



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

Processo nº 10670.001372/2004-56
Recurso nº 137.886 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.407
Sessão de 19 de junho de 2008
Recorrente BENEDITO GIANOTTI
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

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

Exercício: 2001

Nulidade do Auto de Infração. Cerceamento do Direito de Defesa

Não há que se falar em erro de capitulação legal nas hipóteses em que Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do lançamento indica os fundamentos de natureza fática, bem assim os dispositivos legais que embasam a formalização da exigência, máxime quando a manifestação de inconformidade do sujeito passivo demonstra seu conhecimento acerca dos fatos e da base legal que deu esboço à exigência.

Área de Reserva Legal.

Antes da demarcação e correspondente averbação à margem da matrícula do imóvel, não há que se falar em Área de Reserva Legal. Precedentes do STF

Área de Preservação Permanente. Condições.

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

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

Áreas de Produtos Vegetais e de Exploração Extrativa

O aproveitamento das áreas declaradas como de produtos vegetais ou exploração extrativa deve ser amparado em documentação idônea que comprove sua efetiva utilização. Não é suficiente para a comprovação a exclusiva menção a tais áreas em

laudo técnico ou nota fiscal de produtor emitida em período posterior ao da apuração.

Áreas de Pastagem

As áreas declaradas como destinadas a pastagem somente podem ser consideradas como aproveitadas se demonstrado o seu aproveitamento por rebanho, observado o índice de lotação definido em ato da Receita Federal do Brasil. Demonstram-se inidôneos para tal mister a simples menção a tais áreas em laudo técnico, bem assim ficha de vacinação referente a imunização realizada em período posterior ao objeto de apuração.

Valor da Terra Nua

Havendo significativa disparidade entre o VTN declarado e o constante do SIPT, faz-se necessário demonstrar, por meio de laudo técnico, expedido nos termos da NBR 14.653-3, os elementos que dão respaldo aos valores declarados

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do lançamento e dar provimento ao recurso voluntário quanto à área de preservação permanente. Pelo voto de qualidade, negar provimento quanto à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento. Por unanimidade de votos, negar provimento quanto às áreas ocupadas com produtos vegetais, de pastagem e quanto ao VTN.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Relator

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

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Contra o contribuinte identificado no preâmbulo foi lavrado, em 14/12/2004, o Auto de Infração/anexos, que passaram a constituir as fls. 01/11 do presente processo, consubstanciando o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercício de 2001, referente ao imóvel denominado "Fazendas Reunidas", cadastrado na SRF, sob o nº 6.248.003-0, com área de 9.474,7ha, localizado no Município de Januária/MG.

O crédito tributário apurado pela fiscalização compõe-se de diferença no valor do ITR de R\$282.331,87 que, acrescida dos juros de mora, calculados até 30/11/2004 (R\$160.336,26) e da multa proporcional (R\$211.748,90), perfaz o montante de R\$654.417,03.

A ação fiscal iniciou-se em 05/10/2004 com intimação ao interessado (fls. 18/20) para, relativamente a DITR/2001, apresentar os seguintes documentos de prova:

1º - cópia do Ato Declaratório Ambiental (ADA) ou protocolo de requerimento do mesmo junto ao IBAMA, com reconhecimentos das áreas declaradas;

2º - quanto à área declarada como sendo de utilização limitada, enviar a) Cópia da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente, contendo a averbação da área de reserva legal, caso existente; b) Cópia da Declaração do IBAMA, reconhecendo a área de Reserva Particular do Patrimônio Natural, caso existente; e/ou c) Cópia do Ato do IBAMA, reconhecendo as áreas imprecáveis para a atividade produtiva, declaradas de interesse ecológico, se for o caso;

3º - quanto à área de pastagem: a) cópia da Declaração de Produtor Rural (Demonstrativo Anual) do ano de 2000, entregue à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais; b) Cartão de Vacinação de Bovinos fornecido pelo IMA de 2000; e c) Notas Fiscais de Produtor Rural comprovando aquisição, transferência e venda de animais de 2000;

4º - quanto à área utilizada com produção vegetal: a) Notas Fiscais de Produtor do ano de 2000; b) Notas Fiscais de insumos adquiridos em 2000; e c) Laudo Técnico, elaborado por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado de ART/CREA, ou Laudo de Acompanhamento de Projeto, fornecido por instituição oficial de 2000;

5º - quanto às benfeitorias, apresentar documentos que comprovem o valor das mesmas em 31/12/2000;



6º - quanto ao valor das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, documentos que comprovem custos efetuados com plantações, em 31/12/2000; e,

7º - quanto ao Valor da Terra Nua, laudo técnico de órgão estadual e/ou federal, especificando valor da terra nua de cada área do imóvel (por ex. pastagens/pecuária, campos, cerrados, mista inaproveitável, terra para reflorestamento, etc).

Em resposta, foi apresentada e juntada aos autos a documentação de fls. 21/29.

No procedimento de análise e verificação dos documentos apresentados e das informações constantes na DITR/2001 ("extratos" de fls. 13/14), a fiscalização constatou, no tocante às áreas ambientais declaradas, a protocolização intempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA e a averbação da área de reserva legal após o fato gerador do ITR/2001; considerou não comprovada a área de produtos vegetais; rejeitou o documento apresentado para fazer prova da área de pastagens; e, por fim, a autoridade fiscal entendeu que houve subavaliação do VTN declarado.

Dessa forma, foi lavrado o Auto de Infração, em que foram glosadas as áreas informadas como sendo de preservação permanente (1.000,0ha), de utilização limitada (1.976,0ha), destinada à produção vegetal (940,0ha) e utilizada para pastagem (1.108,0ha) além de alterar, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), instituído pela SRF, o Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel, que passou de R\$ 8.000,00 (R\$ 0,84 por hectare) para R\$ 1.414.951,69 (R\$ 149,33 por hectare), com conseqüentes aumentos da área tributável/área aproveitável, VTN tributável e alíquota aplicada no lançamento, disto resultando o imposto suplementar de R\$282.331,87, conforme demonstrado pela autuante às fls. 04.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 05/06 e 09/11.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 21/12/2004 (fls. 32), ingressou o interessado, em 20/01/2005 (protocolo de recepção às fls. 36), por meio de sua advogada (doc. às fls. 55/56) com sua impugnação, anexada às fls. 36/46 e respectiva documentação, juntada às fls. 47/69. Em síntese, alega e solicita que:

- faz um resumo do Auto de Infração;

- transcreve o art. 14 da Lei nº 9.393/96 e alega que pretendeu o Auditor embasar sua tese que o valor da terra nua foi subavaliada pelo contribuinte quando da entrega do DIAC, contudo não trouxe ao feito fiscal nenhum elemento probatório que justificasse tal afirmação;

- ao contrário, provou que o critério por ele utilizado é contraditório e nada condiz com a realidade do imóvel;

- nos autos nº 10670.00147/2004-57 referente a outra área do imóvel contínuo no ano de 2000, exatamente no mesmo Termo de Verificação de Infração, às fls. 12 do referido processo, valora um ano antes, ou seja, em 2000, a terra em R\$ 244,83 por ha, utilizando o mesmo critério de super avaliação, ou seja, o SIPT, estando evidenciado que esse sistema adotado pela Receita Federal nada atesta com confiabilidade, sem prejuízo de adentrar nas particularidades do referido imóvel;

- o contribuinte buscou a seu favor documentos carreados de fé pública, obtidos em Cartório local e que retrata a realidade, demonstrando o valor real de mercado por hectare na região, através de transações de compra e venda, conforme documentos acostados nos autos;

- não é plausível e aceitável concordar com este critério genérico, visto que existem elementos determinantes que precisam ser considerados, tanto assiste razão tal raciocínio que o legislador infra-constitucional atribuiu ao contribuinte impugnar o valor estimado pela Receita Federal através de laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, visto que não existe imóvel idêntico, portanto não existirá valor de terra idêntico, as particularidades é que determinam estes valores;

- os critérios para valorar a terra devem ser precisos e específicos, na pior das hipóteses considerando tão somente a região onde o mesmo se encontra localizado, podendo assim concluir que a fiscalização em nada assiste razão, visto que o valor de mercado da terra nua atualmente na região tem sido comercializado por valor máximo de R\$ 30,00 o ha, tal informação foi extraída através de Certidão emitida pelo cartório, e a data da transação foi em 07/04/2004, ou seja, recente;

- reforçando esta afirmativa, anexa junto aos autos um Laudo de Avaliação, do qual a Imobiliária Mota, especialista em venda de imóveis rurais, atesta que pelo fato do referido imóvel ter na terra baixo teor de qualidade, baixa densidade vegetal, difícil acesso e pouca aceitação no mercado imobiliário, o valor venal era de no máximo R\$ 12,00 por ha no de 2000;

- transcreve o art. 12 da Lei nº 8.629/93 e conclui que o valor da terra nua é o valor de mercado, levando em conta os seguintes aspectos: localização do imóvel, aptidão agrícola, dimensão do imóvel, área ocupada e ancianidade das posses, funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias;

- faz uma análise do que pretendeu o legislador em relação à tributação do ITR;

- quanto às áreas de reserva legal e de preservação permanente, para especificar as áreas glosadas no "Termo de Verificação de Infração", item 2, Descrição dos Fatos e Dispositivos Legais Infringidos, o fiscal simplesmente diz que o contribuinte infringiu os prazos estipulados pela legislação, contudo sequer faz menção de qual seria esta suposta lei que determina os prazos;

- o autor do feito infringiu aqui o Princípio Constitucional da Ampla Defesa e do até mesmo Contraditório, vez que não se pode sequer rebater com fundamentação legal as alegações do fiscal, visto que não se sabe em qual lei tentou se basear o mesmo, fazendo menção ao Código de Processo Civil;
- ainda que considerássemos o enquadramento como os das Leis nº 4.771/65, Lei nº 9.393/96 e Lei nº 7.803/89, sendo que a primeira lei mencionada refere-se ao Código Florestal, do qual o auditor sequer fez referência a qual dispositivo legal desta seria a infração, certamente porque não existe e remetendo ao texto legal supra citado, constata-se que em nenhum dos artigos mencionados há determinação expressa ou sequer intrínseca de que a área excluída passa a ser tributável pelo fato de descumprimento de data determinada, com resumo dos artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14;
- o enquadramento legal contido no Auto de Infração não carrega sintonia com a acusação imposta ao sujeito passivo e inexistindo tipificação legal no texto legal de suposta infração, não há como prosperar a pretensão do Fisco;
- percebe-se que inexistente dispositivo criando a obrigação acessória de entrega do ADA e da averbação e posto da forma como está torna-se algo criado pelo autor do feito, ou por alguém que não possui delegação de poderes para legislar, tornando-se um ato ilegal e inadmitido no nosso ordenamento jurídico;
- se existisse um diploma legal culminando penalidade pecuniária em função do atraso na entrega do ADA e da Averbação, somente penalidade poderia existir, nunca imposição que viesse modificar as condições necessárias para a ocorrência do fato gerador e da apuração do imposto;
- o objetivo do legislador, com fulcro em norma legal, foi excluir da tributação do ITR aquele proprietário que mantivesse em sua propriedade área de preservação permanente, como elemento indispensável à manutenção do meio ambiente e restando provado por qualquer meio lícito admitido em direito esta circunstância, pode o sujeito passivo fazer esta exclusão para fins de incidência do ITR;
- a área de 1.000ha, declarada pelo contribuinte como de preservação permanente, não pode em nenhuma hipótese ser glosada e circunstâncias meramente burocráticas, tal qual a entrega fora do prazo de ADA, não descaracteriza os componentes físicos naturais do imóvel para impor uma tributação mais onerosa ao mesmo;
- circunstâncias meramente burocráticas tal qual a entrega fora do prazo de ADA não descaracteriza os componentes físicos naturais do imóvel para impor uma tributação mais onerosa ao mesmo;
- transcreve entendimento dos Tribunais;
- não há lei válida, eficaz, que determine a obrigação de se averbar uma área de reserva legal e nem mesmo há previsão de tal tipo de averbação na lei que regulamenta o funcionamento dos Registros Públicos do país;



- apesar dos fatos, que poderiam e deveriam ser checados pelo agente público "in loco", está se fazendo uma exigência ilegal, que, aliás, de forma alguma garante a comprovação da existência da floresta;

- como se não bastasse o desprezo com a realidade física do imóvel, o auditor ao lavrar o Auto de Infração utilizou na descrição dos fatos como justificativa da infração a apresentação do ADA e a averbação da Reserva Legal fora do prazo, transformando o descumprimento de obrigação acessória, que em matéria de direito tributário cabe somente aplicação de penalidade pecuniária ou administrativa, em obrigação principal do pagamento de tributo;

- a glosa da área de 1.976,0ha não pode prosperar, visto que a referida área encontra-se averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis da cidade de Januária desde 08/06/2001, conforme já comprovado com certidão anexa aos autos;

- em relação à área de produtos vegetais, houve um equívoco ao ser confeccionada a DITR, pois esta é uma área destinada à exploração de carvão vegetal em mata nativa, portanto, deveria ser declarada como de exploração extrativa;

- esta área é própria para a exploração de carvão vegetal, com utilização de madeira nativa, que posteriormente poderá ser reflorestada com eucalipto ou aguardar a regeneração da própria floresta nativa, conforme projeto a ser aprovado pelo IBAMA;

- faz menção à Nota Fiscal nº 005 de Benedito Gianotti e outros, referente à venda de 60 m² de carvão vegetal, bem como Laudo Técnico atestando a existência da referida área;

- quanto à área de pastagens, questiona o critério da autoridade autuante e faz menção ao Laudo Técnico e à Nota Fiscal nº 000727 de Lanza Vieira Agroindustrial Ltda., referente à aquisição de semente de capim;

- por fim, requer que a autoridade julgadora exonere o sujeito passivo das exigências contidas no Auto de Infração.

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

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2001

DO ENQUADRAMENTO LEGAL. O enquadramento legal contido no Auto de Infração não trouxe qualquer prejuízo ao contribuinte, tendo em vista que a perfeita descrição dos fatos possibilitou ao interessado exercer plenamente o contraditório, por meio da entrega tempestiva de sua impugnação, em que foram abordadas todas as matérias objeto de glosa.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. As áreas de



preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, fazendo-se, também, necessária, em relação às áreas de utilização limitada/reserva legal, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

DA ÁREA DESTINADA À PRODUÇÃO VEGETAL. *Não comprovada, por meio de documentação hábil, a utilização da área de produtos vegetais informada na DITR/2001, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.*

DA ÁREA DE PASTAGENS - DA COMPROVAÇÃO DO REBANHO DECLARADO. *Não comprovada, por meio de documentação hábil, a existência do rebanho informado na DITR/2001, deve ser mantida a glosa da área de pastagens, efetuada pela fiscalização.*

DO VALOR DA TERRA NUA - *Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel, bem como, a existência de características particulares desfavoráveis em relação aos imóveis circunvizinhos.*

Lançamento Procedente

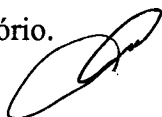
Mantendo sua irresignação, comparece a recorrente aos autos para, em sede de Recurso Voluntário, sinteticamente, reiterar suas razões de inconformidade e pugnar pela reforma da decisão de 1ª instância.

Acresce, em sede de recurso, suas considerações acerca da violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, supostamente materializada na deficiência da capitulação legal dos fatos que, no seu sentir, não continham os fundamentos legais que deram suporte à exigência.

Aduz que a afronta aos princípios em tela não pode ser medida em razão do prejuízo que o ato defeituoso vier a causar. A nulidade adviria, portanto, da conduta em si, viciada por inobservância técnica.

No seu sentir, o prejuízo somente não se materializara devido à contratação de profissional habilitado que, por ocasião da elaboração de sua defesa, considerara as possíveis hipóteses de capitulação legal para a exigência.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

1- Preliminar

O recurso é tempestivo: conforme se observa no AR de fl. 92, a recorrente tomou ciência da decisão de 1ª instância em 23/12/2006 (sábado) e, no protocolo de fl. 96, apresentou suas razões de recurso em 23/01/2007. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele se deve tomar conhecimento.

Com relação à preliminar de nulidade em função de vício na capitulação, penso que não assiste razão à recorrente.

Em primeiro lugar, há que se relembrar do princípio da instrumentalidade das formas que manda que se avalie a regularidade de determinada irregularidade do ato em razão do efeito alcançado.

Ou seja, se, com base no demonstrativo de fl. 5 do Auto de Infração, que cita os artigos da Lei nº 9.393, de 1996 que dariam espeque às conclusões e os combina com o Código Florestal (Lei nº 4.771/65), foi possível contestar as conclusões da autoridade lançadora, não há que se falar em insuficiência.

Superadas as questões preliminares, passa-se à análise do mérito.

2- Mérito

Conforme se extrai do auto de infração, a exigência fiscal teve origem nas seguintes glosas:

a) área de preservação permanente, em função da intempestividade do protocolo de Ato Declaratório Ambiental;

b) área de reserva legal, em função da intempestividade da averbação à margem da matrícula do imóvel, somente realizada em 29 de maio de 2001;

c) área de produtos vegetais, decorrente da não comprovação das informações atinentes a tal rubrica;

d) áreas de pastagem, dado que as fichas de vacinação apresentadas diriam respeito ao exercício de 2003;

e) valor da terra nua, que teria sido sub-avaliada, fato que seria demonstrado a partir da comparação entre os valores declarados e os constantes do Sistema de Preços de Terras (SIPT);

Em nome da clareza, analiso cada um desses elementos separadamente



2.1. Reserva Legal

2.1.1 - Natureza Constitutiva da Averbação

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

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

Explico.

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

(...)

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

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

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

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

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

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

Na esteira da interpretação majoritária desta Terceira Câmara, ponderou o Ministro Marco Aurélio:

A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a



omissão do proprietário descaracteriza a citada reserva legal? A resposta é, desenganadamente, negativa. Incumbia ao INCRA subtrair, quando da elaboração do laudo atinente à exploração do imóvel, vinte por cento deste. Assim é porquanto a formalidade prevista no § 2º do artigo 16 - averbação da reserva legal na matrícula do imóvel - não se mostra essencial, ou seja, indispensável a ter-se como configurada a reserva legal.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do



tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 2º do art 16 da Lei nº 4.771/65 não existe a reserva legal. (os destaques não constam do original)

Nessa mesma linha, o MS 23.370-2/GO, Tribunal Pleno, Relator designado Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 28/04/2000:

EMENTA:

1 - Reforma agrária: apuração da produtividade do imóvel e reserva legal:

A “reserva legal”, prevista no art. 16, § 2º do Código Florestal, não é quota ideal que possa ser subtraída da área total do imóvel rural, para o fim do cálculo de sua produtividade (cf. L. 8.629/93, art. 10, IV), sem que esteja identificada na sua averbação (v.g MS 22.688)

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

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

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

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

Nessa esteira, com a máxima vênia, discordo de um dos pontos fundamentais do voto proferido em caso líder.

Amparado na jurisprudência da mais alta corte deste País, penso que, sem demarcação e averbação, não estão determinadas as áreas de reserva legal superficialmente definidas no Código Florestal, que se limita a definir a obrigação de demarcá-las e os efeitos do descumprimento dessa obrigação.

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

De fato agrediria a lógica elementar estabelecer como condição prévia à isenção de área sob reserva legal, o mero ato de averbação,



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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 44. O proprietário ou possuidor de imóvel rural com área de floresta nativa, natural, primitiva ou regenerada ou outra forma de



vegetação nativa em extensão inferior ao estabelecido nos incisos I, II, III e IV do art. 16, ressalvado o disposto nos seus §§ 5º e 6º, deve adotar as seguintes alternativas, isoladas ou conjuntamente:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

A duas porque, seguindo aquele raciocínio, a inexistência de averbação não alteraria em nada responsabilidade de terceiros. Se a lei que a criou foi promulgada, publicada

e entrou em vigor, àquele terceiro cabe cumpri-la, independentemente de averbação à margem da matrícula, ex vi do art. 3º da LICC (*ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece*).

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

2.1.2 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 desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).

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

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

2.2- Áreas de Preservação Permanente

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

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

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.

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

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

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

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

2.3 - Área de Produtos Vegetais e Exploração Extrativa

Reitera seus fundamentos quanto à glosa das áreas de produção vegetal ou exploração extrativa.

Esclarece, portanto, que a área apontada na DITR como de produtos vegetais, em verdade é uma área destinada à exploração de carvão vegetal em mata nativa, que deveria ser declarada como de exploração extrativa.

No seu sentir, a nota fiscal nº 005 (doc. de fl. 59), que comprovaria a comercialização de 60m² de carvão pelo recorrente, e a menção expressa no laudo técnico à existência de 500 ha de área da natureza que foi alvo de glosa seria suficiente para comprovar a veracidade das informações prestadas.

Penso que não assiste razão à recorrente.

Há que se lembrar que, nos termos do § 1º do art. 10, da lei nº 9.393, de 1996⁴, as áreas de extração de produtos vegetais só serão consideradas para efeito de cálculo do ITR se cumpridos os índices de rendimento e a legislação ambiental. Quanto a este segundo aspecto, importante é frisar o que diz o § 5º do mesmo art. 10:

§ 5º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

Analisando os documentos coligidos aos autos em cotejo com a legislação em comento, faço coro com o voto condutor da decisão recorrida, que peço vênha para transcrever parcialmente:

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

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

⁴ § 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;

No caso, os documentos que constam dos autos não comprovam as alegações do contribuinte. Isto porque, embora o interessado afirme que a área de 1.000,0ha destine-se à exploração extrativa, o Laudo de Avaliação de Imóvel Rural, elaborado pelo engenheiro agrônomo Fábio Magalhães Oliveira e juntado às fls. 60/67, com ART/CREA-MG às fls. 68, informa que tal área é destinada ao plantio de milho e mandioca, portanto, produção vegetal, sendo que não constam dos autos documentos que comprovem tal afirmação, tais como, notas fiscais de produtor, notas fiscais de insumos (semente/adubos), certificados de depósito (nos casos de armazenagem de produtos), contratos ou cédulas de créditos rural, entre outros. Portanto, o referido laudo não é suficiente por si só para comprovar o dado cadastral em exame, principalmente quando se observa a grande dimensão da área apontada como utilizada na produção vegetal.

Por sua vez, a Nota Fiscal de Produtor nº 000005 não pode, sozinha, ser aceita para justificar a alegada área de exploração extrativa que, aliás, está sujeita a índices de rendimento mínimo por produto, nos termos do art. 10, § 1º, inciso V, alínea "c". Primeiro porque se refere à extração de uma quantidade pequena de carvão vegetal; segundo porque foi emitida em 07/09/2003, enquanto o período em voga no processo é o ano-base de 2000, exercício de 2001; e terceiro porque já foi utilizada como elemento de prova em outros processos, em nome do contribuinte e de terceiros, ressaltando que não consta dos autos qualquer outro dos documentos previstos na NE SRF nº 005/2004 para a comprovação da alegada área de exploração extrativa.

Irretocável, nesse aspecto a decisão recorrida.

2.4 - Áreas de pastagem

Busca a recorrente que a comprovação das áreas de pastagem pudesse ser concretizada a partir do laudo técnico ou da aquisição de sementes de capim, comprovada por meio da nota fiscal nº 000727, emitida por Lanza Vieira Agroindustrial.

Penso que os fatos colacionados não têm o efeito pretendido. A meu ver, tais documentos comprovariam, no máximo, a existência de área, plantada ou de vegetação nativa, que poderia ser utilizada como de pastagem.

Ocorre que, como é cediço, em homenagem à regra definida no art. 10, § 1º, inciso IV, alínea "b"⁵, o cômputo das áreas de pastagem está sujeito ao cumprimento dos índices por lotação por zona de pecuária.

Ou seja, além das áreas de pastagem, é necessário que tais áreas sejam utilizadas por um rebanho mínimo, fato que, como ficou consignado no auto de infração objeto do presente recurso, não pôde ser comprovado com a ficha de vacinação apresentada, que diz respeito a período diverso do ano calendário fiscalizado.

⁵ § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: (...) V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:(...) b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;

Sem a comprovação da efetiva ocupação da área, não há como considerá-la utilizada e, conseqüentemente, forçoso é manter a glosa que foi alvo de recurso.

2.5- Valor da Terra Nua

Contesta o recorrente o procedimento fiscal que culminou com a reavaliação da área do imóvel.

No seu sentir, não teriam sido demonstrados os elementos que justificariam a reavaliação do VTN declarado.

Mais uma vez, estou em que as razões de recurso não merecem prosperar.

A disparidade entre os valores constantes do SIPT (formado a partir das declarações da região de situação do imóvel) e aqueles declarados pelo contribuinte é motivo mais do que suficiente para a solicitação de informações que justificassem tal disparidade e, na ausência dessa justificativa, adotado o valor daquele sistema.

Veja-se o que diz o art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

Como bem destacou o voto condutor da decisão recorrida, o laudo apresentado não justifica a disparidade constatada:

Em primeiro lugar, não demonstrou as divergências qualitativas que justificariam a disparidade entre o valor do imóvel em questão e os demais da mesma região.

Ao levantar os dados que serviriam para comparação, não considerou as orientações da NBR 14.653-3, deixando de demonstrar, desde os elementos que qualificariam a amostra considerada, especialmente no que se refere à semelhança com o imóvel objeto de avaliação, até o próprio tratamento estatístico dos dados coletados.

Ou seja, a meu ver, com base no laudo em questão somente seria possível chegar à conclusão de que, na região ocorreram transações imobiliárias que, em média, alcançaram R\$ 29,67 por hectare. Não é possível saber sequer se tais transações dizem respeito a imóveis com as mesmas características do que foi objeto de exigência.

O mesmo valor, a meu ver, deve ser atribuído às declarações de fls. 57 e 69.

Cabível, portanto, a utilização dos dados do SIPT para apuração do VTN.

3-Conclusão

Ante a tais considerações voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário de modo a:

- a) manter a exigência referente à glosa das áreas de reserva legal;
- b) afastar a exigência referente à glosa das áreas de preservação permanente;
- c) manter a exigência referente à glosa das áreas de produtos vegetais e exploração extrativa;
- d) manter a exigência referente à glosa das áreas de pastagem;
- e) manter o VTN apurado com base nas informações constantes do SIPT.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator