconhecimento ao cumprimento de formalidade fixada em ato hierarquicamente inferior.

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 excluir da exigência tão somente 481,24 ha declarados como área de preservação permanente, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento integral. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Redator



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



Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls.14/19), pelo qual é exigido do contribuinte diferença de Imposto Territorial Rural – ITR, exercício 1999, em razão de glosa da área de Preservação Permanente declarada, referente ao imóvel rural denominado “Seringal São José”, cadastrado na Secretaria da Receita Federal – SRF sob o nº 2.967.429-8, localizado no município de Eptaciolândia – AC.

Capitulou-se a exigência nos artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14 da Lei nº 9.393/96.

Fundamentou-se a cobrança da multa proporcional no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 14, §2º, da Lei nº 9.393/96. No que concerne aos juros de mora, fundamentou-se o cálculo no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96.

Teve início a lide com o Termo de Intimação Fiscal, constante às fls.06 e verso, no qual o contribuinte foi intimado a apresentar Ato Declaratório Ambiental – ADA, e Laudo Técnico acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, referente às áreas de Preservação Permanente.

Ciente do referido Termo (AR - fls.07), o contribuinte se manifestou às fls.08, no qual em síntese afirma:

a área constante na presente DITR foi adquirida em condomínio, há muitos anos atrás, sendo dividida da seguinte forma: 1.000ha de Agenor Lunardi; 1000ha de Maria Glaci Link; 3.397ha da Link Ind. Com. e Agricultura; 4.300ha de José Odalsi Link, totalizando uma área de 9.697ha. Ocorre que até hoje não foi possível ocupá-la devido a presença e possível hostilidade dos seringueiros, dificuldades de acesso e altos custos para demarcação da área de cada sócio;

equivocou-se ao declarar 7.800ha como área de Preservação Permanente, quando na realidade respectiva área corresponde ao “Uso Limitado”, visto que o que se pretende da área é o manejo de corte;

a área em questão pertence a 4 sócios, de direito, mas não de fato, devido à ocupação e utilização da mesma pelos seringueiros.

Por fim, pede a prorrogação do prazo para apresentação do ADA, tendo em vista as condições difíceis da região, da ocupação da área e também do conseqüente registro no cartório de Registro de Imóveis.

Diante da resposta apresentada pelo contribuinte, a autoridade fiscal através do lançamento de fls.14/19 resolveu glosar integralmente a área de Preservação Permanente, resultando em conseqüente aumento da área tributável e aproveitável do imóvel, do VTN tributável e da alíquota de cálculo..



Cientificado do Auto de Infração (AR – fls.20), o contribuinte apresentou tempestiva Impugnação (fls.24/36), na qual em síntese aduz:

preliminarmente, informa que apenas um dos proprietários condôminos constantes da DITR recebeu o Termo de Intimação Fiscal;

salienta que por se tratar de obrigação solidária todos os condôminos têm direito ao contraditório e ampla defesa, devendo ser cientificados pessoalmente do presente lançamento, conforme disposto no artigo 124 do CTN;

informa que não foi possível apresentar os documentos solicitados dentro do prazo requerido, em razão da dificuldade de acesso à referida área;

o lançamento é ilegal na medida em que a SRF considerou a área declarada como sendo totalmente utilizada;

o Ato Declaratório Ambiental protocolizado em 29/12/2003 junto ao IBAMA, comprova as informações contidas no DIAT/99;

conforme DITR's apresentadas nos últimos 5 anos, verifica-se que a realidade do imóvel pouco mudou. Desta forma, se o lançamento no valor de R\$ 690.042,29 persistir, o proprietário terá que entregar o imóvel e ainda assim ficará devendo;

cita as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

não há dispositivo legal que obrigue ao requerimento ou a apresentação do ADA, sendo tal exigência feita exclusivamente através da IN 67/97, que não tem força de lei, servindo apenas para instruir os procedimentos de preenchimento e apresentação do DIAT, além de se tratar de obrigação tributária acessória, para a qual se exige legislação específica;

a Lei nº 9.393/96 não prevê expressamente a possibilidade de lançamento de imposto suplementar em caso de não apresentação do ADA. Cita o artigo 14 da referida lei, negritando o disposto que se refere à apuração em procedimento de fiscalização. Enfatiza que no presente caso, não está demonstrado o procedimento de fiscalização exigido pela Lei;

a IN retirou a isenção do ITR sem ter qualquer embasamento legal para a exigência do ADA. A sanção pela não apresentação do ADA poderia ser a aplicação de multa ou mesmo a fiscalização in loco, comprovando assim as irregularidades, mas nunca o lançamento complementar do imposto sem a avaliação da situação fática do imóvel;

a Lei nº 9.393/96 e a Lei nº 4.771/64 não tratam da obrigação de apresentação ou requerimento do ADA;

a SRF não comprovou que houve erros na DITR/1999 apresentada, visto que essa Declaração está em conformidade com os mapas de levantamento da área em discussão, cabendo ao órgão federal a comprovação do erro em que o lançamento se fundou;

somente em 19/09/2002, quando a Lei nº 9.393/96 foi regulamentada pelo Decreto nº 4.382, a obrigação de apresentar o ADA se tornou expressa (cita alterações). Porém, em respeito ao princípio da irretroatividade da Lei, esta não se aplica ao lançamento em questão;

a Lei nº 4.771/65 é clara na definição das áreas de preservação permanente e de reserva legal, não prescrevendo qualquer complemento para definição por meio administrativo. Sienta, que na verdade, os artigos 2º e 16 da referida lei vetam qualquer complemento;

a IN nega vigência ao artigo 3º do CTN e extrapola o campo da mera executoriedade (cita o art. 113 do CTN), não podendo a Receita Federal, através dela, exigir do proprietário o cumprimento de obrigação de apresentar declaração do IBAMA ou de averbar na matrícula do imóvel a área prevista como reserva legal e preservação permanente;

o princípio da legalidade, que tem um sentido hierárquico, condiciona a validade de um ato à sua consonância com a lei, não podendo haver inovação jurídica senão em virtude dessa;

o lançamento de ofício somente poderia ser cobrado em caso de não reconhecimento do ADA pelo IBAMA;

diante do artigo 1º da Lei nº 10.165/2000, o proprietário está obrigado a recolher a taxa de vistoria junto ao IBAMA, para a devida fiscalização. Todavia, não há no processo comprovação da realização de vistoria ou encaminhamento à Receita Federal da lavratura de ofício de novo ADA que contivesse os dados reais;

conforme artigo 225 da CF, o contribuinte como membro da coletividade, tem obrigação de zelar pela preservação do meio ambiente, não podendo ser penalizado por ato que não cometeu e, em matéria de processo civil, a prova incumbe a quem alega, e a SRF nada comprovou;

as áreas consideradas de preservação permanente e de utilização limitada estão relacionadas com a limitação administrativa imposta pelo poder público a título gratuito, cabendo ao Estado a fiscalização e a comprovação da existência de tais áreas, e não ao proprietário do imóvel, tendo o Código Florestal limitado o uso da propriedade. Nesse sentido, cita doutrina que define "limitação administrativa";

através dos documentos entregues ao IBAMA, o proprietário comprova que preserva a área constante da DITR, não estando obrigado ao pagamento de qualquer multa ou valores ex-offício lançados por meras conjecturas do órgão tributário;

a área de reserva legal deve ser averbada junto ao Registro de Imóvel somente em caso de interesse em explorá-la, o que não ocorre no caso em tela;

o Fisco deve provar o que alega (ocorrência do fato gerador) e, não o fazendo, deve cancelar o lançamento, em obediência aos princípios da oficialidade e da verdade material;

5



diante de um lançamento feito sem nenhuma prova de que o fato gerador existe, basta que o contribuinte alegue tal carência, demonstrando a insubsistência do lançamento e, no caso, está plenamente demonstrado pelo mapeamento da área a comprovação de que as áreas de reserva legal e de preservação permanente existem;

não havendo revisão do lançamento, o requerente não hesitará em tomar as medidas judiciais cabíveis;

as áreas de preservação permanente e de reserva legal declaradas no DITR estão devidamente comprovadas pelo recente levantamento realizado, devendo o lançamento ser desconstituído extinguindo-se o crédito tributário.

Ante o exposto, requer seja o presente julgado extinto a fim de desconstituir o lançamento, exonerando o contribuinte do pagamento. Outrossim, requer seja considerado os documentos de preservação permanente e de reserva legal em conformidade com o DITR/99.

Instruem sua impugnação os seguintes documentos: procuração (fls.37); ART (fls.38); mapa (fls.39); ADA 1997 (fls.40); Declaração ITR ano-calendário 1999 (fls.41); e Certidão do Registro de Imóveis (fls.42/45).

Diante da supra impugnação, a Seção de Controle e Acompanhamento Tributário - SACAT (fls.46) intimou o contribuinte a apresentar cópias autenticadas dos seguintes documentos:

identidade do procurador;

laudo técnico de vistoria nº 40562;

Ato Declaratório Ambiental;

Certidão do Registro de Imóveis.

Em resposta à intimação de fls.46, o contribuinte às fls. 48/61 apresenta cópias autenticadas dos documentos acima solicitados, quais sejam, cédula de identidade e CPF/MF do procurador (fls. 49/50), ADA (fls.51), ART (fls.52), mapa (fls.53), Certidão do Registro de Imóveis (fls.54/59); e Memorial Descritivo da Reserva Legal (fls.58/61).

Encaminhados os autos para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, esta indeferiu a Impugnação do contribuinte nos termos da seguinte ementa (fls.64):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBREA A PROPRIEDADE RURAL – ITR

Exercício: 1999

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao seu reconhecimento pelo Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DIRT.

GLOSA DE ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Deve ser mantida a glosa da área declarada como de preservação permanente 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1999

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO.

Antes da lavratura do auto de infração, não há que se falar em violação ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, já que a oportunidade de contradizer o fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

Lançamento Procedente”

Cientificado da decisão (AR – fls.84), o contribuinte apresentou seu recurso voluntário às fls.85/107, no qual reitera os argumentos de sua impugnação e acrescenta:

preliminarmente, destaca a atual inexigibilidade do depósito de 30% do valor exigido para prosseguimento do recurso na seara administrativa, ante recente decisão do Eg. Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 1976;

nenhum imposto pode ser criado senão em virtude de legislação específica conforme disciplina o artigo 97 do CTN. Nesse sentido, transcreve inteiro teor do acórdão do STF, aduzindo que deve ser aplicada a lex mitior ante o benefício inovado pela nova regulamentação legal, no sentido de não ser necessário o Ato Declaratório do Ibama;

cita os artigos 105 e 106 do CTN, que visam a impossibilidade da cobrança de tributos em relação a fato geradores ocorridos antes do início da vigência da lei instituidora ou que o tenha majorado. Transcreve ementa do STJ;

o ato administrativo (IN 67/97) extrapolou sua função regulamentadora, não só no que tange a exigência do ato declaratório, mas também quanto à exigência tributária suplementar. Corroborando o alegado, transcreve entendimentos doutrinários e ementas de dois Tribunais, no sentido de ser ilegal a exigência veiculada através da IN 67/97.

7



Por fim, requer seja julgado procedente o presente recurso, para que o auto de infração seja cancelado, exonerando o contribuinte do ônus do pagamento do valor lançado. Outrossim, requer sejam considerados os documentos de preservação permanente e reserva legal em conformidade com o DITR/99.

Instruem o referido recurso os documentos de fls.108/162, dentre os quais, acórdãos do STJ (fls.108/134); e relatório preliminar do INCRA (fls.135/162).

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 19/06/2008, constando numeração até às fls.163, penúltima.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF n°314, de 25/08/1999, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por tempestivo, e por conter matéria de competência deste Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes.

No tocante ao arrolamento de bens e direitos efetuado, consigne-se que este não é mais exigido como condição para seguimento do recurso voluntário, haja vista o que dispõe o Ato Declaratório nº 9, de 05/06/07, com fulcro na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976 do STF.

Cinge-se a controvérsia à glosa, para efeito do cálculo do Imposto Territorial Rural, de área declarada a título de Preservação Permanente, com referência ao ano de competência 1999, em razão, segundo o entendimento da fiscalização, da não apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA.

Primeiramente, analiso a preliminar argüida pelo contribuinte, na qual aduz que o imóvel em questão é um condomínio rural, e que por esta razão não poderia a autoridade fiscal intimar só um dos condôminos.

Acompanho a decisão “*a quo*” neste aspecto, visto que o contribuinte, ao declarar o ITR, figura como condômino declarante, o qual assume a responsabilidade pelas declarações prestadas, bem como, a de informar aos demais condôminos acerca dos fatos e atos que recaiam sobre referido imóvel.

Neste sentido, destaca-se da decisão de primeira instância que:

“O imóvel rural que for titulado a várias pessoas físicas ou jurídicas, enquanto for mantido indiviso, deve ser declarado por somente um dos titulares, na condição de condômino declarante. Os demais titulares devem ser informados no Quadro Demais Condôminos.

(Lei nº 5.172, de 1966, art. 124; 1; RITR/2002, art. 39; IN SRF nº 256, de 2002, art. 39)

No mérito, quanto à glosa da área de preservação permanente, tem-se que, para efeitos de apuração do Imposto Territorial Rural, a Lei n.º 8.847¹, de 28 de janeiro de 1994, dispõe serem isentas do ITR as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal

¹ Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994

Art. 11. São isentas do imposto as áreas:

I - de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n.º 7.803, de 1989;

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

III - reflorestadas com essências nativas.

(ARL), previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965. Trata-se, portanto, de imposição legal.

Mais recente, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, dispõe que as áreas de preservação permanente e de reserva legal não são tributáveis, conforme disposto em seu artigo 10, §1º, inciso II, *in verbis*:

"Art. 10 – (...)

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

(...)

II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

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;"

Referida Lei foi alterada mediante a Medida Provisória n.º 2.166-67/2001, com a inclusão do §7º no artigo supra citado, segundo o qual basta a simples declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, §1º do mesmo artigo², aí incluídas as de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

Neste particular, desnecessária uma maior análise das alegações do contribuinte, já que basta sua declaração para que usufrua da isenção destinada às áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal).

Isto porque, tanto as áreas de preservação permanente quanto às de reserva legal são isentas de tributação pelo ITR, independente de prévia comprovação por parte do declarante, como disposto no já mencionado §7º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96.

Tenho assentado o entendimento, inclusive ratificado por unanimidade de votos pelos pares da Câmara Superior de Recursos Fiscais³, de que **basta a simples**

² "Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

I -

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;
b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
c) comprovadamente impréstáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
d) as áreas sob regime de servidão florestal.

§ 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." (NR)

³ "ITR – ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL – A teor do artigo 10º, §7º da Lei nº. 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte, para

declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, §1º, do artigo 10, da Lei nº. 9.393/96⁴, entre elas as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), insertas na alínea "a", diante da modificação ocorrida com a inserção do §7º⁵, no citado artigo, através da Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto 2001 (anteriormente editada sob dois outros números).

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

Neste aspecto, a autuação não trouxe qualquer elemento que pudesse implicar na constatação de falsidade da declaração do contribuinte, elemento que poderia ensejar na cobrança do tributo, nos termos do já mencionado §7º.

Aliás, a autoridade fiscal autuante poderia ter providenciado a fiscalização "in loco", com o fito de trazer provas suficientes para descaracterizar a declaração do contribuinte, já que a regra isencional, *in casu*, não prevê prévia comprovação por parte do declarante.

Destaque-se que, em que pese à referida Medida Provisória ter sido editada em 2001, quando o lançamento se refere ao exercício de 1999, esta se aplica ao caso, nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional, ao dispor que é permitida a retroatividade da Lei em certos casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I -

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

...

fim de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade. Nos termos da Lei nº. 9.393/96, não são tributáveis as áreas de preservação permanente e de reserva legal. Recurso especial negado." – Acórdão CSRF/03-04.433 – proferido por unanimidade de votos. Sessão de 17/05/05

⁴ "Art. 10.

§ 1º

I -

II -

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;

b)

c)

d) as áreas sob regime de servidão florestal.

.....

⁵ §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." (NR)

(destaque acrescentado)

Por oportuno, cabe mencionar decisão proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça sobre a questão aqui tratada:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. 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, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.

3. Consectariamente, 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, 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.

4. Recurso especial improvido.” (grifei)

(Recurso Especial nº. 587.429 – AL (2003/0157080-9), j. em 01 de junho de 2004, Rel. Min. Luiz Fux)

E, citando trecho do mencionado acórdão do STJ:

Com efeito, o voto condutor do acórdão recorrido bem analisou a questão, litteris:

“(…)

Discute-se, nos presentes autos, a validade da cobrança, mediante lançamento complementar, de diferença de ITR, em virtude da Receita Federal haver reputado indevida a exclusão de área de preservação permanente, na extensão de 817,00 hectares, sem observar a IN 43/97, a exigir para a finalidade discutida, ato declaratório do IBAMA.

Penso que a sentença deve ser mantida. Utilizo-me, para tanto, do seguinte argumento: a MP 1.956-50, de 26-05-00, cuja última reedição, cristalizada na MP 2.166-67, de 24-08-01, dispensa o contribuinte, a fim de obter a exclusão do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, da comprovação de tal circunstância

pelo contribuinte, bastando, para tanto, declaração deste. Caso posteriormente se verifique que tal não é verdadeiro, ficará sujeito ao imposto, com as devidas penalidades.

Segue-se, então, que, com a nova disciplina constante de §7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, não mais se faz necessário a apresentação pelo contribuinte de ato declaratório do IBAMA, como requerido pela IN 33/97.

Pergunta-se: recuando a 1997 o fato gerador do tributo em discussão, é possível, sem que se cogite de maltrato à regra da irretroatividade, a aplicação do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, uma vez emanada de diploma legal editado no ano de 2000? Penso que sim.

É que o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, não afeta a substância da relação jurídico-tributária, criando hipótese de não incidência, ou de isenção. Giza, na verdade, critério de in relação, dispendo sobre a maneira pela qual a exclusão da base de cálculo, preconizada pelo art. 10, §1º, I, do diploma legal, acima mencionado, é demonstrada no procedimento de lançamento. A exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente e da reserva legal foi patrocinada pela redação originária do art. 10 da Lei 9.393/96, a qual se encontrava vigente quando do fato gerador do referido imposto.

Melhor explicando: o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, apenas afastou a interpretação contida na IN 43/97, a qual, por ostentar natureza regulamentar, não criava direito novo, limitando a facilitar a execução de norma legal, mediante enunciado interpretativo.

O caráter interpretativo do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, instituído pela MP 1.956-50/00, possui o condão mirífico da retroatividade, nos termos do art. 106, I, do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

(...)”

Nesse ínterim, manifesto que tenho o particular entendimento de que a ausência de apresentação de Ato Declaratório Ambiental, ou averbação junto à matrícula do imóvel, ou a tardia providência dos mesmos, poderia, quando muito, caracterizar um mero descumprimento de obrigação acessória, nunca o fundamento legal válido para a glosa das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, mesmo porque, tais exigências não são condição ao aproveitamento da isenção destinada a tais áreas, conforme disposto no art. 3º da MP nº. 2.166, de 24 de agosto de 01, que alterou o art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

A propósito, destaco que o próprio julgador monocrático afirma na decisão *a quo* que “resta claro que não se discute, no presente processo, a materialidade, ou seja, a existência efetiva das áreas de preservação permanente. O que se busca é a comprovação do

cumprimento, tempestivo, de uma obrigação prevista na legislação, referente às áreas de que se trata, para fins de exclusão da tributação.”

Ora, não seria lógico admitir-se a efetiva existência de uma área de preservação permanente, ou de utilização limitada, no imóvel, e negar-lhe direito a um benefício legal por mero descumprimento de aspecto temporal na protocolização de um documento, no caso, o ADA.

E, no caso em tela, constata-se que o contribuinte declarou 7.800,00 ha. como área de Preservação Permanente (APP) e, em que pese à desnecessidade de comprovação de tal área, apresenta Ato Declaratório Ambiental, às fls. 40 e 51, no qual constam 500,19 ha. declarados como área de Preservação Permanente, e 7.757,60 ha. como área de Reserva Legal.

Além disso, apresenta:

Mapa de Levantamento (fls. 39 e 53), elaborado por engenheiro agrônomo, devidamente acompanhado de ART (fls. 38 e 52), de dezembro de 2003, no qual também se vislumbra a existência de referidas áreas;

Memorial Descritivo (fls. 58/61), elaborado por engenheiro agrônomo, em dezembro de 2003, no qual se confirma a existência de 7.757,60 ha. de área de reserva legal;

Relatório de Vistoria (fls. 135/162), elaborado pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, em junho de 2005, do qual também se verifica a existência de tais áreas (fls. 153).

Neste ponto, tenho assentado o entendimento de que é permitido ao contribuinte a possibilidade de retificação de sua declaração, mesmo depois de sua notificação quanto ao lançamento tributário, em observância ao que dispõe o §2º, do artigo 147⁶ do Código Tributário Nacional, entendimento sereno no âmbito deste Colegiado.

No caso dos autos, no entanto, apesar de os documentos apresentados pelo interessado efetivamente comprovarem a existência no imóvel de áreas de preservação permanente, e de utilização limitada, verifica-se que os mesmos não correspondem à data do fato gerador relativo ao lançamento em discussão, de forma que não deverão ser admitidos para fins de retificação da DITR.

Seja como for, o que se vê é que a soma das referidas áreas, constante dos referidos documentos, até mesmo ultrapasa a dimensão declarada em DITR, de 7.800 ha. de preservação permanente, e que irão computar a área tributável do imóvel.

⁶ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

É de se concluir, pois, que apesar de não ser necessária a comprovação da existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, para fins de apuração do ITR, salvo se comprovada a falsidade de sua declaração, no caso dos autos as mesmas foram suficientemente comprovadas, não interferindo no cálculo do ITR seu desmembramento entre preservação permanente e de utilização limitada.

Pelas razões expostas, não havendo fundamento legal para que seja glosada a área declarada pelo contribuinte como de Preservação Permanente (APP), improcedente a autuação fiscal neste sentido, portanto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Redator

Rendendo a devida homenagem ao judicioso voto de lavra do i. Conselheiro Nilton Bártoli, peço vênia para discordar das conclusões.

A meu ver, os elementos carreados aos autos permitem que se reconheça tão somente os 481,24 ha declarados como área de preservação permanente. Há que se manter, como conseqüência, a parcela da exigência correspondente à glosa da área de reserva legal.

Enfrento separadamente, a seguir, cada um dessas glosas.

1- Áreas de 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 até pouco tempo se encontrava pacificado neste colegiado, que pretendia avaliar a exigência de averbação sob um prisma finalístico, pretensamente limitado ao Direito Ambiental. Explico.

Consoante pródiga jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, v.g. os EDcl no AgRg no REsp 255170 / SP, Min. Luiz Fux e o RMS 18301 / MG, Min. João Otávio de Noronha, a reserva legal representa uma modalidade de limitação administrativa à propriedade rural.

Como tal, tanto pode sujeitar o proprietário a obrigações de não fazer (o corte raso) quanto de fazer (de delimitar a área de reserva e averbá-la junto ao órgão competente).

Veja-se a lição Maria Silvia di Pietro (Direito Administrativo. São Paulo. Atlas . 2003. 15ª ed., p. 128)

As limitações podem, portanto, ser definidas como medidas de caráter geral, impostas com fundamento no poder de polícia do Estado, gerando para os proprietários obrigações positivas ou negativas, com o fim de condicionar o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social.(destaquei)

De se notar, que, para a solução da lide, interessa definir em que momento se considera constituída tal restrição administrativa, pois somente após a sua constituição é que se configura a debatida hipótese de incidência “negativa”, que exclui as áreas submetidas à restrição do pagamento do ITR.

Nesse sentido, lembro a lição de Alberto Xavier (*Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed. p. 100)

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo. (destaquei)

José Souto Maior Borges, a seu turno (*Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 190/191), citando Sainz de Bujanda, não destoa:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, urna entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou fato gerador isento, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (os grifos não constam do original)

Mais uma vez, na esteira do Mestre lusitano (*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo. Dialética, 2001, 1ª ed. p 19), trago à discussão o princípio da determinação, essencial na interpretação dos conceitos gizados na norma isentiva.

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

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

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

A jurisprudência deste Terceiro Conselho de Contribuintes inclinava-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 até pouco tempo pacífica perante esta corte administrativa.

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

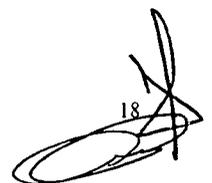
Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção do ITR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65(Código Florestal)

(...)

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

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

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

18


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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

(...)

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

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

Ou seja, a visão fragmentária do suposto alcance teleológico do comando inserido no Código Florestal, a meu ver, restringe o universo da aplicação da norma, como se ela não fosse parte de um sistema maior (o ordenamento jurídico), capaz de atribuir-lhe finalidades que não foram aventadas pelo legislador, mas que são igualmente reguladas por meio daquela regra jurídica.

Justamente em função da pesquisa acerca da aplicação do instituto da Reserva Legal em outros ramos do direito, foi que passei a concluir, apoiado na pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a averbação não tem, como supus em outros votos em que acompanhei o entendimento à época dominante nesta 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 até então 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.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Ou seja, no caso do instituto em debate, não se atribuiu características à fauna, à flora, coordenadas geográficas, distância de nascentes, ou qualquer outro meio de pré-definição da área que deveria ser onerada pela pré-falada limitação, disse apenas, em conjunto com o

disposto nos art. 16, que determina exclusivamente o percentual da propriedade a ser demarcado pelo proprietário ou posseiro e utilizado nas finalidades estabelecidas no já transcrito inciso III do parágrafo 2º do art. 1º.

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

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

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

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

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

1.2 Aplicação do § 7º do art. 10 da Lei nº 9393, de 1996.

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

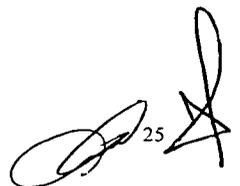
Não raras vezes, vislumbram-se conseqüências materiais para o comando em questão que, salvo melhor juízo, possui alcance estritamente procedimental.

Vejamos o comando nele inserido, *literis*:

“§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.”(grifei)

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

Diz o dispositivo:



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

Regra geral, portanto, sem a apresentação do requerimento e a demonstração do cumprimento dos pressupostos, não pode a autoridade administrativa reconhecer, unilateralmente, a existência do “fato gerador isento” ou hipótese de “não incidência qualificada”.

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

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

(...)

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

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

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

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

Com efeito, o parágrafo 7º já transcrito dispensou o sujeito passivo de comprovar previamente que preenche os requisitos para a caracterização das chamadas “áreas isentas”, mas isso não significa afirmar que esses requisitos não deveriam estar presentes no momento do fato gerador. Ou seja, apesar da sua forte influência no regime formal da isenção, o comando novel não produziu qualquer efeito sobre o regime material que orienta o cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, consoante os elementos presentes à data do fato gerador, ex vi do disposto nos artigos 142 e 144 do CTN:

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

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

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 Florestal⁷ assim devem ser consideradas pelo só efeito daquele diploma, independentemente, para tanto, de qualquer formalidade adicional.

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. 10⁸, 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 CTN⁹ (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. M

Minha discordância do i. Conselheiro relator, portanto, cinge-se exclusivamente à quantificação dessas áreas.

⁷ Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

⁸ § 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;

⁹ 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.

Conforme se observa no voto do qual ora se diverge, caberia reconhecer área de preservação informada no Ato Declaratório Ambiental acostado às fls. 40 e 51 (500,19 ha).

A meu ver, tal quantitativo desborda os limites do litígio, delimitado pelo pedido formulado em sede de Recurso Voluntário, onde se pleiteia o reconhecimento de 481,24 ha de áreas de preservação permanente (vide demonstrativo de fl. 88).

3- Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo tão somente as áreas de preservação permanente em montante equivalente a 481,24 ha.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Redator