



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

Processo nº 10680.011761/2005-51
Recurso nº 137.901 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.541
Sessão de 13 de agosto de 2008
Recorrente LAGOA DOS INGLESES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SA
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

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

Exercício: 2002

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.

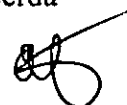
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Nanci Gama (Relatora), Heroldes Bahr Neto e Vanessa Albuquerque Valente, que deram provimento parcial para excluir a exigência relativa à área de reserva legal. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO
Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges. Fez sustentação oral o advogado Gabriel Lacerda Troianelli, OAB/SP 19212.



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da Primeira Turma da DRJ – Brasília (DF), que manteve auto de infração exigindo crédito tributário no valor de R\$ 1.264.764,84, referente ao lançamento de ITR/2002 acrescido de juros de mora e multa de ofício, incidente sobre a propriedade denominada “Lagoa dos Ingleses”, com área de 3.163,9 ha, localizada no município de Nova Lima-MG.

A autuação em tela se deu em decorrência de ação fiscal de revisão da DITR/2002, uma vez que a autoridade autuante entendeu que, dos documentos apresentados pelo contribuinte, constatou-se a falta de recolhimento do ITR, decorrente de divergências apuradas entre os valores declarados e os efetivamente devidos.

A fiscalização entendeu, em síntese, que, a dedução relativa à área de utilização limitada se deu de forma incorreta, considerando que a área não se encontrava averbada à margem da matrícula do imóvel, e que, ainda, não constava do ADA nos termos previstos na legislação. Quanto à área utilizada com pastagens, o auditor fiscal considerou que não restou comprovado, pelos documentos apresentados, a média de cabeças de gado existentes na propriedade.

Inconformada com o lançamento, a Recorrente interpôs tempestivamente impugnação, na qual, alega, em síntese:

- a) *ser nulo o procedimento fiscal, por ter considerado imóveis de sete matrículas diferentes, em único lançamento, como sendo apenas um imóvel.*
- b) *que não há qualquer dispositivo legal que condicione a isenção do ITR à averbação, e que, a área tributável é apurada subtraindo-se da área total da propriedade, as áreas de preservação permanente e de reserva legal.*
- c) *que a autuação teria contrariado o disposto art. 10, § 7º, da Lei 9.393/96, que estabelece que as declarações referentes à reserva legal, feitas pelo contribuinte de ITR, por se tratar de tributo lançado por homologação, são reputadas verdadeiras, devendo ser comprovada pelo fisco a inveridicidade das informações prestadas, o que não ocorreu no presente caso.*
- d) *ter sido indevida a desconsideração, pelo fisco, da área de pastagem, que em 2001 era utilizada por arrendatário para criação de gado, considerando-se que o disposto no art. 10, §4º, da Lei 9.393/96, autoriza que o contribuinte utilize os dados sobre a área utilizada fornecidos pelo arrendatário.*

O órgão de origem (a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF) julgou procedente o lançamento, conforme a ementa abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR



Exercício: 2002

Ementa: DAS ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA

As áreas de utilização limitada – reserva legal/imprestável – para serem excluídas do ITR, deveriam ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/ órgão conveniado, ou ter o protocolo do requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, além de a área de reserva legal estar averbada, à época do respectivo fato gerador, e a área imprestável ser declarada de interesse geológico, por ato específico de um desses órgãos.

DAS ÁREAS UTILIZADAS COM PASTAGENS

Deverá ser mantida a glosa efetuada pela autoridade autuante, por falta de comprovação da quantidade média do rebanho apascentado no imóvel em 2001, para efeito de apuração da respectiva área de pastagem informada na DITR/2002. A área de pastagem aceita será a menor entre a área de pastagem declarada e a área de pastagem calculada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixa para a região onde se situa o imóvel.

DA LEGALIDADE/ CONSTITUCIONALIDADE

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de lei ou atos normativos da SRF.

Lançamento Procedente”

Cientificado, o contribuinte recorreu da decisão junto ao Conselho de Contribuintes, reiterando as alegações constantes de sua impugnação e apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) invocou-se a nulidade do auto de infração, por ter considerado sete matrículas diferentes como um só imóvel, unicamente com o intuito de aplicar alíquotas superiores na apuração do tributo devido, uma vez que a legislação estabelece a progressividade do ITR na medida em que leva em consideração o tamanho do imóvel.*
- b) uma vez que a decisão ora recorrida reconheceu a comprovação, pelo laudo técnico apresentado, da existência das áreas de utilização limitada, não se pode aceitar que o descumprimento de obrigações acessórias sustente a glosa de áreas inexploráveis inaproveitáveis e de reserva legal, para fins de exigência de ITR.*
- c) o ato de averbação da área de reserva legal tem natureza meramente declaratória, de modo que não se pode negar a sua existência apenas pelo não cumprimento de tal formalidade.*
- d) a Lei do ITR não estabelece o requisito formal da averbação da área de reserva legal para exclusão desta da área tributável do imóvel rural. Tal requisito somente foi introduzido pela IN nº 60/01, que em afronta ao princípio da legalidade, implicou em majoração da carga tributária.*



e) restou comprovado pelo laudo técnico apresentado, que a área de reserva legal existia de fato, e que, posteriormente à data do fato gerador, ocorreu a sua averbação no registro de imóveis, possibilidade que vem sendo reconhecida por este Conselho de Contribuintes, conforme jurisprudência citada.

f) caso não se entenda que se trata de área de reserva legal, não se pode considerar essa área como área improdutiva, mas apenas como área utilizada pela Recorrente.

g) encontra-se viciado o lançamento em tela na parte em que aplica a alíquota de 6,0%, pois, se devido o imposto, deveria ser exigido pela alíquota de 0,7%, a fim de que se preserve o critério constitucional de variação da alíquota em razão da produtividade e independentemente do tamanho da terra.

h) até ano de 2000, o fisco vinha homologando a DITR apresentada pelo contribuinte, aceitando as áreas de utilização limitada e de pastagem declaradas. Portanto, a lavratura do auto de infração em tela, referente ao ano de 2001, configurou uma mudança no critério jurídico adotado pela fiscalização, uma vez que não houve mudança na legislação.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, de que a referida autuação seria nula, uma vez que o fisco considerou matrículas de sete imóveis diferentes como sendo um único imóvel, não assiste razão à recorrente, uma vez que, a própria declarou na DITR/2002 a existência de uma única propriedade de mesma metragem, 3.163,9 ha, ou seja, considerando as sete matrículas como um único imóvel. Rejeito, portanto, referida preliminar.

Em relação ao mérito, sustenta a Recorrente que a exclusão da área de reserva legal da área tributável para fins de ITR não depende da averbação no registro de imóveis, uma vez que, a averbação constitui ato meramente declaratório, valendo como comprovação da existência da área, o laudo pericial apresentado, e que, ainda, a Lei do ITR em nenhum momento estabelece tal requisito para o reconhecimento da área não tributável, o que somente foi introduzido por instrução normativa, em flagrante contrariedade ao princípio da legalidade.

Neste ponto, assiste razão à recorrente, de modo que assim dispõe o art. 10, § 1º, II alínea 'a' da Lei nº 9.393/96:

Art. 10. (...)

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

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

de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989; (grifou-se)

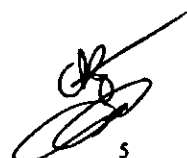
É bem verdade que a referida Lei 7.803/89 (código florestal) determina a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel, entretanto, não há Lei que estabeleça, para fins de apuração do ITR, a averbação da área como requisito para a exclusão desta da área tributável.

Assim, não pode o Fisco, sem amparo legal, exigir a averbação no registro de imóveis para a exclusão da área de reserva legal da área tributável, como assim já se pronunciou este Conselho de Contribuintes conforme ementa abaixo transcrita:

*"Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR
Exercício: 2001*

Ementa: ITR/2002. SUJEITO PASSIVO

(...)



*ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL).
A exigência de averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel como pré-condição à isenção não encontra amparo legal. Não se admite que o Fisco afirme sustentação legal no Código Florestal para exigir averbação da área de reserva legal como obstáculo ao seu reconhecimento como área isenta no cálculo do ITR.”
(Grifou-se)*

Tal entendimento encontra embasamento no art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, abaixo transcrito:

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

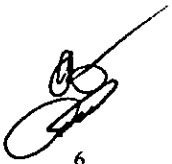
Ressalte-se ainda que, a Recorrente providenciou a averbação da área de reserva legal posteriormente a ocorrência do fato gerador, o que comprova a efetiva existência das referidas áreas.

Quanto à alegação da recorrente, de indevida glosa das áreas de pastagens declaradas na DITR/2002, não restou comprovado pelos documentos e declarações apresentados, que no ano-base de 2001 havia quantidade suficiente de gado para que cumprisse o índice de rendimento mínimo com pecuária, correspondente a 0,90 cabeça de gado por hectare.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, para manter a glosa das áreas de pastagens e reformar a decisão da DRJ de origem, no tocante à glosa da área de reserva legal.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2008


NANCI GAMA – Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Redator.

1.1 - Natureza Constitutiva da Averbação

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

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

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

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

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

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

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

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

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



de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo. (destaquei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A jurisprudência deste Terceiro Conselho de Contribuintes 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)

(...)

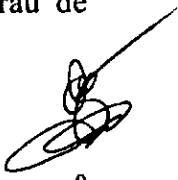
De fato agrediria a lógica elementar estabelecer como condição prévia à isenção de área sob reserva legal, o mero ato de averbação, acessório, complementar na tarefa central de buscar a preservação da área, e que cumpre a finalidade específica de dar conhecimento erga omnes, de forma a que qualquer adquirente 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



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

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

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

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

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

A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido



averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a omissão do proprietário descaracteriza a citada reserva legal? A resposta é, desenganadamente, negativa. Incumbia ao INCRA subtrair, quando da elaboração do laudo atinente à exploração do imóvel, vinte por cento deste. Assim é porquanto a formalidade prevista no § 2º do artigo 16 - averbação da reserva legal na matrícula do imóvel - não se mostra essencial, ou seja, indispensável a ter-se como configurada a reserva legal.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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



Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

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

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

EMENTA:

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

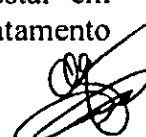
Vejamos a opinião da doutrina de Luís Paulo Sirvinskas (Manual de Direito Ambiental. São Paulo. Saraiva, 2006, 4ª ed. p 269), *verbis*:

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

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

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

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



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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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.

2- Conclusão

Ante à soma do que foi exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Redator

