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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10935.003452/2003-15 |
| **Recurso nº** | 132.400 Voluntário |
| **Matéria** | IMPOSTO TERRITORIAL RURAL |
| **Acórdão nº** | 303-34.871 |
| **Sessão de** | 7 de novembro de 2007 |
| **Recorrente** | 4R AGRO PASTORIL LTDA. |
| **Recorrida** | DRJ-CAMPO GRANDE/MS |

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

Ementa: ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP) E DE RESERVA LEGAL (ARL). A teor do artigo 10º, § 7º da Lei nº. 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

NOS TERMOS DO ARTIGO 10, INCISO II, ALÍNEA "A", DA LEI Nº 9.393/96, NÃO SÃO TRIBUTÁVEIS AS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, que negaram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

NILTON LUIZ BARTOLI

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Zenaldo Loibman.

# Relatório

Adoto relatório que fundamentou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

*Contra a interessada supra foi lavrado o Auto de Infração e respectivos demonstrativos de fls. 15 a 22, por meio do qual se exigiu o pagamento de diferença do Imposto Territorial Rural – ITR do Exercício 1999, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R$ 458.264,80, relativo ao imóvel rural denominado Fazenda 4R, com área total de 3.461,8 ha, cadastrado na Receita Federal sob n.º 2963885-2, localizado no município de Cascavel/PR.*

*2. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 22, o fiscal autuante relatou, em suma, que a contribuinte informou na DITR-99 a existência de área de preservação permanente de 388,9 ha. e de reserva legal de 1.790,1 ha.; que, no entanto, foi constatado que no Ato Declaratório Ambiental – ADA essas áreas são de 188,9 ha. e 1.892,4 ha, e na matrícula do imóvel foram averbadas as áreas de 188,98 ha. como preservação permanente e de 892,44 ha. como reserva legal; e que, em atendimento à legislação fiscal, as áreas de preservação permanente e de reserva legal serão ajustadas, respectivamente, para 189,0 ha. e 892,4 ha.*

*3. O lançamento foi fundamentado nos artigos 1º, 10, 11 e 14 da Lei 9.393/96 e 17-O da Lei 6.938/81 (fls. 17 e 22). Instruíram o lançamento os documentos de fls. 01 a 14.*

*4. Cientificada do lançamento em 17/12/2003, por via postal (AR às fls. 23), a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 24 a 33, em 16/01/2004, acompanhada dos documentos de fls. 34 a 112, argumentando, em suma, o que segue:*

*4.1 em atendimento à intimação, apresentou documentos relacionados às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, dentre eles o Laudo Técnico elaborado por um dos engenheiros florestais que conhecem e acompanham a situação da cobertura florestal desse imóvel rural, há muitos anos;*

*4.2 como se verifica do Relatório de Fiscalização, não foram levados em conta os argumentos apresentados, principalmente os seguintes: o imóvel encontra-se invadido pelos agricultores "sem-terras" desde 27/08/1999; o processo administrativo referente à desapropriação foi instaurado pelo INCRA em 24/10/1997; o INCRA bloqueou a tramitação de todos os processos administrativos da empresa 4R junto aos órgãos ambientais durante o período compreendido entre 24/10/1997 e 30/06/2003; existe a área de utilização limitada indicada na DIAT/DITR, declarada por atos do Poder Público, especificamente para o imóvel; foi impossibilitada de efetuar quaisquer averbações entre 24/10/1997 e 30/06/2003 em decorrência da "inibição" da expedição do CCIR;*

*4.3 a região é de intensa exploração agrícola, na qual os proprietários cultivam cada metro quadrado de área disponível/aproveitável ou sem restrição para utilização; os órgãos*

*responsáveis e competentes vedaram a ampliação da área utilizada, ficando preservada a área de utilização limitada, não podendo o Fisco deixar de deduzí-la para a apuração da área tributável; a área cultivada está limitada à 1.234,4 ha. por determinação legal dos órgãos competentes; a questão é fática e incumbiria ao fisco efetuar pesquisa ou realizar perícia para encontrar a verdade tributária; o fisco não apresentou fatos para desqualificar a DIAT de 1999 e o Ato Declaratório Ambiental; o equívoco do fisco consiste em confundir a área de reserva legal com a de utilização limitada, nesta compreendida aquela, sem a limitação da mesma, ou seja, a área de reserva legal não deve exceder a área de utilização limitada podendo esta ser superior àquela;*

*4.4 documentos que acompanharam a impugnação comprovam que ficou com 3.461,8 ha. de uma área maior que pertencia à empresa Industrial Madeireira do Paraná S/A, sendo que a área de reserva legal (1.694,99 ha.), que recaía sobre a área total, foi partilhada nas áreas vertidas, cabendo-lhe a reserva legal de 892,44 ha. e 188,98 ha. de preservação permanente, averbadas no Registro de Imóveis; essa área de reserva legal excede ao mínimo de 20% em razão de maior concentração de árvores em sua área em relação às demais empresas destinatárias das áreas desmembradas, motivo pelo qual sua área sempre ficou submetida à rigorosa fiscalização do IAP- Instituto Ambiental do Paraná, sendo-lhe negado autorização para ampliar a área cultivada de 1.234,4 ha.;*

*4.5 seus pleitos tinham como propósitos ampliar a exploração econômica da área e prevenir quanto a possível desapropriação por considerar a área improdutiva; todos os pleitos foram indeferidos e os processos respectivos arquivados; os documentos analisados revelam as diversas tentativas de ampliação da área de cultura, como o documento n.º 5, cópia do ofício n.º 117/97 em que o IAP indeferiu pedido de ampliação da área explorada; documento nº 6, que comprova a reiteração do pedido de 23.10.1995, com vistas a permitir a exploração agrícola na área de 1.219,13 hectares, preservando as áreas averbadas de reserva legal e de preservação permanente, totalizando 1.083,33 ha. (ou 31,22%) da área total, pleiteando, alternativamente, a liberação de Auto de Infração pelo menos 228,97 ha. para implantação de projeto agropecuário; o documento n.º 6-A comprova nova negativa do IAP quanto ao pleito de aumento da área de produtividade para 80%, com o fim de atender exigência do INCRA; a negativa do IAP persistiu mesmo com a negativa do Incra; no documento n.º 12, elaborado por técnicos do IAP e do IBAMA, do qual transcreveu parte, o indeferimento de seu pleito teve como uma das razões proteger o rio utilizado para captação, tratamento e abastecimento público da cidade de Cascavel; no documento n.º 10, relatório do Incra, de 11/03/1998, do qual transcreveu grande parte, constou a distribuição da área com informação de área de reserva legal de 1.790,30 ha. e de área de preservação permanente de 388,98 ha.; a prevalecer essa informação do Incra, a base tributável seria diminuída em comparação com o Ato Declaratório Ambiental de 1997, conforme demonstrativo apresentado;*

*4.6 esses fatos conferem verdade ao laudo elaborado por engenheira florestal, apresentado ao fisco, onde foi evidenciado que as*

*áreas de reserva legal não se limitam ao averbado no Registro de Imóveis e alcançam toda a área de utilização limitada;*

*4.7 em decorrência de invasão da área, foi aventada a hipótese de desapropriação para fins de reforma agrária, mas, em razão da legal e fática limitação de utilização da área, as autoridades concluiram ser inadequada para tal fim; é o que está expresso no parecer da Procuradoria da República, onde constou a informação de que a área de exploração agrícola está restrita a 1.288,39 ha., apenas 32,29%, que trata-se de terra com cobertura florestal, reserva legal e preservação permanente não averbada e averbada, e não pode ser utilizada para fins de assentamento;*

*4.8 todos os órgãos públicos que tratam dos assuntos de interesse ambiental consideram a área do imóvel como de uso limitado ou de interesse ecológico, quer seja para o abastecimento de água, para equilíbrio ecológico ou para conservação da biodiversidade;*

*4.9 todos os fatos, demonstrações e documentos são pertinentes exclusivamente à área total de 3.461,8 ha.; consoante atos e decisões do Incra, Ibama e IAP, que consideram a área de preservação permanente ampliada pelo INCRA para 388,90 ha. e área de Reserva Legal e/ou Utilização Limitada de 1.790,1 ha., num total de 2.179,0 ha., tem-se a distribuição de uso da terra que apresenta em demonstrativo; e, com isso, ficam restabelecidos os cálculos apresentados na DIAT para apuração do ITR.*

A AUTORIDADE JULGADORA A QUO ACATOU PARCIALMENTE OS FUNDAMENTOS DA IMPUGNAÇÃO, CONFORME SE OBSERVA DA LEITURA DA EMENTA A SEGUIR TRANSCRITA:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR*

*Exercício: 1999*

*Ementa: ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E/OU UTILIZAÇÃO LIMITADA. TRIBUTAÇÃO*

*Altera-se o lançamento de ofício para afastar a tributação sobre área de preservação permanente reconhecida por órgão público competente.*

*Somente configura reserva legal a área devidamente averbada como tal à margem da matrícula do imóvel, à época do respectivo fato gerador.*

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

Assim, após o *decisum* hostilizado, a exigência fiscal submetida a este colegiado restou modificada, admitindo-se, por força da documentação apresentada em sede de impugnação, que a efetiva área de preservação permanente era de 388,9 há e não de 189,0 Ha, como considerado por ocasião do lançamento.

Com relação à área declarada como de reserva legal, não foram acatados os fundamentos da impugnação, reconhecendo-se tão-somente as áreas que se encontravam devidamente averbadas na data do respectivo fato gerador, correspondente a 892,44 Ha.

Dessa forma, os dados da correspondente DITR, após a decisão de 1ª instância restaram assim caracterizados:

| ITEM | ALTERAR DE | PARA |
|---|---|---|
| 02 – Área de Preserv.Permanente | 189,0 ha. | 388,9 ha. |
| 04 – Área Tributável | 2.380,4 ha. | 2.180,5 ha. |
| 06 – Área Aproveitável | 2.332,4 ha. | 2.132,5 ha. |
| 12 – Grau de Utilização | 53,0 % | 57,9 % |
| 17 – Valor da Terra Nua Tributável | R$ 5.712.800,83 | R$ 5.233.200,00 |
| 19 – Imposto Devido | R$ 194.235,22 | R$ 177.928,80 |
| Diferença de Imposto Apurada (Apurado – Declarado) | | R$ 168.694,11 |

O fundamento da decisão recorrida, que não considerou como passível de exclusão da base de cálculo dos demais 1.000,00 ha informados na DITR, foi, essencialmente, a ausência de enquadramento da área descrita dentre as hipóteses de exclusão admitidas na Lei nº 9.393, de 1996.

Mantendo sua irresignação, compareceu a recorrente ao processo para, por meio do competente recurso voluntário, pugnar pela reforma do sobredito *desisum*.

Seus fundamentos de recurso são essencialmente os mesmo manejados na fase de impugnação cabendo aqui destacar alguns pontos que são contestadas conclusões das autoridades recorridas.

1- a área de 897,66 ha, não poderia ter sido considerada como aproveitável, dado que se encontra coberta de vegetação cuja extração não foi autorizada pelo Instituto Ambiental do Paraná;

2- que, devido a circunstâncias alheias à sua vontade, somente lograra êxito em averbar o restante das áreas em 17/09/2004, conforme doc. de fl. 188.

3- que independentemente de tal formalidade as áreas preenchem as condições para serem consideradas de preservação permanente. Cita artigos do Código Florestal que dariam suporte a essas conclusões.

4- faz referência a jurisprudência deste Terceiro Conselho que corroboraria com seus fundamentos.

É o Relatório.

# Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

Admitindo que a autoridade a quo alterou a área de preservação permanente para 388,98 ha, o litígio remanesce sobre a possibilidade de excluir do cálculo do ITR a área equivalente a equivalente a 897,66 ha, dotada de cobertura florestal primária de Araucária, reconhecida em relatório elaborado por técnicos do INCRA.

Em nome da clareza, transcrevo o inciso II do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, que elenca as hipóteses de exclusão da área tributável.

> *Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.*
>
> *(...)*
>
> *II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*
>
> *a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*
>
> *b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;*
>
> *c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;*
>
> *d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)*
>
> *e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)*

Penso, assim como a autoridade julgadora *a quo*, que os elementos carreados aos autos, efetivamente, não permitem que se considerem as áreas sob litígio como reserva legal ou preservação permanente, hipóteses previstas na alínea "a"suso transcrita.

A uma porque, efetivamente, nos termos do art. 16 do Código Florestal, as áreas de reserva legal se limitam a 20% do total do imóvel, salvo se o proprietário adote as providências necessárias à sua ampliação, providência que só foi adotada em setembro de 2004.

A duas porque, conceito de área de preservação permanente fornecido pelos artigos 2º e 3º do mesmo Código Florestal não albergam as áreas com características semelhantes às que se encontram em litígio, como aliás indiretamente demonstrou a autoridade florestal responsável pela emissão do relatório que reconheceu a existência de 388, 98 ha.

Também não vejo como dar aos documentos trazidos ao processo o efeito de "declaração de interesse ecológico".

Efetivamente, o IAP não autorizou o desmate de 228,97 ha, mas isso, a meu ver, não supre a formalidade expressa nas alíneas "b" e "c" acima transcritas. Tanto é assim que o laudo de vistoria do Incra classificou tais áreas como aproveitáveis mas não utilizáveis, a depender da correspondente averbação (doc. de fl. 242).

Particularmente, nÃO VEJO COMO RECONHECER A EXISTÊNCIA DE RESERVA LEGAL ANTES DAS RESPECTIVAS DEMARCAÇÃO E AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL, NOS TERMOS DO QUE PRECONIZA O § 2º DO ART. 16 DA LEI Nº 4.771, DE 1965.

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

Explico.

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

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

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

> *As limitações podem, portanto, ser definidas como medidas de caráter geral, impostas com fundamento no poder de policia 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 inexiste 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. 6°, 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 § 2° do art 16 da Lei n° 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, § 2° do Código Florestal, não é quota ideal que possa ser subtraída da área total do imóvel rural, para o fim do cálculo de sua produtividade (cf. L. 8.629/93, art. 10, IV), sem que esteja identificada na sua averbação (v.g MS 22.688)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos a opinião da doutrina de 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 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.

De outra banda, não se tem notícia de constituição de servidão florestal.

Finalmente, penso que, efetivamente, as áreas litigiosas estariam enquadradas na hipótese arrolada na alínea "e", inserida pela lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006.

Ocorre que, como é evidente, tal dispositivo não vigia à época do fato gerador objeto do presente processo. De se aplicar, portanto, o art. 144 do CTN, que reza:

> *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.*

Ante ao exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator

# Voto Vencedor

Conselheiro, Nilton Luiz Bartoli

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos demais requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes.

O cerne da questão diz respeito à falta de comprovação quanto à área declarada como de Preservação Permanente (APP) e de Utilização Limitada (Reserva Legal -ARL).

No termo de Verificação Fiscal de fls. 22, o fiscal autuante relatou, em suma, que a contribuinte informou na DITR-99 a existência de área de Preservação Permanente de 388,9 ha. e de Reserva Legal de 1.790,1 ha; no entanto, foi constatado que no Ato Declaratório Ambiental – ADA, essas áreas são de 188,9 ha. e 1.892,4 ha, e na matrícula do imóvel foram averbadas as áreas de 188,98 ha. como Preservação Permanente e de 892,44 ha. como Reserva Legal, sendo as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal ajustadas para, respectivamente, 189,0 ha. e 892,4 ha.

Entende este conselheiro que a cobrança, bem como a decisão de primeira instância, não merecem prosperar, quanto ao lançamento de ofício, formalizado no Auto de Infração, que diz respeito à cobrança complementar do ITR, decorrente de glosa de áreas declaradas pelo contribuinte como de Preservação Permanente (APP) e de Utilização Limitada (Reserva Legal -ARL).

Impõe-se anotar que a Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, dispõe serem isentas do ITR as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal[1] previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro 1965.

Por sua vez, a citada Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal), dispunha na época em discussão, em seu artigo 44 (com redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989), que a Reserva Legal (ARL) deveria ser "averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente"[2].

---

[1] Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994
**Art.** 11. São isentas do imposto as áreas:
I - de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n.º 7.803, de 1989;
II - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente - federal ou estadual - e que ampliam as restrições de uso previstas no inciso anterior;
III - reflorestadas com essências nativas.

[2] "Art.44 - Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste, a exploração a corte raso só é permitida desde que permaneça com cobertura arbórea de, no mínimo, cinqüenta por cento de cada propriedade.
* Artigo, "caput", com redação dada pela Medida Provisória n. 1.511-14 de 26/08/1997 (DOU de 27/08/1997, em vigor desde a publicação).
* O texto deste "caput" dizia:
"**Art.**44 - Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o Art.15, a exploração a corte raso só é permissível desde que permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% da área de cada propriedade."

Antes do necessário registro da área no Cartório de Registro de Imóveis competente, poderá, em tese, o proprietário/possuidor dispor da cobertura arbórea, sem interferência do Poder Público (a menos que a autoridade competente o impeça).

Destacamos os esclarecimentos prestados pelo Professor Ambientalista, Dr. Paulo Affonso Leme Machado, em Comentários sobre a Reserva Florestal Legal, publicado pelo Instituto de Pesquisas e Estudos Florestais no site www.ipef.br:

> *"1.3 Na região Norte e na parte da região Centro-Oeste do país, enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o artigo 15, a exploração a corte raso, só é permissível desde que permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% (cinqüenta por cento) da área de cada propriedade. Parágrafo único: a reserva legal, assim entendida área de, no mínimo, 50% (cinqüenta por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso,* ***deverá ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área" (art. 44 da Lei 4.771/65, com a redação dada pela Lei 7.803/89).***
>
> .....
>
> *4. Área da reserva e cobertura arbórea.*
>
> *A área reservada tem relação com "cada propriedade" imóvel e, assim, se uma mesma pessoa, física ou jurídica, for proprietária de propriedades diferentes, ainda que contíguas, a área a ser objeto da Reserva Legal será medida em "cada propriedade" (art. 16 "a" e art. 44, "caput", ambos da Lei 4.771/65).* ***Há diferença de redação entre a reserva florestal legal da região Norte e do resto do país no que se refere ao processo de escolha da área a ser reservada. O art. 44 silencia sobre quem pode escolher a área, sendo que o art. 16, "a", diz "... da área de cada propriedade com cobertura arbórea localizada, a critério da autoridade competente". Assim, o art. 44 possibilita o proprietário localizar a área a ser reservada, sendo que nos casos do art. 16, será a autoridade competente, que indicará a área, com base em motivos de gestão ecologicamente racional."*** *(destaques não constam do original)*

Nota-se, portanto, que o registro da área a ser reservada legalmente não era mera circunstância, e sim exigência legal, para que pudesse haver controle sobre a mesma.

Não obstante, diante da modificação ocorrida pela inclusão do §7º no artigo 10º da Lei n.º 9.393/1.996, através da Medida Provisória n.º 2.166-67/2001 (anteriormente editada

---

§ 1 - A "reserva legal", assim entendida a área de, no mínimo, cinqüenta por cento de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, será averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento da área.

* Primitivo parágrafo único transformado em § 1, com redação dada pela Medida Provisória n. 1.511-14 de 26/08/1997 (DOU de 27/08/1997, em vigor desde a publicação).

* O parágrafo único possuía a seguinte redação:

"Parágrafo único. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 50% (cinqüenta por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

* Parágrafo acrescido pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989."

sob dois outros números), basta a simples declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º do mesmo artigo[3].

Até porque, no próprio §7º, encontra-se a previsão legal de que comprovada a falsidade da declaração, o contribuinte (declarante) será responsável pelo pagamento do imposto correspondente, acrescido de juros e multa previstos em lei, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

Destaque-se que, em que pese à referida Medida Provisória ter sido editada em 2001, quando o lançamento se refere ao ano de 1999, a mesma aplica-se ao caso, nos termos do artigo 106 do CTN, ao dispor que é permitida a retroatividade da Lei em certos casos:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - .....*
>
> *II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) **quando deixe de defini-lo como infração**; ...*
>
> *(destaque acrescentado)*

Neste particular, desnecessária uma maior análise das alegações do contribuinte, merecendo ser provido o Recurso Voluntário, uma vez que basta a declaração do contribuinte quanto às áreas de Utilização Limitada (Reserva Legal-ARL) e de Preservação Permanente (APP), para que o mesmo possa aproveitar-se do benefício legal destinado a referidas áreas.

No entanto, por oportuno, cabe mencionar recente decisão proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça sobre a questão aqui tratada:

> *"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA* LEX MITIOR
>
> *1.Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato*

---

[3] "Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.
§ 1º Para os efeitos da apuração do ITR, considerar-se-à:
I - .....
II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:
a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
d) as áreas sob regime de servidão florestal.
.....
§ 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." (NR)

*declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia* ex tunc *consistente na Lei 9.393/96.*

***2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir §7º ao art. 10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir das base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.***

***3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante §7º, do art. 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da* lex mitior.**

*4. Recurso especial improvido." (grifei)*

*(Recurso Especial nº 587.429 – AL (2003/0157080-9), j. em 01 de junho de 2004, Rel. Min. Luiz Fux)*

Neste ínterim, manifesto que tenho o particular entendimento de que a falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental ou a falta de averbação da área na matrícula do imóvel, poderia, quando muito, caracterizar um mero descumprimento de obrigação acessória, passível de uma multa, nunca o fundamento legal válido para a glosa das áreas de Preservação Permanente (APP) e Reserva Legal (ARL), mesmo porque, tais exigências não são condições ao aproveitamento da isenção destinada à tais áreas, conforme disposto no art. 3º da MP nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que alterou o art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

No mais, a autuação não trouxe qualquer elemento que pudesse implicar na constatação de falsidade da declaração do contribuinte, elemento que poderia ensejar na cobrança do tributo, nos termos do já mencionado §7º.

Pelas razões expostas, não havendo fundamento legal para que sejam glosadas as áreas declaradas pelo contribuinte como de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal), DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO interposto pelo contribuinte, pelo que, improcedente a autuação fiscal.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007

NILTON LUIZ BARTOLI - Redator