



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 10675.003565/2003-11
Recurso n° 132.414 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão n° 303-35.648
Sessão de 11 de setembro de 2008
Recorrente JOSÉ GUSTAVO ROSA
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA. A área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

VALOR DA TERRA NUA. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRA.

Não demonstrada a existência de eventuais características particulares desvantajosas que desvalorizem o imóvel prevalecem os valores constantes do SIPT - Sistema de Preços da Terra.

PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

No exercício de 1999, a exclusão da áreas declarada como preservação permanente da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, não estava condicionada ao reconhecimento dela pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), e/ ou comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração, por falta de previsão legal. Havendo Laudo Técnico demonstrando a existência da área, a mesma deve ser reconhecida.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Relatora, Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto e Vanessa Albuquerque Valente, que deram provimento parcial para acolher 107,26 ha. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial, quanto à área de preservação permanente, acolhendo 20,5 ha. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao VTN, vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Relatora, Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto e Vanessa Albuquerque Valente, que deram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


CELSON LOPES PEREIRA NETO
Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em 07 de novembro de 2003 exigindo o pagamento de Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) do exercício de 1999, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, no montante de R\$ 29.206,15 (vinte e nove mil, duzentos e seis reais e quinze centavos), incidente sobre a propriedade rural denominada “Fazenda Claro e Bainha”, com área total de 531,8 ha, localizada no município de Vazante – MG.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF, por unanimidade de votos, decidiu julgar procedente em parte o lançamento consubstanciado no Auto de Infração (fls. 01/08), para considerar as alterações cadastrais relativas à Ficha 06 – relativa à atividade pecuária - (fls. 124), com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 11.854,59 para R\$ 8.313,99, nos termos do voto constante do acórdão nº. 11.045, de 08 de setembro de 2004 (fls. 113/125), mantendo o VTN de R\$ 252.900,00 (duzentos e cinquenta e dois mil, novecentos reais), conforme arbitrado pela atividade fiscal, bem como a glosa das áreas de preservação permanente e de reserva legal declaradas.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 130/135) reiterando os argumentos objeto de sua impugnação, e, ainda, alega que a administração deve se pautar pelo princípio da verdade material, razão pela qual as áreas existentes de reserva legal e de utilização deveriam ser levadas em consideração. No que respeita ao valor de Terra Nua (VTN), entende que deve preponderar o valor arbitrado pela Prefeitura de Vazante/MG, e não o calculado e apontado pela fiscalização, eis que os atos daquela estão providos de presunção de legalidade e legitimidade.

Ao julgar o recurso voluntário trazido pelo contribuinte, esta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes entendeu por bem converter o julgamento em diligência para que o recorrente apresentasse laudo técnico, com anotação de responsabilidade, que indicasse (i) a existência ou não de áreas de reserva legal e de preservação limita; (ii) se existentes, sua extensão; (iii) descrição pormenorizada do imóvel, com menção à existência de eventuais características particulares desvantajosas e; (iv) valor do imóvel.

Intimado da diligência determinada por esta Câmara, o contribuinte apresentou o laudo técnico de fls. 157 a 168, devidamente acompanhado do termo de responsabilidade técnica.

Retomando o julgamento do presente recurso, esta Câmara converteu o julgamento do feito novamente em diligência, para que o contribuinte fosse intimado a providenciar a assinatura de sua petição de juntada do laudo técnico, regularizando, assim, sua situação processual.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira NANCY GAMA, Relatora

O objeto do presente recurso diz respeito ao auto de infração exigindo pagamento de ITR relativo ao exercício de 1999 do imóvel rural denominado “Fazenda Claro e Bainha”, no valor de R\$ 29.206,15 (vinte e nove mil, duzentos e seis reais e quinze centavos).

Inicialmente, cumpre-me ressaltar que a exigência fiscal deve se pautar no Princípio da Verdade Material, que deve necessariamente informar a atuação da Receita Federal nos procedimentos de lançamento, bem como o próprio processo administrativo fiscal, em todas as suas instâncias.

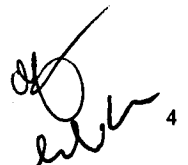
Assim, não se pode ignorar a comprovação da existência de área de reserva legal e/ou preservação permanente, bem como do Valor da Terra Nua (VTN), reconhecidos por meio de Laudo Técnico ou de outras provas documentais, especialmente no que respeita à área de reserva legal, averbada à margem da matrícula do registro do imóvel perante o cartório competente, somente por ter sido efetivada em data posterior à ocorrência do fato gerador.

A referendar o que ora se afirma, transcrevem-se as seguintes ementas deste Terceiro Conselho de Contribuintes:

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO. A comprovação da área de preservação permanente, para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR, não depende tão-somente de seu reconhecimento pelo IBAMA por meio de Ato Declaratório Ambiental ADA, uma vez que a efetiva existência da área pode ser comprovada por meio de Laudo Técnico e outras provas documentais idôneas. ITR. TRIBUTAÇÃO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO. A comprovação da área de reserva legal para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR, não depende exclusivamente da sua prévia averbação no cartório competente, uma vez que seu reconhecimento pode ser feito por meio de Laudo Técnico e outras provas documentais idôneas inclusive a sua averbação à margem da matrícula de registro do imóvel no cartório competente, procedida em data posterior à ocorrência do fato gerador. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Terceiro conselho de contribuinte, Primeira Câmara, Recurso Voluntário 128220, sessão de 01/12/04 – grifou-se)

“ITR/1997. PROTOCOLO DO ADA. AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. A inusitada pretensão das IN SRF 47/97 E 67/97 de erigir o protocolo de requerimento de ADA perante o IBAMA, como comprovação da exigência da área de uso limitado, é execrável, primeiro porque nada comprova, segundo porque do requerimento constam tão-somente as informações prestadas pelo interessado, que não tem maior relevância do que a declaração prestada à SRF via DITR.

A glosa das áreas de preservação permanente e de reserva legal pela



fiscalização não se deu porque duvidasse da sua efetiva existência na data do fato gerador do ITR/97 ou mesmo antes dessa data, mas simplesmente porque o requerimento do ADA ao IBAMA se deu após o prazo especificado pela SRF, bem como a área de reserva legal não se encontrava averbada no Cartório de Registro de Imóveis na data da ocorrência do fato gerador do tributo. Não há sustentação legal para exigir nem uma coisa nem outra como condição ao reconhecimento dessas áreas isentas de tributação pelo ITR. Não se admite 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 definição na Lei 4.771/65 (Código Florestal). O reconhecimento de isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Registro de imóveis. No caso concreto foi demonstrado a existência da área de reserva legal e da área de preservação permanente por meio de Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, Termo de Compromisso perante o IBAMA EM 1996 e outras provas documentais, inclusive a obtenção de ADA em 1998 e a averbação à margem da matrícula do imóvel procedida em 2002. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO." (Terceiro conselho de Contribuinte, Terceira Câmara, Recurso Voluntário 127540, sessão de 11/11/04 – grifou-se)

No presente processo, a questão em causa impõe verificar (i) a existência de áreas de reserva legal e de preservação permanente declaradas pelo contribuinte, e, ainda, (ii) o Valor da Terra Nua (VTN), eis que o valor certificado pelo contribuinte é em muito inferior ao apontado pelo Sistema de Preço de Terra (SPT).

O contribuinte, em cumprimento da diligência solicitada na resolução nº. 303-01.244 (fls. 146 a 150), apresentou Laudo Técnico de Avaliação, acompanhado do devido termo de responsabilidade (fls. 157/168), o qual comprova a existência de áreas em sua propriedade que se enquadrariam como sendo de utilização limitada e preservação permanente e o VTN tributável.

Sendo assim, afasto a glosa da área de reserva legal de 107,2674 ha, eis que restou comprovada a existência da mesma por meio de Laudo Técnico e, inclusive, a sua averbação à margem de registro do imóvel no cartório competente, mesmo que procedida em data posterior à ocorrência do fato gerador.

No tocante à área de preservação permanente, entendo que deve ser excluída da glosa da área de 106,5 há a área de 20,5 ha, reconhecida como área de preservação permanente existente no imóvel, conforme atesta o Laudo Técnico de fls. 158/161, mantendo-se tão somente a glosa de 86 ha.

Quanto ao Valor da Terra Nua, entendo que deve ser considerado o valor de R\$ 78.203,00 para o seu cálculo, uma vez que foi devidamente fundamentado no laudo técnico,



que indicou os métodos utilizados para avaliação da propriedade, em conformidade com o disposto no art. 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994.

Por todo o exposto, CONHEÇO e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para reformar parte da notificação de lançamento relativa ao ITR/99.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008


NANCI GAMA – Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro CELSO LOPES PEREIRA NETO, Redator

De ressaltar, inicialmente, que foi dado provimento parcial, quanto à área de preservação permanente, acolhendo-se 20,5 ha, por unanimidade de votos.

Em relação à área de reserva legal e ao Valor da Terra Nua – VTN, com o respeito e admiração de sempre, divirjo do entendimento da ilustre Conselheira-relatora Nanci Gama.

Área de Reserva Legal

A discordância em relação ao voto da i. relatora prende-se ao fato de que julgo necessária a averbação da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, para gozar da isenção do ITR prevista na alínea "a" do inciso II, §1º, do artigo 10, da Lei nº. 9.393/96.

No campo “descrição dos fatos” do auto de infração (fls. 04) a fiscalização coloca como condição para exclusão da área de reserva legal a averbação à margem da escritura no Cartório de Registro de Imóveis e também a apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental –ADA.

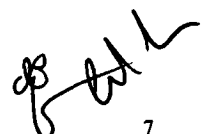
Quanto à exigência de Ato Declaratório Ambiental – ADA, entendo que, até a entrada em vigor da Lei nº 10.165/2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de área de reserva legal, estava vinculada às exigências contidas na legislação então vigente,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

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

Em respeito ao princípio da legalidade, entendo ser inexigível, no exercício de 1999, antes, portanto, da vigência da Lei nº 10.165/2000, o ADA como condição para reconhecimento da existência da área de reserva legal.

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

Na Certidão do Registro de Imóveis da Comarca de Vazante (fls. 16/17, 27/28, 141/142) verificamos a Averbação de Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, celebrado em 27/11/2001 e averbado em 29/11/2001.



A área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deveria estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, à **época do respectivo fato gerador (no presente caso, 01/01/1999)**, nos termos da legislação de regência, o que não aconteceu em relação ao imóvel, objeto deste processo.

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

A pacífica jurisprudência deste Terceiro Conselho de Contribuintes inclina-se no sentido de responder positivamente a tal indagação e o principal ponto em

9

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 consequências 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.

(...)

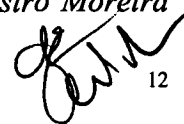
Por isso insisto em que um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum. As normas — afirma Bobbio — só têm existência em um contexto de normas, isto é, no sistema normativo.

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 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**



proveitadas. 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:

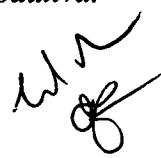
1 - Reforma agrária: apuração da produtividade do imóvel e reserva legal:

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 Luis 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)

(...)

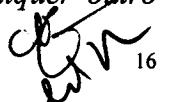
§ 5º A compensação de que trata o inciso III deste artigo, deverá ser submetida à aprovação pelo órgão ambiental estadual competente, e pode ser implementada mediante o arrendamento de área sob regime de servidão florestal ou reserva legal, ou aquisição de cotas de que trata o art. 44-B.

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


16

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.”

Ante todo o exposto, considerando que o contribuinte declarou uma área de reserva legal de 180,3 ha, que não se encontrava averbada à margem da matrícula do imóvel, à época do fato gerador da obrigação tributária, voto por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, quanto à área de reserva legal.

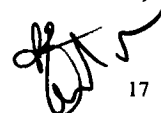
Valor da Terra Nua

Na descrição dos fatos constantes do auto de infração (fls. 04) a fiscalização afirma que o contribuinte ao declarar o Valor da Terra Nua - VTN – avaliou-o abaixo dos valores constantes do SIPT – Sistema de Preços da Terra.

O presente processo já foi objeto de julgamento nesta Terceira Câmara, tendo sido o julgamento convertido em diligência, através da Resolução 303-01.244, de 06 de dezembro de 2006 (fls. 146/150): intimando o contribuinte a apresentar “laudo técnico, com anotação de responsabilidade, que indique (i) a existência ou não de áreas de reserva legal e de utilização limitada, (ii) se existentes, sua extensão, (iii) descrição pormenorizada do imóvel, com menção à existência de eventuais características particulares desvantajosas e (iv) valor do imóvel”. (grifei)

Foi apresentado Laudo Técnico de Avaliação, com ART (fls. 158/167), de autoria do Engenheiro Fausto Machado Rabelo Guimarães CREA-MG nº 59.976/D-MG, credenciado pelo INCRA nº “CJ9”, no qual, em relação ao valor do imóvel informa (fls. 160): R\$ 78.203,00.

As razões alegadas para esse valor, abaixo daquele obtido utilizando-se o SIPT, foram (fls. 160):



a) “destinação exclusiva para pecuária uma vez que a área possui elevações que dificulta” (sic) “o trâmite” (sic) “de equipamentos agrícolas com presença de grotas e córregos”;

b) “as propriedades no entorno exclusivamente planas estão com melhores rendimentos nos cultivos de lavouras como soja, milho, sorgo e outras”;

c) “aptidão para pastagens, sendo a terra de pequena fertilidade para culturas de subsistência como feijão, soja, milho, mandioca e outras”.

Porém, anteriormente (nesta mesma fl. 160), afirma que a propriedade possui aspectos relevantes na comunidade, uma vez que possui boa localização e com produção que atende aos anseios dos moradores e proprietário.

Portanto, não restou demonstrada a existência de eventuais características particulares desvantajosas que desvalorizassem o imóvel.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** AO RECURSO VOLUNTÁRIO, quanto ao Valor da Terra Nua.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008


CELSON LOPES PEREIRA NETO - Redator