



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

---

|                    |                           |
|--------------------|---------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10283.007009/2003-27      |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário                |
| <b>Matéria</b>     | ITR                       |
| <b>Acórdão nº</b>  | 303-34.881                |
| <b>Sessão de</b>   | 07 de novembro de 2007    |
| <b>Recorrente</b>  | Maracacuera Florestal S A |
| <b>Recorrida</b>   | DRJ Recife/PE             |

---

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

Ementa:

**ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA**

Deve ser considerada a área de exploração extrativa informada pelo contribuinte e comprovada por meio de Termo de Responsabilidade de Manutenção de Floresta Manejada, conforme informado pela própria autoridade fiscal.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em tomar conhecimento do recurso voluntário, vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro; no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Tarásio Campelo Borges, que negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, a Conselheira Nanci Gama.

JOEL MIYAZAKI – Presidente atual

JOSÉ LUIZ FEISTAUER DE OLIVEIRA – redator *ad hoc*

Processo n.º 10283.007009/2003-27  
Acórdão n.º 303-34.881

CC03/C03  
Fls. 136

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Presidente, Zenaldo Loibman, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges, Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Luis Marcelo Guerra de Castro e Marciel Eder Costa.

CÓPIA

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/03 e 09/16, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, data do fato gerador 01/01/1999, relativo ao imóvel denominado “São Francisco”, localizado no município de Codajas AM, com área total de 2.983,9 ha, cadastrado na SRF sob o nº 4.660.965-2, no valor de R\$ 1.888,74, acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 20/12/2003, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 4.678,59.*

*No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/1999, a fiscalização apurou a infração relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e Demonstrativo de Apuração..*

*Ciência do lançamento em 08/01//2004, conforme AR de fl. 21.*

*Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, em 06/02/2004, a impugnação de fls. 48/50, alegando, em síntese:*

*O Auto de Infração foi lavrado porque a existência do Plano de Manejo não seria suficiente para a exclusão da área tributável, pois, haveria outra condição, ou seja, a exploração continuada desse Plano de Manejo, além de sua aprovação pelo IBAMA e a averbação no Registro de Imóveis. Não há fundamento legal para tal exigência.*

*Ao contrário do que diz o fisco no AI, havia sim um PMFS na gleba “São Francisco” e mais, estava em plena exploração, fato esse que foi completamente ignorado no AI.*

*Houve a autorização para Exploração de PMFS com a validade de junho/1999 a junho/2000, assinado pela autoridade do IBAMA, 30/junho/1999 e mais, Declaração de Venda de Produtos Florestais com data de 01/07/1999, fatos esses que provam cabalmente que o PMFS estava em plena validade e em atividade naquele exercício de 1999.*

*Então, o motivo de lavratura do AI em apreço cai por terra diante das provas ora apresentadas.*

*Mesmo sem a denominação do imóvel “São Francisco”, é possível identificá-lo como de São Francisco pelos aspectos: o endereço do imóvel, a matrícula nº 2.779 ou Registro de Imóveis nº AV-4-2779 é o mesmo que consta da Certidão de Imóveis desta Gleba e da Autorização de Exploração do IBAMA. Não possui outro imóvel rural no município de Parintins.*

*Existe a averbação tanto do PMFS bem como da Reserva Legal no Registro de Imóveis (Cartório de 1ª Vara – AV-3-2.779 e AV-4-2.779, no imóvel registrado com matrícula nº 2.779. É a cópia xerográfica da certidão. A Contribuinte não pode apresentar a Certidão original, pois a matriz é no município de Portel – PA e a Gleba em Parintins – AM. Torna-se difícil obtê-la no prazo da impugnação.*

*A obrigação de averbar a área é uma coisa e provar a exclusão dessa área é outra coisa. Não se vinculam haja vista que não há norma legal nem lei ou decreto que os vincule. Se há a nível de portaria ou instrução normativa, neste sentido, 'ilegal na medida em que os vincula sem previsão em lei.*

*Apresenta os documentos de fls. 26 a 41. As fls. 51 a 63 são cópias de fls anteriores.*

Apreciando os fundamentos da exigência fiscal e da impugnação, julgaram o correspondente lançamento procedente em sua totalidade, em razão de o contribuinte não haver demonstrado a efetiva exploração extrativa de área correspondente a 1.975,0 ha no ano anterior ao fato gerador do ITR 1999.

Ciente desse *decisum*, manejou a recorrente o presente recurso voluntário, onde, em síntese, renova os fundamentos que deram esboço à sua impugnação, acrescentando, ademais, que o que o imóvel em questão, na sua maioria, não seria tributável, dada a existência área de reserva legal, averbada no cartório correspondente.

De se registrar que, conforme doc. de fl. 33 a 40, é possível verificar-se que a averbação da área de reserva legal ocorreu em 23/03/1999.

Ao final, requer a reforma da decisão administrativa de primeira instância.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira, Redator *ad hoc*

Por intermédio de despacho do Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste CARF, nos termos da disposição dos art. 17, III e 18, XVII, do RICARF, e do art. 1º, I, da Portaria CARF nº 24, de 25 de maio de 2015, incumbiu-me o Senhor Presidente de formalizar Resolução nº. 303-34.881, em razão de o relator original deste processo, o conselheiro Luís Marcelo Guerra de Castro, bem como a redatora designada para redigir o voto vencedor, a ex-Conselheira Nanci Gama, não mais integrarem nenhum dos Colegiados deste Conselho.

Desta forma, tem-se que a elaboração deste voto deve refletir a posição adotada pelo relator original, bem como pela redatora designada.

O relator original apresentou a minuta do voto na sessão de julgamento, o qual será integralmente adotado na presente formalização. Transcreve-se, a seguir, o voto que consta da minuta apresentada:

“O recurso é tempestivo, vez que o contribuinte foi intimado da decisão hostilizada em 07 de março de 2005 (vide ar. de fl. 72- verso) e a sua protocolização perante a autoridade de jurisdição deu-se no dia 29 do mesmo mês. Além do mais, trata de matéria de competência deste Terceiro Conselho.

Dele tomo conhecimento, portanto.

### 1- Preliminar:

Antes de enfrentar o mérito do recurso, entendo relevante delimitar o seu escopo.

A exigência fiscal em discussão trata da “glosa” de área equivalente a 1975 ha. declarados como de exploração extrativa, tendo em vista a não apresentação do plano de manejo aprovado pelo IBAMA, nem da sua averbação no registro da matrícula do imóvel.

A existência de área de utilização limitada, na modalidade reserva legal não foi objeto da correspondente DITR (vide doc. de fl. 16), nem da impugnação de fls. 24 e 25.

Vejo aplicável na espécie os artigos. 14, 16, III e 17, *caput* do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo a redação do segundo dispositivo fornecida pela Lei nº 8.748, de 1993 e do terceiro, pela nº 9.532, de 1997:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

A esse respeito, trago à colação a lição de James Marins (*Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo. Dialética, 2005, 4ª ed, p. p. 276/278)

*a. Os dez requisitos mínimos à formulação da impugnação. Muito embora a regra geral aplicável aos atos processuais administrativos seja a do informalismo a favor do administrado, a apresentação da impugnação deve atender aos requisitos formais mínimos (indicados nos arts. 15 e ss. do Decreto nº 70.235/72) que, em síntese, impõem o seguinte rol ao peticionário:*

*i) formalizar a petição por escrito (em vernáculo); ii) indicar a autoridade a que é dirigida;*

*iii) declarar sua qualificação;*

*iv) instruir a petição com os documentos em que se fundamentar;*

*v) contestar expressamente toda a matéria controvertida;*

*vi) expor os motivos de fato e as razões de direito em que se fundamenta e os respectivos pontos de discordância com a pretensão fiscal;*

*vii) mencionar as provas que possuir;*

*viii) indicar - motivadamente - as diligências ou perícias que pretenda ver realizadas;*

*ix) formular os quesitos referentes aos exames solicitados;*

*x) indicar o nome, endereço e a qualificação profissional de seu perito, se houver pedido de prova pericial.*

*(...)*

*Além disso, também de modo a tornar mais técnica a impugnação fiscal, prescreve a nova redação atribuída ao art. 17 pela Lei nº 9.532/97 que a Administração considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, isto é, a regra proíbe ao impugnante a utilização da negativa genérica, sob pena de ineficácia.*

*Embora alguns comandos dos arts. 16 e 17, como os acima citados, possam representar certo grau de desprestígio ao princípio do informalismo, não ofendem o princípio da ampla defesa, pois, apesar de tornarem mais técnica a apresentação da impugnação, oportunizam a articulação de toda a matéria de defesa e a produção das provas documentais e periciais.*

Superada a fase de impugnação, precluso está o direito do contribuinte de apresentar matéria nova, que não se tornou litigiosa.

Processo n.º 10283.007009/2003-27  
Acórdão n.º 303-34.881

CC03/C03  
Fls. 141

Voto, portanto, no sentido de não tomar conhecimento das alegações acerca da existência de reserva legal.

## 2- Mérito

### 2.1 - Áreas Extrativas

No mérito, penso que, a recorrente efetivamente não demonstrou a exploração extrativa consignada na DITR 1999. Nesse aspecto é relevante lembrar o que diz o § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/96, em seu inciso V, alínea “c”:

*§ 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;*

Como é possível verificar compulsando os autos, todos os documentos apresentados dizem respeito à execução de Plano de Manejo que teria sido executado no ano de 1999 e, portanto, repercutiria no cálculo do ITR correspondente ao ano de 2.000.

### 2.2- Área de Reserva Legal.

Superada a preliminar relativa à inovação na fase recursal, enfrentando o mérito do recurso voluntário, que reclama o reconhecimento de área de reserva legal no imóvel.

Nesse aspecto o litígio cinge-se, essencialmente, à caracterização ou não de área de reserva averbada à margem da matrícula do imóvel em 23 de março de 1999 (vide doc. de fls. 33 a 40).

Particularmente, não vejo como reconhecer a existência de reserva legal antes das respectivas demarcação e averbação à margem da matrícula do imóvel, nos termos do que preconiza o § 2º do art. 16 da Lei nº 4.771, de 1965.

Nesse contexto, cabe esclarecer que, com a máxima vênia, não acompanho o entendimento que se pacificou neste colegiado, que pretende avaliar a exigência de averbação sob um prisma finalístico, pretensamente limitado ao Direito Ambiental.

Explico.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

***conforme a definição caracteriza a obrigação imposta não apenas ao proprietário, mas a todos, inclusive à administração pública, de preservação de tal área.(destaquei)***

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

*Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico)*

válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.(destaquei)

(...)

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

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

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

*Em suma, a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das 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 inexiste área a proteger, apenas a obrigação de se constituir um percentual sujeito a proteção.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Comparando os conceitos, inclusive com os de área de utilidade pública, de interesse social da Amazônia Legal, previstas nos incisos IV, V e VI do mesmo parágrafo 2º, penso que fica confirmado que, efetivamente, o Código Florestal não demarcou ou previu de

que forma seriam demarcadas as áreas sujeitas a proteção diferenciada, atribuindo ao seu proprietário ou posseiro a tarefa de fazê-lo, segundo os meios indicados.

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

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

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

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

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

### 3- Conclusão

Voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.”

Este, pois, o voto proferido pelo relator original.

José Luiz Feistauer de Oliveira

## Voto Vencedor

José Luiz Feistauer de Oliveira, Redator *ad hoc*

No entendimento do redator designado original, diferentemente do que concluiu o relator, a exploração extrativa de uma área de 1.975ha encontra-se devidamente comprovada nos autos, tendo em vista o Termo de Responsabilidade de Manutenção de Floresta Manejada - TRMFM, firmado em 09/12/1997, referente a uma área de 1.975ha, conforme consignado pela própria autoridade fiscal à fl. 10.

Processo n.º 10283.007009/2003-27  
Acórdão n.º 303-34.881

CC03/C03  
Fls. 151

Por fim, tem-se que a área de reserva legal, alegada pela recorrente, encontra-se devidamente averbada à margem da matrícula da imóvel (doc. fl. 114), devendo ser levada em conta a averbação realizada 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.

Por tais razões, deu-se provimento ao recurso voluntário, para considerar a área extrativa de 1.975ha informada pelo contribuinte em sua DITR/99

Essas as considerações possíveis para suprir a inexistência do voto vencedor.

José Luiz Feistauer de Oliveira