



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10735.004260/2001-11
Recurso nº 139.081 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.657
Sessão de 11 de setembro de 2008
Recorrente INDUSTRIAL AGRÍCOLA FAZENDA BARRA GRANDE S/A
Recorrida DRJ-RECIFE/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

EXERCÍCIO: 1997

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA.

A área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE . LAUDO TÉCNICO. CERTIDÃO DO IBAMA.

Tendo sido demonstrada em Laudo Técnico e em Certidão do IBAMA a existência de área de preservação permanente, em medida inferior àquela declarada, deve prevalecer a área efetivamente comprovada, independentemente de apresentação de ADA, que era inexigível no exercício de 1997, por falta de previsão legal.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, afastar às preliminares de nulidade da decisão recorrida, de concomitância com o Poder Judiciário e de ilegitimidade passiva. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto à área de preservação permanente. Pelo voto de qualidade, negar provimento quanto à área de utilização limitada, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento.

Adp *wh*


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


CELSON LOPES PEREIRA NETO
Relator

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

Relatório

O contribuinte acima identificado recorre a este Terceiro Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife – DRJ/REC, através do Acórdão nº 11-18.343, de 02 de março de 2007.

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório componente da decisão recorrida, de fls. 228/229, que transcrevo, a seguir:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/06, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, data do fato gerador 01/01/1997, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Barra Grande”, localizado no município de Parati - RJ, com área total de 10.300,0 ha, cadastrado na SRF sob o nº 1543142-8, no valor de R\$ 878.713,60 (oitocentos e setenta e oito mil, setecentos e treze reais e sessenta centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 30/11/2001, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 2.236.150,36 (dois milhões, duzentos e trinta e seis mil, cento e cinqüenta reais e trinta e seis centavos).

2. No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/1997, bem como da documentação coletada no curso da ação Fiscal, a fiscalização apurou a seguinte infração, conforme “descrição dos fatos” de fls. 04:

- falta de recolhimento do ITR, em virtude de glosa parcial do valor declarado a título de área de preservação permanente e de glosa integral do valor declarado a título de área de utilização limitada.

3. Ciência do lançamento em 28/12/2001, conforme termo à fls. 88.

4. Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, em 29/01/2002, a impugnação de fls. 90/92, acompanhada dos documentos de fls. 93/222, alegando, em síntese:

I – que a situação fiscal da requerente encontra-se “sub-judice” em relação ao ITR desde o ajuizamento da ação ordinária nº 000609169-0, movida contra o então órgão lançador Incra e a União Federal no ano de 1984 e ainda em curso junto à 17ª Vara da Justiça Federal da Comarca do Rio de Janeiro - RJ;

II - que a impugnação é tempestiva, uma vez que a requerente só tomou conhecimento do Auto de Infração no dia 02/01/2002, pois o estabelecimento permaneceu fechado entre 24/12/2001 e 02/01/2002;

W N

III – que na citada ação judicial a requerente questionou seu enquadramento pelo Incra como “latifúndio por exploração”, com enorme agravamento da tributação, sendo que preenchia os requisitos para enquadramento como “empresa rural”, até porque a quase totalidade da área foi expropriada pelo Parque Nacional da Serra da Bocaina e grande parte da área remanescente era de preservação permanente e utilização limitada;

IV – que após perícia agrônômica realizada no imóvel, a ação judicial foi julgada procedente para o fim de ser declarada “empresa rural”, nos termos da legislação então vigente (“Estatuto da Terra”), razão pela qual vem apresentando suas declarações anuais relativas ao ITR desde então tomando por base o citado laudo pericial, documentação esta já exibida à autoridade fiscal, conforme reconhecido nas próprias razões da autuação;

V – que não haveria nenhuma razão para que procedesse à juntada de laudo técnico sobre a mesma matéria, face à existência da citada perícia judicial;

VI – que desde 1988 a requerente não mais conseguiu obter do Ibama as certidões referentes às áreas de preservação florestal que lhe eram fornecidas para fins de exclusão da tributação, sob a alegação de que não teria dita repartição condições financeiras para tal;

VII – que requer o cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista que vem apresentando as DITR com base em perícia já adotada pela sentença judicial, embora pendente de recurso.”

A DRJ/Recife/PE não acolheu as alegações da autuada e considerou procedente o lançamento efetuado, através do referido Acórdão, cuja ementa transcrevemos, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

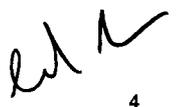
Exercício: 1997

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao seu reconhecimento pelo Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO.

A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende de sua averbação à margem da inscrição de matrícula



do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

Lançamento Procedente”

Seguiu-se recurso voluntário, de fls. 251/277, em que a recorrente, mais uma vez irredimida, compareceu perante este Terceiro Conselho de Contribuintes postulando pela reforma da decisão *a quo*, arguindo, preliminarmente, a incompetência absoluta da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife – PE para julgar a impugnação interposta, por entender que essa competência é da Delegacia da Receita Federal de Nova Iguaçu, requerendo a nulidade da decisão e que sua impugnação seja submetida a novo julgamento pela autoridade competente.

Alega, também, que o indeferimento, pela autoridade julgadora de primeira instância, de nova perícia, para comprovar a existência da área de preservação permanente, cerceou por completo a sua defesa.

Quanto ao mérito, a recorrente argumenta que:

a) comprovou a existência da área de preservação permanente, nos termos da lei nº 4.771/65, através da perícia agrônômica realizada no imóvel, nos autos da Ação Ordinária nº 000609149-0, em trâmite perante a 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro;

b) ao contrário do que entendeu a DRJ, não existe necessidade de Ato Declaratório Ambiental – ADA, para que ocorra a exclusão da área de preservação permanente e de utilização limitada, da área tributável do ITR;

c) o argumento da DRJ de que o ADA foi apresentado intempestivamente em 11/05/2001, não tem respaldo legal, uma vez que a exigência do mesmo apenas foi inserida em lei a partir do exercício de 2001, razão pela qual não tem qualquer aplicabilidade no ano de 1997, exercício ao qual se refere a presente autuação;

d) a averbação da área de reserva legal à margem da inscrição do imóvel serve apenas para resguardar a segurança ambiental, não tendo os efeitos tributários que lhe atribuiu a fiscalização e a DRJ;

e) o argumento, que o art. 12, §1º do Regulamento do ITR (Decreto nº 4.382/2002) exige a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, não pode prevalecer, em virtude do princípio da irretroatividade das leis;

f) insta ressaltar que a empresa jamais poderia ser considerada latifúndio por exploração, com enorme agravamento da tributação, posto que teve quase a totalidade de sua área desapropriada pelo Parque Nacional da Serra da Bocaina, consoante demonstra o Ato Expropriatório anexado aos autos, não incidindo, nessa área, o ITR;

g) consoante entendimento consolidado no STF, é inconstitucional a progressividade do ITR, bem como a alíquota, multa e juros SELIC aplicados ao presente caso, sendo dever da Administração Pública reconhecê-la.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro CELSO LOPES PEREIRA NETO, Relator

A recorrente tomou ciência da decisão hostilizada em 15/05/2007 (AR de fls. 246) e apresentou seu recurso em 06/06/2007 (fls. 251) sendo, portanto, tempestivo.

Preliminares

A recorrente argúi a incompetência absoluta da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife – PE para julgar a impugnação interposta, por entender que essa competência seria da Delegacia da Receita Federal de Nova Iguaçu, requerendo a nulidade da decisão *a quo* e que sua impugnação seja submetida a novo julgamento pela autoridade competente.

Para respaldar seus argumentos, cita o art. 25, inciso I, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93. No entanto, à época do julgamento de primeira instância, 02 de março de 2007, o art. 25, I do PAF tinha a redação que lhe deu a MP nº 2.158-35/2001. Vejamos o que nos diz esse dispositivo:

“Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)”

Também à época do julgamento da DRJ, estava em vigor a Portaria MF nº 030 de 25/02/2005 que estabelecia, no seu art. 224, inciso I, que:

“Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ compete:

I - julgar, em primeira instância, conforme Anexo V, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, os relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspectores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos, à restituição, compensação, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF; e

(omissis)” (grifei)

W N

No anexo V encontravam-se listadas as Delegacias da Receita Federal de Julgamento com suas respectivas localizações e competências. A DRJ/Recife tinha, entre suas competências, o julgamento dos processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários da Jurisdição Territorial de todas as unidades da SRF situadas na 2ª, 3ª, 4ª, 5ª e 7ª Regiões Fiscais, em relação ao ITR.

Uma vez que a unidade da SRF que lavrou o presente auto de infração – DRF/Nova Iguaçu – situa-se na 7ª Região Fiscal e o crédito tributário refere-se ao ITR, a competência para o julgamento do processo, em primeira instância, era da DRJ/Recife, pelo que voto por **rejeitar a preliminar de nulidade** suscitada, pela suposta incompetência do órgão julgador de primeira instância.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa, por indeferimento do seu pedido de nova perícia, creio não assistir razão à recorrente, pelos motivos a seguir expostos.

O valor relativo à área de preservação permanente, reconhecido pela fiscalização, foi justamente aquele que consta de laudo pericial (fls. 125/167), elaborado pelo engenheiro agrônomo Abel Pereira Machado, e constante dos autos da Ação Ordinária nº 000609149-0, em trâmite perante a 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, e também de Certidão do Ibama de fls. 26.

A área de reserva legal que consta do ADA de fls. 27, não foi aceita pela fiscalização, nem pelo julgador de primeira instância, por não haver averbação da área à margem da inscrição do imóvel e pelo fato do ADA ser intempestivo.

Portanto, por entender desnecessária nova perícia, voto por **rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa suscitada**.

No que diz respeito às arguições de inconstitucionalidade, levantadas pelo recorrente, quanto à progressividade do ITR, bem como quanto à alíquota, multa e juros SELIC aplicados, entendo não ser este controle de constitucionalidade atribuição dos órgãos administrativos, mas sim do Poder Judiciário e, em situações previstas na Constituição, do Poder Legislativo.

Somente excepcionalmente, é autorizado à Administração Pública a negativa de vigência à lei. De acordo com o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, “as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação de texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta”. O que não se aplica às questões levantadas pelo recorrente, pois a expressão “de forma inequívoca e definitiva” segundo o Parecer PGFN/CRE/Nº 948/98 (item 4 “c”), corresponde a:

- decisão, mesmo que única, se a norma cuja inconstitucionalidade for ali declarada tenha sua execução suspensa por ato do Senado Federal;
- decisão Plenária transitada em julgado, ainda que única e mesmo quando decidida por maioria de votos, se nela foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela.

Por sua vez, o Regimento do Conselho de Contribuintes dispõe, em seu art. 49, que:

WM
7

“Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

As argüições feitas pelo recorrente não se enquadram em nenhuma das hipóteses de exceção, anteriormente citadas.

Finalmente, já se assentou, no âmbito deste Conselho, que as instâncias administrativas, de 1º ou 2º grau, carecem de competência para apreciar inconstitucionalidade de lei.

Quanto à afirmação da recorrente de que a empresa jamais poderia ser considerada latifúndio por exploração, com enorme agravamento da tributação, posto que teve quase a totalidade de sua área desapropriada pelo Parque Nacional da Serra da Bocaina, consoante demonstraria o Ato Expropriatório anexado aos autos, podemos observar que a ação judicial mencionada pela impugnante - Ação Ordinária nº 000609149-0, em trâmite perante a 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, movida contra o Incra e a União Federal e impetrada no ano de 1984, objetivava exatamente o enquadramento da empresa como “empresa rural” e não como “latifúndio por exploração” e a anulação de decretos expropriatórios, que datam de 1983.

À data da impugnação, 29/01/2002, o contribuinte afirma (fls. 90) que a questão ainda se encontrava *sub judice* e que descaberia o procedimento fiscal instaurado.

Entendo que não há que se falar em renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, previstas no Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 3, de 14/02/1996, tendo em vista a evidente diferença entre os objetos do processo judicial e do processo administrativo.

Entendo, também, que não há como acatar a alegação de não incidência do ITR sobre parte da área do imóvel que teria sido expropriado, uma vez que, conforme a própria recorrente afirma, em 2002, a questão ainda se encontrava *sub judice*. Portanto, em 1997, exercício objeto do presente auto de infração, não tinha havido, efetivamente, expropriação e a recorrente detinha a propriedade e a posse do imóvel.



Do mérito

Primeiramente, cabe esclarecer que na declaração do ITR do exercício de 1997, a recorrente informou a área total do imóvel no valor de 10.300,0 ha, dos quais 9.145,0 ha seriam de área de preservação permanente e 825,0 ha, de área de utilização limitada.

Em Termo de 04/12/2000 (fls. 07), o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Nova Iguaçu intimou a recorrente a apresentar documentos que comprovassem as áreas declaradas. Os documentos solicitados foram Certificado do IBAMA ou de órgãos ligados à preservação ambiental, e, no caso de reserva legal, a matrícula do imóvel no Registro de Imóveis, contendo a averbação daquela área. Se o caso fosse de reserva particular do patrimônio natural, ato do IBAMA que assim tenha reconhecido a área.

Nova intimação foi expedida em 06/04/2001 (fls. 11), reiterando a necessidade de apresentação dos documentos relacionadas na primeira intimação.

Em 04/06/2001 (fls. 13), tendo o contribuinte apresentado apenas parte da documentação relativamente à área de preservação permanente, novamente a unidade de origem (DRF/Nova Iguaçu) intima-o a apresentar certidões atualizadas que comprovem as áreas e, no caso de reserva legal, a averbação da área na matrícula do imóvel.

Após essas intimações, não sendo apresentada toda a documentação necessária ao reconhecimento das áreas declaradas, a fiscalização manteve, para fins de apuração da área tributável, 8.095, 0 ha de área de preservação permanente.

Da Área de Preservação Permanente

Quanto à exigência de Ato Declaratório Ambiental – ADA, entendo que, somente com a entrada em vigor da Lei nº 10.165/2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de área de preservação permanente, estaria vinculada ao protocolo do ADA, como um documento indispensável à fruição da isenção. Na data de ocorrência do fato gerador, no presente feito, eram as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que estabeleciam essa exigência.

Em respeito ao princípio da legalidade, entendo não ser exigível, no exercício de 1997, portanto, antes da vigência da Lei nº 10.165/2000, o ADA como condição para reconhecimento da existência de área de preservação permanente.

Observe-se, no entanto, que a não aceitação do valor total declarado de 9.145,0 ha de área de preservação permanente não ocorreu por falta de ADA e sim porque os documentos acostados aos autos, pela própria recorrente, atestaram a existência de apenas 8.095,0 ha.

A Certidão do Ibama (fls. 26) afirma que o imóvel Fazenda Barra Grande “*foi analisado técnica e juridicamente, tendo sido considerado o total de 8.095 (oito mil e noventa e cinco) hectares correspondentes a 78% da área do imóvel de preservação permanente, de conformidade com os arts. 2º e 3º da Lei nº 4.771/65 ...*” .

Também o laudo pericial (fls. 125/167), elaborado pelo engenheiro agrônomo Abel Pereira Machado, e constante dos autos da Ação Ordinária nº 000609149-0, em trâmite

wt
9

perante a 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, demonstra a existência dos mesmos 8.095 ha de área de preservação permanente (fls. 144).

Entendo correto, portanto, o reconhecimento de apenas 8.095 ha de área de preservação permanente.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, em relação ao reconhecimento da área total declarada de preservação permanente.

Da Área de Utilização Limitada/Reserva legal

Também em relação à área de utilização limitada/reserva legal de 825,0 ha, declarada pelo contribuinte, entendo que, somente com a entrada em vigor da Lei nº 10.165/2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de área de reserva legal, estaria vinculada ao protocolo do ADA, como um documento indispensável à fruição da isenção. Na data de ocorrência do fato gerador, no presente feito, eram as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que estabeleciam essa exigência.

Em respeito ao princípio da legalidade, entendo ser inexigível, no exercício de 1997, portanto, antes da vigência da Lei nº 10.165/2000, o ADA como condição para reconhecimento da existência de área de reserva legal.

No entanto, não houve o atendimento a requisito essencial para seu reconhecimento: a averbação da área à margem da matrícula do imóvel.

Vale ressaltar que foi acostado, aos autos, Ato Declaratório Ambiental - ADA, relativo a 1997, protocolado em 11/05/2001 (fls. 27/28), que descreve área de utilização limitada/reserva legal de 825 ha, no entanto, entendo que não se pode reconhecer a existência da referida área, antes das respectivas demarcação e averbação, à margem da matrícula do imóvel. E essa exigência não foi introduzida pelo Regulamento do ITR (Decreto nº 4.382/2002), como alega a recorrente, existindo, na realidade, desde a edição da Lei nº 4.771/65.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou fato gerador



isento, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. *(os grifos não constam do original)*

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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



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

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

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

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

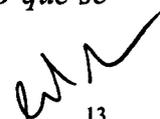
Entendo, entretanto que isso não impede que a legislação de cunho tributário se apóie nos conceitos estabelecidos no Código Florestal, para efeito de cálculo do Valor da Terra Nua Tributável, cálculo da área aproveitável e, conseqüentemente, do respectivo Grau de Utilização da propriedade.

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

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

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

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



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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

(...)

Por isso insisto em que um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo

algum. As normas — afirma Bobbio — só têm existência em um contexto de normas, isto é, no sistema normativo.

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

Ou seja, a visão fragmentária da interpretação teleológica, a meu ver, restringe o universo da aplicação da norma, como se ela não fosse parte de um sistema maior (o ordenamento jurídico), capaz de atribuir-lhe finalidades que não foram aventadas pelo legislador, mas que são igualmente reguladas por meio daquela regra jurídica.

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

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

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

Na esteira da interpretação majoritária deste Terceiro Conselho, ponderou o Ministro Marco Aurélio:

A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a omissão do proprietário descaracteriza a citada reserva legal? A resposta é, desenganadamente, negativa. Incumbia ao INCRA subtrair, quando da elaboração do laudo atinente à exploração do imóvel, vinte por cento deste. Assim é porquanto a formalidade prevista no § 2º do artigo 16 - averbação da reserva legal na matrícula do imóvel - não se mostra essencial, ou seja, indispensável a ter-se como configurada a reserva legal.

Ao contrário do que ocorre, por exemplo, na transmissão da propriedade, quando o registro da escritura de compra e venda afigura-



se essencial ao fenômeno, a averbação citada não sendo formalidade que não modifica a substância da matéria. Vinga, de qualquer maneira, o entendimento de que, tenha havido, ou não, a averbação citada, vinte por cento da propriedade não podem ser objeto de exploração.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

EMENTA:



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

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

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

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

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

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

Nessa esteira, com a máxima vênia, discordo de um dos pontos fundamentais do voto proferido do caso líder. Amparado na jurisprudência da mais alta corte deste País, penso que, sem demarcação e averbação, não estão determinadas as áreas de reserva legal superficialmente definidas no Código Florestal, que se limita a definir a obrigação de demarcá-las e os efeitos do descumprimento dessa obrigação.

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

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

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

Antes da demarcação, portanto, o efeito invocado no voto condutor resta esvaziado, pois 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, conduzindo-a a regeneração ou compensá-la por outra área equivalente em importância ecológica e extensão...”(os destaques não constam do original)

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

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

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

(...)

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

(...)

§ 5º A compensação de que trata o inciso III deste artigo, deverá ser submetida à aprovação pelo órgão ambiental estadual competente, e pode ser implementada mediante o arrendamento de área sob regime de

servidão florestal ou reserva legal, ou aquisição de cotas de que trata o art. 44-B.

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, para ser excluída da área tributável no cálculo do ITR/1997, a área de reserva legal deveria estar averbada à época da ocorrência do seu fato gerador (01/01/1997); no entanto, essa exigência não foi atendida. Portanto, à época do fato gerador, não havia averbação da área de reserva legal de 825,0 ha que justificasse sua exclusão na DITR/1997.

Portanto, ante todo o exposto, por entender correto o reconhecimento, pela fiscalização e pela DRJ, de apenas 8.095,0 ha de área de preservação permanente, menor que a área declarada, conforme já exposto em item anterior do presente voto, e que não deve ser reconhecida a área de reserva legal declarada, por falta de averbação da mesma à margem da matrícula do imóvel, à época do fato gerador, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008


CELSON LOPES PEREIRA NETO - Relator