



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

Processo nº 10675.004759/2004-14
Recurso nº 138.140 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.417
Sessão de 19 de junho de 2008
Recorrente JOÃO DE ALMEIDA E SILVA
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

Área de Preservação Permanente

Antes do início da vigência do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, descabe a glosa das áreas de preservação permanente fundamentada exclusivamente em atraso na formalização de pedido de Ato Declaratório Ambiental.

Área de Reserva Legal. Momento da Constituição

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

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

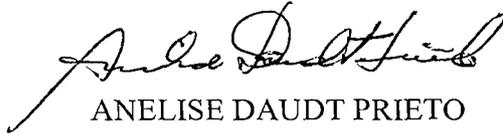
Havendo significativa disparidade entre o VTN declarado e o constante do SIPT, faz-se necessário demonstrar, por meio de laudo técnico, expedido nos termos da NBR 14.653-3, os elementos que dão respaldo aos valores declarados

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, 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 Heroldes Bahr Neto, Relator, Nilton Luiz Bartoli, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. Por unanimidade de votos, negar provimento quanto às áreas de pastagem e quanto ao VTN.



ANELISE DAUDT PRIETO

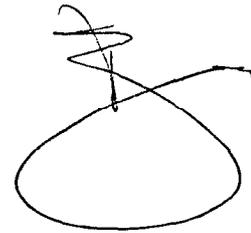
Presidente



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Redator

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



Processo nº 10675.004759/2004-14
Acórdão n.º 303-35.417



Relatório

Trata o presente feito de auto de infração (fls. 01 a 18/24), consubstanciado na exigência do recolhimento do ITR/2000, no valor de R\$ 20.798,72, acrescido de multa proporcional em R\$ 15.599,04 e juros de mora, calculados até 29/10/2004 em R\$ 14.771,25, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 51.169,01, referente ao imóvel rural “Fazenda Três Marias” (SRF 2.219.573-4), com área de 1.345,8 ha, localizado no município de São Gonçalo do Abaeté – MG.

O Contribuinte foi intimado da ação fiscal em 07/04/2004 (AR fls. 08), para apresentar a matrícula atualizada o imóvel; averbação na matrícula sem reservas; Notas Fiscais da produção vegetal da propriedade; Ato Declaratório Ambiental – ADA; Relação das benfeitorias e de sua área (m²) e, por fim, Ficha de Controle do Criador, do IMA.

Em atenção à solicitação do Ministério da Fazenda, apresentou o Interessado os documentos de fls. 09/16.

Na seqüência, passou a autoridade autuante à análise dos documentos apresentados e das informações constantes na DITR/2000, constatando a fiscalização a ausência do ADA, além da averbação de área de reserva legal após a data do fato gerador do ITR/2000, bem como considerando não comprovada a utilização das terras com produção vegetal e com pastagens, e ainda, entendeu que houve subavaliação do VTN declarado, restando, integralmente glosadas as áreas informadas como sendo de preservação permanente em 369,1 ha; utilização limitada em 508,7 ha; destinada à produção vegetal em 14,0 ha e utilizada para pastagens em 454,0 ha, além de alterar o VTN do imóvel, que passou de R\$ 134.580,00 (R\$ 100,00/ha) para R\$ 243.478,00 (R\$ 180,91/ha), com base no SIPT, com conseqüentes aumentos da área tributável/área aproveitável, VTN tributável e alíquota aplicada no lançamento, resultando o imposto suplementar de R\$ 20.798,12.

Regularmente intimada dos lançamentos em 06/12/2004 (AR fls. 25), o Interessado apresentou impugnação tempestiva em 28/12/2004 (fls. 27), suscitando, em sua defesa, os seguintes pontos, os quais transcrevo, em síntese:

Apresenta outra declaração de ITR retificadora do ano de 2000, considerando como reserva de preservação permanente a área de 269,1 ha, conforme consta da Escritura de venda do imóvel, e que o ADA foi apresentado no prazo previsto de 06 meses no Ibama, já que havia a averbação desta área na Escritura de propriedade deste imóvel, com área total de 1.345,8 ha;

Não concordou com o valor do VTN lançado por este órgão, uma vez que é facultado ao proprietário de imóvel considerar o valor com base no preço de mercado da região;

Na época o valor da venda não atingia o valor da avaliação feito pela Receita Federal;

Assim sendo, foi considerado o VTN do imóvel em R\$ 164.478,00, visto que em 2001 conseguiu vender o referido imóvel pelo preço ajustado de R\$ 220.000,00, bem inferior ao valor estipulado como base de cálculo para cobrança do ITR por este órgão, que gerou um valor absurdo;

Tal conclusão evidencia que o Auto de Infração lavrado e ora impugnado, é, manifestadamente, intempestivo, ilegal e caracterizador do mais claro cerceamento nos direitos de defesa desta impugnante, com violação flagrante do dispositivo constitucional contido no art. 5º, alínea XXXIII, letras "a" e "b" de 05/01/1998;

Ao final, aguarda uma retificação do Auto de Infração.

Na decisão de primeira instância, a DRJ de Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento contestado, para restabelecer as áreas destinadas à produção vegetal e de preservação permanente originariamente declaradas, respectivamente, de 14,0 e 369,1 hectares, efetuando-se as demais alterações decorrentes, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 20.798,72 para R\$ 15.055,95. Cite-se os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

Ementa: DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Comprovada a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório junto ao IBAMA ou órgão conveniado, cabe ser acatada a área de preservação permanente informada na DITR/2000 original.

DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL.

A exigência legal de averbação de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, para fins de exclusão da tributação, sujeita-se ao limite temporal da ocorrência do fato gerador do ITR no correspondente exercício.

DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/IMPRESTÁVEL.

A exclusão das áreas de utilização limitada/imprestável da incidência do ITR está condicionada ao cumprimento de obrigação específica, qual seja, à apresentação do Ato de órgão competente federal ou estadual reconhecendo as referidas áreas como de interesse ecológico.

DA ÁREA DE PRODUÇÃO VEGETAL.

Os elementos constantes dos autos permitem o restabelecimento da área de produtos vegetais informada nas DITRs original e retificadora.



DA ÁREA DE PASTAGENS – DA COMPROVAÇÃO DO REBANHO DECLARADO.

Não comprovada, por meio de documentação hábil, a existência de rebanho informado na DITR/2000, 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 em Parte¹

Inconformada com a decisão do Acórdão originário da DRJ de Brasília (DF), interpôs o Interessado o presente recurso voluntário (fls. 162/165). Na oportunidade, reiterou as alegações coligidas em sua defesa inaugural, acrescentando os seguintes pontos:

- 1. A presente notificação tem como base a declaração do ano de 2000, ocorre que a exigência de averbação somente tornou-se obrigação legal com a alteração legislativa em fins de 2002, qual seja o Regulamento do ITR;*
- 2. A aplicação da penalidade fere o princípio da legalidade, posto que o aludido art. 16, § 2º da lei 4.771/65 não exige a averbação junto à matrícula do imóvel, eis que tal exigência somente se tornou exigível com o advento do Decreto n.º 4.382/2002;*
- 3. Considerando que o ato refere-se ao exercício de 2000 e a exigência de averbação data de 2002, é inaplicável a penalidade face a inexistência de registro;*
- 4. O proprietário, ora contribuinte, requereu a comprovação da área de utilização limitada e inaproveitáveis através do ADA de fls. 39, tempestivamente preenchido;*
- 5. O autuado informou que arrendou durante o ano de 2000, parte da propriedade para terceiros que criavam cerca de 300 cabeças de gado, entretanto como é comum tais contratos eram verbais, sem qualquer formalidade.;*
- 6. E mais, como é fato incontroverso, o autuado alienou a propriedade em 2001, comprovado nos autos, assim, perdeu totalmente o contato com os arrendatários, posto que aqueles mudaram da região não sendo possível localizá-los para o fim de atender as solicitações de apresentar declarações dos mesmos;*

¹ Acórdão DRJ/BSA 03-19.058, de 13 de novembro de 2006 (fls. 146/155).

7. Com relação ao Valor da Terra Nua, esclarece que o valor considerado pelo órgão autuador é bem acima do valor de mercado na região, conforme valor constante na Escritura de Compra e Venda e laudo de fls. 95 a 101;

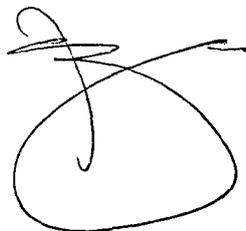
8. O valor lançado pelo proprietário está em conformidade com as normas legais de avaliação de imóvel, tendo o mesmo cumprido seu mister ao providenciar as avaliações junto a profissionais habilitados;

Por derradeiro, pugna pelo cancelamento do débito fiscal atacado.

Instrui o recurso voluntário com a relação de bens e direitos para arrolamento (fls. 60).

Em 23/04/08 foi o processo distribuído a este Conselheiro.

É o relatório.



Processo nº 10675.004759/2004-14
Acórdão n.º 303-35.417



Voto Vencido

Conselheiro HEROLDES BAHR NETO, Relator

Satisfeitos estão os requisitos viabilizadores de admissibilidade deste recurso, razão pela qual deve ser ele conhecido por tempestivo.

No presente caso, verifica-se que os fatos controversos da questão cingem-se a: 1. Exigência de averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, bem como apresentação de Ato declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão das áreas declaradas pelo Interessado na DITR/2000 da incidência de ITR; 2. Comprovação de rebanho informado na DITR/2000 das áreas de pastagens e 3. Demonstração do VTN pretendido, por meio de laudo técnico de avaliação hábil.

Área de Reserva Legal/Utilização Limitada Comprovada

A Colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília (DF), entendeu por manter a inclusão da área de reserva legal para fins de tributação em face da ausência de comprovação da averbação tempestiva da referida área à margem da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis competente, bem como de ante a falta de protocolo de Ato Declaratório Ambiental - ADA, previamente ratificado pelo IBAMA ou por órgão competente federal ou estadual.

No entanto, o entendimento deste Conselheiro diverge do posicionamento dos nobres Julgadores de 1ª Instância, senão vejamos.

Com efeito, *in casu*, não se evidencia nenhuma falsidade de declaração por parte do Contribuinte, somente não se reconhecendo a isenção da área de reserva legal ante a falta de averbação e de protocolização do respectivo ADA.

Outrossim, registre-se que o entendimento da DRJ em Brasília, ainda quando admita o protocolo tempestivo de ADA referente ao exercício em questão, insiste na sua tributação sob o argumento de ausência de averbação da área declarada à margem do registro imobiliário.

Impende consignar que a documentação probatória carreada no bojo dos autos, se mostra competente e suficiente para identificar a efetiva situação das áreas do imóvel, não apenas no sentido topográfico e geológico, mas para atestar conforme a própria definição legal, sua caracterização como área sob reserva legal, e por essa razão, isenta de tributação do ITR, consubstanciada na comprovação através de Laudo Técnico de Avaliação (fls. 82) e da matrícula do imóvel acostada às fls. 12 e 30 dos autos, da qual se infere a inscrição de área de como reserva florestal de 269,16 ha, correspondendo a 20% da área total do imóvel.

Impende consignar, *a priori*, que a situação do imóvel na área declarada como de reserva legal demanda análise à norma veiculada no artigo 16, I da Lei 4.771/65 (Código Florestal), com a redação dada pela MP nº. 2.166-67/2001, cuja redação estabelece área de reserva legal equivalente, no mínimo, a 80% da propriedade, *verbis*:

"Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal;"

Dessa norma resulta que, do imóvel em apreço, correspondem, no mínimo, 508,7 ha da área de reserva legal, pelo só efeito do Código Florestal, que foi exatamente a área glosada no auto de infração.

In casu, no que toca à necessidade de averbação da área de reserva legal, prevista no § 2º do art. 16 da Lei nº 4.771/65, com nova redação dada pela Lei nº 7.803/89, insta consignar, inicialmente, que a matéria encontra posicionamento majoritário no âmbito desta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, bem como pelo STJ e TRF's, no sentido de se entender dispensável a averbação da área de reserva legal à margem do registro no Cartório competente, desde que o contribuinte logre em comprovar, por outros documentos idôneos, a veracidade de suas alegações.

Acresça-se, também, que a legislação que trata da matéria é consistente em estabelecer que, não é imprescindível a apresentação de ADA, bem como Laudo Técnico de Avaliação ou averbação do imóvel de modo a caracterizar a Área de Reserva Legal e de Preservação Permanente - APP para fins de excluí-las da obrigação tributária. No contexto, é o que dispõe o art. 10, § 1º, inciso II, "a", da Lei nº. 9.393/96, *in verbis*:

"Art. 10. (...)

§ 1º. Para 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 redação dada pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989."

Outrossim, no cotejo da finalidade de se obter o reconhecimento de isenção das áreas declaradas como reserva legal, a norma supracitada determina literalmente, em seu art. 10, § 7º, introduzido na Lei 9.393/96, pela MP 2.166-67, art. 3º, a "não-obrigatoriedade" de prévia comprovação da declaração por parte do sujeito passivo, sob responsabilidade quanto a posterior comprovação de inveracidade declaração. Veja-se:

Art. 3º. O art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 10."

Processo nº 10675.004759/2004-14
Acórdão n.º 303-35.417



§ 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."*

Portanto, não há no nosso ordenamento jurídico nenhuma base legal a sustentar a atuação procedida.

O STJ e os TRF's já sedimentaram seus posicionamentos, no sentido de que é prescindível a comprovação, pelo contribuinte, da averbação das áreas de preservação permanente e de reserva legal na matrícula do imóvel ou da existência de Ato Declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL DO IBAMA. 1. O Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei nº 9.393/96, permite da exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA. 2. Recurso Especial provido.” (STJ; REsp 665.123; Proc. 2004/0081897-1; PR; Segunda Turma; Relª Min. Eliana Calmon Alves; Julg. 12/12/2006; DJU 05/02/2007; Pág. 202)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL. COMPROVAÇÃO. LEI 9.393/96 E MP 2.166-67/2001. APLICAÇÃO RETROATIVA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. A Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art. 10, da Lei nº 9.393/96, dispensando a prévia comprovação, pelo contribuinte, da averbação das áreas de preservação permanente e de reserva legal na matrícula do imóvel ou da existência de Ato Declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR, é de cunho interpretativo, podendo ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do art. 106, I, do CTN. 2. Tendo o apelante sucumbido, é justa a sua condenação em honorários advocatícios em favor do apelado, que precisou vir em juízo exercer sua defesa, inclusive em sede recursal.” (TRF 4ª R.; AC 2005.71.05.004018-4; RS; Primeira Turma; Relª Juíza Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha; Julg. 11/04/2007; DEJF 31/07/2007; Pág. 144)

Nesse contexto, insta consignar, ainda, que a obrigatoriedade da apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental – ADA, previamente ratificado pelo IBAMA, com a indicação das áreas de preservação permanente, somente passou a ter previsão legal com a edição da Lei nº 10.165/2000, a qual alterou o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981 (que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação).

Apenas a partir da edição do aludido diploma legal é que o ADA passou a ser obrigatório para efeito de exclusão da base de cálculo do ITR das referidas áreas. Referida norma passou a ter a seguinte redação:

“Art. 17-O. *Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial*

Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria (...)”.

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.” (Grifo nosso)

A redação anterior, do parágrafo primeiro do art. 17-O, incluído pela Lei nº 9.960, de 28/01/2000, dispunha, por sua vez, que: “a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional”. Tal alteração trouxe a obrigatoriedade instituída por lei ordinária do requerimento do ADA para fruição da isenção.

Nesse esteio, é certo que à época do fato gerador não havia determinação de prazo para a apresentação do ADA, para comprovar a não incidência do Imposto sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal.

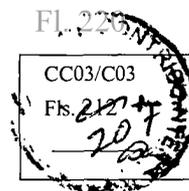
A mais, destaque-se que os documentos apresentados pela Contribuinte-Recorrente como provas da situação do imóvel, correspondem aos meios idôneos a serem perquiridos de modo a afastar um possível enriquecimento injusto ao Erário, bem como e, principalmente, ser motivo de prejuízo econômico ao contribuinte.

Esta colenda Câmara já manifestou posição, afastando a exigência da apresentação do ADA, no prazo pretendido pelo fisco de seis meses da entrega da DIRT para as áreas de preservação permanente ou a averbação na matrícula do imóvel quando do fato gerador para as áreas de reserva legal, se restou comprovada a efetiva existência de tais áreas ou se a existência delas não foi contestada pelo fisco. Assim, é o posicionamento da Primeira e da Segunda Câmara:

“ITR/1998. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. FALTA DE PROTOCOLO DE REQUERIMENTO DE ADA. A isenção quanto ao ITR independe de prévia comprovação das áreas declaradas. Não encontra base legal a exigência de requerimento de ADA ao IBAMA como requisito para o reconhecimento de isenção do ITR. No caso concreto não foi contestada a existência da área de preservação permanente pela fiscalização ou pela decisão recorrida. Houve comprovação documental da existência da área. (...)” (Acórdão 303- 33181, Rel. Zenaldo Loibman, julgado em 25/05/2006, processo nº 10620.001323/2002-47, 3ª Câmara).

“ITR/1997. NÃO AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. FALTA DE PROTOCOLO DE REQUERIMENTO DE ADA. A isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis. A exigência de requerimento de ADA ao IBAMA como requisito para o reconhecimento de isenção do ITR não encontra base legal. No caso concreto foi demonstrada a existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente através de provas documentais idôneas. Recurso Provido” (Acórdão 303-32552, Rel. Zenaldo Loibman, julgado em 10/11/2005, processo nº 10680.010798/2001-39, 3ª Câmara).

“ITR EXERCÍCIO 1999. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. A obrigatoriedade de apresentação do ADA como condição para o gozo da redução do ITR nos casos de áreas de reserva legal e de preservação permanente, teve vigência apenas a partir do exercício de 2001, em vista de ter sido instituída pelo art. 17-O da Lei nº 6.938/81, na redação do art. 1º da Lei nº 10.165/2000. ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. Constatada a apresentação de laudo técnico que comprova a existência de



área de preservação permanente. Efetuada a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, é lícita a redução dessa área da incidência do imposto, visto que a lei não estabeleceu como condicionante que a averbação seja providenciada até o momento de ocorrência do fato gerador do imposto. RECURSO PROVIDO” (Acórdão 301-32384, Rel. José Luiz Novo Rossari, processo nº 11075.002216/2003-11, 1ª Câmara).

“GLOSA DE ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (ÁREA DE RESERVA LEGAL, ÁREA DE RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL E ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO). LANÇAMENTO DECORRENTE DE DIFERENÇAS CONSTATADAS ENTRE DADOS INFORMADOS NA DITR E NO ADA. A rigor não há nenhuma superioridade em termos de credibilidade entre a declaração de ITR (DITR) apresentada pelo contribuinte à SRF e as informações fornecidas pelo mesmo ao IBAMA por ocasião do protocolo do pedido de Ato Declaratório Ambiental. Tendo sido trazido aos autos documentos hábeis, inclusive revestidos das formalidades legais, que comprovam serem as utilizações das terras da propriedade aquelas declaradas pelo recorrente, é de se reformar o lançamento como efetivado pela fiscalização. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”(Acórdão nº 302-37646, Rel. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, julgado em 20/06/2006, processo nº 10855.004782/2003-18, 2ª Câmara).

Com base nesses fatos, entendo ser inaplicável ao caso concreto a exigência do ADA como único documento hábil à comprovação da existência das áreas de preservação permanente e de reserva legal declaradas pelo Interessado na DITR do exercício de 2000, razão pela qual, acolho o recurso interposto quanto a este ponto.

Área de Pastagem – Ausência de Comprovação de Gado no Imóvel

A teor do Acórdão recorrido, foi glosada a área declarada como pastagem, decorrente da falta de comprovação da existência de gado no imóvel durante o exercício de 2000, repercutindo nos cálculos do Grau de Utilização da área e, por consequência, no valor final do imposto a recolher.

O Contribuinte, por sua vez, alega que a autoridade fiscal incorreu em inconsistência na glosa da área em cotejo e que, em razão de ter sido o imóvel arrendado a terceiros, não havia possibilidade de conseguir informações acerca do rebanho constante na propriedade de aproximadamente 330 cabeças de gado.

Alega, ainda, que a autuação feriu o princípio da ampla defesa, pois não lhe foi deferida oportunidade de provar o alegado por meio de provas testemunhais. Contudo, melhor sorte não assiste ao Recorrente.

Consoante consta do bojo dos autos, foi oportunizado ao Contribuinte colacionar aos autos documentos comprobatórios da existência de rebanho no imóvel, o qual ficou inerte, apresentando, tão somente, documento (fls. 73) informando que há mais de 06 anos o imóvel foi arrendado por proprietários diversos e, por essa razão, não haveria possibilidade de prestar as informações solicitadas.

Assim, não subsiste a tese de cerceamento de defesa suscitada pela defesa.

Outrossim, poderia o Interessado ter trazido à colação documentação hábil e idônea a comprovar a existência do rebanho alegado, in casu, Demonstrativo de Atividade

notas fiscais que evidenciassem a compra de vacinas e medicamentos para os animais existentes na propriedade, fichas de movimentação de rebanho, comprovantes veterinários, etc. Contudo, não diligenciou para tal fim, o que, por si só, justifica o lançamento atacado.

Porquanto, como bem salientou o D. Conselheiro Dr. Pedro Fernandes Gabriel, a glosa da área de pastagem se mostra totalmente pertinente, notadamente porque uma vez instado ao contribuinte comprovar a existência de áreas de pastagens em sua propriedade, o mesmo permaneceu inerte. Registre-se que o simples fato informar a existência de animais no período autuado, não tem o condão de evidenciar irrefutavelmente que os mesmos estavam abrigados e utilizando as áreas de pastagem declaradas.

Do Valor do VTN

Por derradeiro, no que pertine ao pleito de revisão do Valor da Terra Nua (VTN), reconhece este Conselheiro que não há nos autos subsídios suficientes a atestar o valor à título de VTN declarado pelo Interessado, de modo que não merece prosperar o recurso, neste ponto.

O Interessado juntou, no curso do processo e para fins de comprovação do VTN pretendido, laudo técnico relativo à situação do imóvel rural no período de agosto/1997. A DRJ de Brasília (DF), por sua vez, manifestou-se pela desconsideração de referido laudo, por não demonstrar a existência de características favoráveis a contestar o VTN arbitrado para o ITR/2000.

Analisando o Laudo Técnico apresentado às fls. 89/101, o qual, frise-se, reflete ao período de 1997, portanto anterior ao período em discussão, bem como diante das declarações prestadas pelo contribuinte desamparadas de comprovação, entendo que o VTN apurado e autuado pela autoridade fiscal (R\$ 180,91/ha) deve ser acatado para fins de cálculo do ITR e demais contribuições pertinentes ao exercício de 2001.

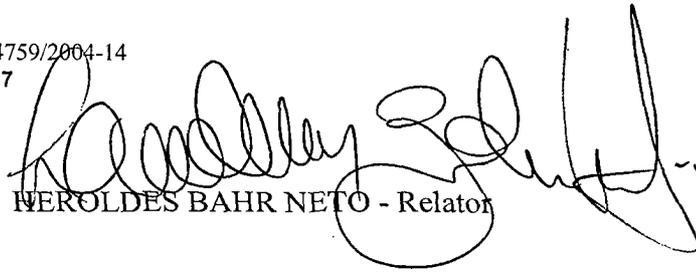
Por oportuno, ressalte-se que a base de cálculo do ITR, é o Valor da Terra Nua - VTN declarado pelo contribuinte. Entretanto, caso este valor seja inferior ao VTN mínimo - VTN_m fixado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, passará, então, a ser o valor tributável, ficando reservado ao contribuinte o direito de provar, perante a autoridade administrativa, por meio de laudo técnico de avaliação, que preencha os requisitos fixados na NBR 8799/85 da ABNT, que o valor declarado é de fato o preço real da terra nua do imóvel rural especificado. No caso em comento, porém, o laudo técnico apresentado pelo recorrente não atendeu aos requisitos impostos pela legislação.

Feitas essas considerações, entendo deva ser mantido o VTN tributado, nos moldes arbitrados pela autoridade fiscal.

Diante de todo o exposto, considerando, in casu, ser inaplicável, a exigência do ADA para fins de comprovação da área de reserva legal declarada pela Contribuinte na DITR do exercício de 1999 e que a Interessada não logrou comprovar a existência de áreas de pastagem e o real valor da terra nua - VTN, voto pelo provimento em parte do presente recurso.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2008

Processo nº 10675.004759/2004-14
Acórdão n.º 303-35.417


HEROLDES BAHR NETO - Relator



Voto Vencedor

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Redator.

1-Áreas de Reserva Legal

Coube a este conselheiro redigir o voto que refletisse o encaminhamento do presente julgado no que se refere ao reconhecimento das áreas de reserva legal antes da correspondente averbação à margem da matrícula.

1.1 - Natureza Constitutiva da Averbação da Área de Reserva Legal

Rendendo a devida homenagem às judiciosas ponderações da i. relatora, não vejo como reconhecer a existência de reserva legal antes da respectiva averbação à margem da matrícula do imóvel, nos termos do que preconiza o § 2º do art. 16 da Lei nº 4.771, de 1965.

Nesse contexto, cabe esclarecer que, com a máxima vênia, não acompanho o entendimento que até pouco tempo se encontrava pacificado neste colegiado, que pretendia avaliar a exigência de averbação sob um prisma finalístico, pretensamente limitado ao Direito Ambiental.

Explico.

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

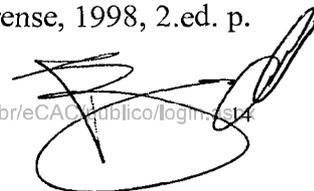
Como tal, tanto pode sujeitar o proprietário a obrigações de não fazer (o corte raso) quanto de fazer (de delimitar a área de reserva e averbá-la junto ao órgão competente).

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

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

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

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





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

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

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

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

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

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

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

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

é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.

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

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

A 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 até pouco tempo pacífica perante esta corte administrativa.

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

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

(...)

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado,

deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. (destaquei)

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

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

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

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

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

(...)

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

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

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

Processo nº 10675.004759/2004-14
Acórdão n.º 303-35.417



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

Processo nº 10675.004759/2004-14
Acórdão n.º 303-35.417



florestal, de Reserva Particular do Patrimônio Natural ou reserva legal instituída voluntariamente sobre a vegetação que exceder os percentuais estabelecidos no art. 16 deste Código. (destaquei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos o comando nele inserido, *literis*:

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

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

Diz o dispositivo:

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

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

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

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

(...)

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

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

II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito 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.

Nesse contexto, voto no sentido de negar provimento ao recurso no que se refere às áreas de reserva legal

2- Reconhecimento das Áreas de Preservação Permanente

Ainda que reconheça a inquestionável qualificação do i. Conselheiro Relator, penso que os fundamentos aduzidos no voto condutor, por si só, não justificariam que se desse provimento ao recurso voluntário quanto à glosa das áreas de preservação permanente.

Ocorre que, ponderando a matéria fática descrita no relatório que é parte do pré-falado voto, estou em que, efetivamente, o presente recurso voluntário deve ser provido.

Em primeiro lugar, entendo que o § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31/08/1981, inserido pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000² fala da exigência da apresentação do Ato Declaratório Ambiental, mas não define prazo para fazê-lo.

De tal sorte, antes da incidência do Regulamento do ITR, aprovado pelo Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, aplicável, portanto, a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, o dispositivo legal apto a estabelecer a exigência da apresentação do ADA como condição para fruição de redução do ITR só poderia ser aplicado em conjunto com o § 7º do art. 10 da Lei nº 9393, de 1996, inserido pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001.

§ 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,

² Art. 17-O...

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

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."

Considerando que, no caso concreto, a exigência litigiosa diz respeito ao fato gerador ocorrido em 1º de janeiro de 2000, não há que se discutir as conseqüências da sua não apresentação nos prazos fixados em ato administrativo.

Merecedora de reforma, portanto, a decisão que ratificou a exigência fiscal única e exclusivamente em razão da intempestividade da formalização do pedido de Ato Declaratório Ambiental.

Impende acrescentar, ademais, que, conforme se observa no acórdão recorrido, a constituição de reserva legal em montante igual ao declarado ocorreu em data anterior ao fato gerador, satisfazendo, assim, a exigência fixada no § 8º do art. 16 do Código Florestal, justificando, conseqüentemente, a exclusão da base de cálculo prevista na alínea "a", do inciso II do § 1º do Art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Com essas considerações, voto igualmente no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário

2- Conclusão

Ante à soma do que foi exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar exclusivamente a fração do lançamento correspondente à glosa das áreas de preservação permanente.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2008


LUIZ MARCELO GUERRA DE CASTRO - Redator

