



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13116.000261/2005-97
Recurso nº	136.553 Voluntário
Matéria	IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº	303-34.879
Sessão de	7 de novembro de 2007
Recorrente	ORLANDO VICENTE ANTÔNIO TAURISANO
Recorrida	DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

Ementa: NORMAS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO. O lançamento tributário se subordina aos princípios da motivação e da legalidade. As glosas de áreas declaradas como de preservação permanente, ou de reserva legal, devem ser fundamentadas na Lei. No PAF é absolutamente nulo o lançamento maculado com ilegalidade da exigência fiscal. Entretanto, em face do disposto no §3º do art.59 do Decreto nº 70.235/72 deixa-se de declarar a nulidade percebida, que o mérito há de ser decidido em favor da recorrente.

ITR/2002. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. Na vigência da Lei 9.393/96 o contribuinte do ITR está obrigado a apurar e a promover o pagamento do tributo subordinando o lançamento à posterior homologação da SRF. É do sujeito passivo o ônus da prova de suas declarações, enquanto não consumada a homologação, e o Laudo Técnico apresentado constitui prova aceitável quanto à existência da área de preservação permanente declarada. Sobre essa área, conforme definida no Código Florestal, efetivamente existente, não há incidência do tributo. Carece de fundamento legal a glosa da área de preservação permanente quando motivada unicamente na falta de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) do IBAMA, sendo de se acatar, no caso, a informação produzida em laudo técnico

Ad

*

subscrito por profissional competente para identificar e quantificar a área de preservação permanente nos termos descritos no art.2º da Lei 4.771/64, assumindo o contribuinte, e também o técnico que subscreveu o laudo, responsabilidade solidária pela informação prestada perante o fisco. No caso concreto, uma das partes na presente lide, o contribuinte, trouxe aos autos suas provas, a outra parte, a administração tributária, nada trouxe como prova contrária ao declarado e sustentado no laudo técnico apresentado.

NÃO INCIDÊNCIA SOBRE ÁREA DE RESERVA LEGAL. No caso concreto, em nenhum momento o fisco pretendeu contestar a existência da área de reserva legal declarada, parecendo pretender uma inviável preferência à forma em detrimento da matéria substancial, infringindo os princípios da legalidade e da verdade material. A isenção incondicional de tributação que recai sobre a área de reserva legal não representa benefício oferecido ao sujeito passivo do ITR, antes representa uma consequência da restrição de uso imposta por norma cogente, determinada imperativamente pela lei voltada à proteção ambiental. A obrigação de manter sob uso restrito a área definida legalmente como área sob reserva legal tem como contrapartida o direito difuso e coletivo da sociedade brasileira à preservação ambiental, e não um mero direito subjetivo do sujeito passivo. Liga-se diretamente à função ambiental da propriedade consagrada em nossa Constituição. A norma isencional neste caso milita para a tutela de direito fundamental de terceira geração, não tendo rigorosamente nada a ver com o interesse arrecadatório do governo federal. A averbação à margem da matrícula do imóvel prevista na Lei 4.771/65 não tem por finalidade constituir direito. Tal providência nem sequer representa obrigação geral, posto que não atinge aos numerosos casos de posse. Mesmo havendo proprietário formal, mas estando o imóvel sob posse de outrem com *animus domini*, este possessor mesmo não sendo titular do direito de propriedade, nem estando a seu alcance realizar qualquer averbação junto à matrícula do imóvel, segundo a dicção do Código Florestal também ele está obrigado à restrição de uso que a Lei impõe sobre a área de reserva legal, devendo apresentar perante o órgão ambiental competente o Termo de Ajustamento de Conduta previsto no referido diploma legal, mas sem dúvida sobre a reserva legal existente sob sua posse também não

Ad

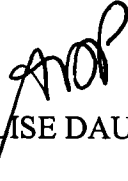
✱

incide o ITR, isenção incondicional pelos motivos antes expostos.

Recurso Voluntário Provido

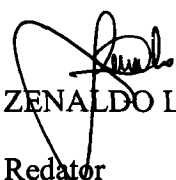
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, que negou provimento, e Tarásio Campelo Borges, que deu provimento parcial para excluir a imputação relativa à área de preservação permanente. Designado para redigir o voto o Conselheiro Zenaldo Loibman.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



ZENALDO LOIBMAN

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marciel Eder Costa, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nanci Gama e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Por bem descrever a matéria sob litígio, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Da Autuação

Por meio do auto de infração/anexos de fls. 01/09, o contribuinte em referência foi intimado a recolher o crédito tributário de R\$ 880.439,04, correspondente ao lançamento do ITR do exercício de 2002, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 28/02/2005, incidente sobre o imóvel rural "Fazendas Reunidas do Planalto", sob o n.º 3.776.950-2, com área declarada de 22.024,4 ha, localizado no município de São João D'Aliança - GO.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2001 e 2002 incidentes em malha valor (Formulários de fls. 10 a 12), iniciou-se com a intimação de fls. 13/14, recepcionada em 31/01/2005 ("AR" de fls. 15), exigindo-se a apresentação, no prazo de 20 dias, dos seguintes documentos de prova:

1º - Certidão do cartório de registro de imóveis constando todas as averbações dos últimos 10 anos, área total, divisas e confrontantes;

2º - Laudo técnico emitido por profissional habilitado, com a respectiva anotação junto ao CREA, de planilha de cálculo e de planta planialtimétrica, impressa ou em arquivo digital, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites do imóvel rural, caso exista área de preservação permanente de que trata o art. 2º da Lei n.º 4.771/65 (Código Florestal), ou certidão emitida por órgão ambiental, federal ou estadual, contendo dados técnicos detalhados e suficientes para caracterizar as condições e dimensões da área enquadrada em cada inciso do art. 2º da Lei n.º 4.771/65 (área de preservação permanente), redação dada pelo art. 1º da Lei 7.803/89, conforme art. 10, § 1º, inciso II, letra "a", da Lei 9.393/96;

3º - Licença Ambiental ou Parecer Técnico ou Registro do órgão competente, probatória das restrições a que se submete o imóvel caso este pertença à área de interesse ecológico ou de proteção ambiental, conforme art. 10, § 1º, inciso II, letra "b", da Lei 9.393/96;

4º - documentação probatória da averbação da reserva legal em Cartório de Registro de Imóveis, à margem da matrícula do imóvel, conforme art. 10, §1º, inciso II, letra "a", da Lei 9.393/96 e art. 16, §8º, da Lei 4.771/65 (redação dada pelo art. 1º da MP 2166-67 de 25/08/2001), em data anterior à do fato gerador do ITR. Caso trate-se de área de posse, apresentar Termo de Ajustamento de Conduta firmado junto ao órgão ambiental, federal ou estadual, no qual seja identificada a área do imóvel sobre a qual o detentor da posse tenha assumido o compromisso de averbá-la posteriormente, conforme art. 10, §1º, inciso II, letra "a", da Lei 9.393/96 e art. 16, §10º, da Lei 4.771/65 (redação dada pelo art. 1º da MP 2166-67 de 25/08/2001), em data anterior à do fato gerador do ITR;



5º - documento probatório do ingresso, junto ao IBAMA, da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental;

6º - Anexo da Atividade Rural da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (exercício de 2000) junto com as Notas Fiscais de aquisição de vacinas em maio e novembro de 1999 ou cópia autenticada da Ficha de Controle de Vacinação da Agência Rural ou qualquer outro documento qualquer, provando a existência de gado em suas pastagens ao longo do ano anterior ao do exercício da declaração, conforme art. 10, §1º, inciso IV, letra "b", da Lei 9.393/96 e art. 25 do Decreto nº 4.382/02. Caso a pastagem, ou parte dela, tenha sido ocupada por gado de terceiros, em regime de parceria ou arrendamento, apresentar o contrato em questão, além dos documentos anteriormente citados; e,

7º - Laudo de Avaliação (com grau de fundamentação II ou III), conforme preconizado na NBR 14.653 da ABNT.

Em atendimento, foram apresentados os documentos de fls. 16, 17/19, 20, 21/24, 25/29, 30/34, 35/42, 43, 44/50, 51/52, 53, 54 e 55.

No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DITR/2002, a fiscalização resolveu lavrar o presente auto de infração, glosando totalmente as áreas declaradas como de preservação permanente (6.205,2 ha) e como de utilização limitada (4.404,8 ha), além de rejeitar o VTN Declarado (R\$ 1.965.336,00), que entendeu subavaliado, arbitrando o valor de R\$ 6.358.160,00, conforme o SIPT.

Desta forma, foi aumentada a área tributada do imóvel, juntamente com a sua área aproveitável, com redução do Grau de Utilização dessa nova área utilizável. Conseqüentemente, foi aumentado o VTN tributado – devido a glosa das áreas de preservação permanente/utilização limitada declaradas e ao novo valor arbitrado pela fiscalização -, bem como a respectiva alíquota de cálculo, alterada de 0,45% para 6,40%, para efeito de apuração do imposto suplementar lançado através do presente auto de infração, conforme demonstrativo de fls. 02.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração, da multa de ofício e dos juros de mora, encontram-se descritos às folhas 03, 06 e 07.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 18/03/2005 (AR de fls. 58), o contribuinte, por meio de procurador legalmente constituído, doc. de fls. 62, apresentou em 18/04/2005, a impugnação de fls. 63/82, acompanhada dos documentos de fls. 83/84, 85, 86, 87/93, 94/101, 102, 103 e 104 alegando, em síntese, que:

• faz um relato sobre os fatos do presente auto de infração;

DO DIREITO - PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

- a Constituição Federal, por seu artigo 5º, incisos XXXIV "a" e LV, consagra e assegura a todos o direito de petição junto aos Poderes Públicos, em defesa de seus interesses ou em razão de Ato praticado contrariamente às normas legais em vigor ou com abuso de poder ou de autoridade, garantido-lhes não só o contraditório como a ampla defesa;
- como consequência lógica e inexorável do exercício pleno do direito de defesa, é pressuposto inequívoco que ao acusado, tanto no Processo Administrativo quanto no Judicial, seja dado o conhecimento dos fatos que lhe estão sendo imputados, cuja descrição deve ser de forma clara, inteligível, objetiva, mediante a utilização de termos adequados, com indicação, inclusive, dos dispositivos legais específicos que teriam sido infringidos, de maneira a permitir-lhe exercer, de forma a mais ampla possível, o seu legítimo direito de defesa;
- o Ato Administrativo de Lançamento, para que possa dar cumprimento ao princípio constitucional esculpido no precitado artigo 5º da Carta Magna, deve conter elementos ou requisitos considerados indispensáveis, necessários, essenciais, sem os quais perde ele (o Ato) sua eficácia, tornando-se ATO NULO DE PLENO DIREITO;
- um desses requisitos, inegavelmente, é a correta DESCRIÇÃO DOS FATOS APURADOS, sem o que fica o SUJEITO PASSIVO impedido de, contando com todos os meios de que possa dispor, exercer o AMPLO DIREITO DE DEFESA, direito este outorgado, repita-se, pela Constituição Federal de 1988;
- transcreve o artigo 10 do Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo e Judicial) e o art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, para corroborar sua linha de argumentação;
- constata-se que o Ato Administrativo de Lançamento contém vícios insanáveis que o maculam, por conter erros que geram dúvidas, incertezas e insegurança jurídica ao contribuinte;
- informa que, conforme se observa do item "001" do campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do Auto de Infração, o Auditor Fiscal ao descrever os fatos supostamente infringidos, provoca uma verdadeira balbúrdia na cabeça do contribuinte, citando o primeiro parágrafo, terceiro parágrafo e a parte específica do "Fato Gerador" para mostrar que há confusão quanto a identificação correta do período do fato gerador do lançamento tributário;
- pergunta; afinal de contas, o fato gerador se refere ao ano de 2000, 2001 ou 2002?;
- não tendo certeza do período apurado pela Autoridade Lançadora, o IMPUGNANTE não tem como obter, de forma segura, os elementos necessários para defender-se a esse respeito, o que constitui flagrante cerceamento do seu amplo direito de defesa, consagrado no texto constitucional, pelo que o Lançamento Tributário, como Ato Administrativo que encerra, está eivado de nulidade insanável, sendo patente sua ineficácia, não podendo produzir qualquer efeito jurídico;



- comprovada, à saciedade, a ineficácia do Ato Administrativo de Lançamento o IMPUGNANTE REQUER seja decretada a nulidade do Auto de Infração, por ser de direito e apresenta ementas de diversos arestos emanados dos Colendos Conselhos de Contribuintes;

DO MÉRITO

- resume o auto de infração para dizer que o procedimento adotado, além de não se amoldar aos ditames da legislação que regula a matéria, não reflete, à luz da documentação carreada aos autos pelo IMPUGNANTE, a realidade fática presente no caso concreto;

- para desconsiderar a área de preservação permanente declarada, a Fiscalização alega que o IMPUGNANTE não teria comprovado a solicitação da emissão do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, conforme art. 17-0 da Lei n.º 6.938, de 31/08/1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 27/12/2000, em data anterior à estipulada no art. 9º, § 3º, inciso I, da Instrução Normativa 256/2002;

- contrariamente ao que afirma a Fiscalização, o IMPUGNANTE, atendendo ao "Termo de Intimação Fiscal", emitido pela Fiscalização na data de 14/01/2005, enviou ofício à Secretaria da Receita Federal em 11/02/2005, e que foi recebido pelo Auditor fiscal da Receita Federal Antônio Márcio de Oliveira Leão, conforme consignado pelo mesmo, de próprio punho, na cópia do referido ofício, acompanhado de cópia da referida solicitação junto ao IBAMA, protocolada naquele Instituto, na data de 01/03/2004;

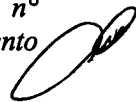
- vê-se, pois, que alegando simplesmente "Não comprovação da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA", a autoridade lançadora desconsiderou totalmente, sem maiores justificativas, a área declarada de 4.500,0 ha;

- de acordo com o Termo de Responsabilidade de Averbação da Reserva Legal e o Laudo Técnico elaborado por engenheiro florestal, o imóvel de propriedade do IMPUGNANTE é constituído por várias glebas, denominado Fazendas Reunidas do Planalto, com área total de 22.024,479 hectares ou 4.550,5121 alqueires goianos, sendo explorada economicamente por pecuária de corte;

- cita as informações contidas no Laudo Técnico juntado;

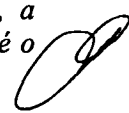
- cabe aqui acrescentar, por relevante, que em ato de fiscalização anterior, relativamente ao exercício de 1999, a autoridade que revisou as informações prestadas pelo IMPUGNANTE, na elaboração dos cálculos, CONSIDEROU "IN TOTUM", A ÁREA DESTINADA A PRESERVAÇÃO PERMANENTE, de 6.205,0 ha, constante do Laudo Técnico apresentado, como se constata do demonstrativo de apuração do ITR, integrante do Auto de Infração, lavrado em 28/11/2003 (anexo), não tendo qualquer cabimento, a Fiscalização desconsiderar, no caso concreto, informação que em exercício anterior foi plenamente aceita pela Secretaria da Receita Federal;

- tal entendimento foi ratificado no voto condutor do Acórdão n.º 07.260/2003 dessa Delegacia de Julgamento, decorrente do julgamento



do Processo n.º 13116.000915/2001-59, relativo ao IMPUGNANTE, tratando da mesma matéria e cita o Acórdão;

- mostra, conforme a distribuição da área total do imóvel constante do Laudo Técnico, como deve ser feita a correta apuração do ITR;
- cita as razões que a Autoridade Revisora usou para desconsiderar o valor declarado pelo contribuinte para a área de utilização limitada;
- a alegação da Fiscalização não procede, tendo em vista que a cópia do "Termo de Responsabilidade de Averbação da Reserva Legal", devidamente registrado no 4º Ofício de Notas de Brasília, bem como o documento de solicitação do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA foram apresentados à autoridade atuante em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, emitido em 14/01/2005;
- não há como negar que para os fins a que se destinam as áreas de utilização limitada, a averbação à margem de inscrição não é só necessária como também obrigatória, pois irá permitir que seja efetuado o controle de sua destinação, sem possibilidade da ocorrência de possíveis alterações unilaterais;
- para o fim de determinar a base de cálculo do ITR, o comando legal a ser observado é aquele inserto no artigo 10, inciso II, alínea "a" da lei n.º 9.393, de 1996 e o cita;
- ante a evidência consubstanciada no dispositivo legal transcrito, conclui-se, inexoravelmente, que:
 - a lei autoriza a exclusão da base de cálculo da área destinada à reserva legal (no mínimo 20% da área total do imóvel);
 - o texto legal não impõe qualquer condição ou restrição ao direito do contribuinte à mencionada exclusão;
 - a averbação constitui procedimento meramente formal para fins de controle, sendo patente que a sua não efetivação não tem o condão de impedir o direito legalmente assegurado ao contribuinte, de exclusão de área destinada à reserva legal, para fins de apuração do ITR;
 - o fato de a averbação ter sido procedida em exercício posterior, não retira a condição de área destinada à reserva legal, nos termos da legislação de regência;
- por relevante, em que pese à averbação ter sido efetuada em exercício posterior, o IMPUGNANTE, como provado, adotou as devidas providências junto aos órgãos competentes, objetivando a comprovação da destinação de área em sua propriedade para reserva legal, no limite estabelecido em lei;
- da análise do toda a legislação que trata do ITR, verifica-se que a lei não estabelece qualquer vinculação, restrição ou exigência, no sentido de que para apuração do ITR tenha de haver, necessariamente, a prévia averbação da área destinada à reserva legal, pelo menos até o limite estabelecido em lei;



- o argumento de que a exigência de averbação da reserva legal, à margem da inscrição, deve ser promovida anteriormente à data da ocorrência do fato gerador, e que tal exigência consta expressamente indicado no parágrafo no parágrafo 1º do artigo 12, do Decreto n.º 4.382, de 2002 (Regulamento do ITR), é flagrantemente destituído de fundamentação legal e jurídica que lhe dê suporte;
- o preceito contido no referido parágrafo 1º do artigo 12, do Decreto n.º 4.382, de 2002, ao determinar que: "Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data da ocorrência do fato gerador", padece de vícios de inconstitucionalidade, eis que com o objetivo de regulamentar o texto legal, extrapola o comando contido na Lei n.º 9.393, de 1996, vez que impõe uma exigência que o referido diploma legal não contém e dela não cogita;
- a Lei n.º 9.393, de 1996, como se constata do seu teor, não estabelece nenhuma condição ou exigência de averbação prévia de área destinada a reserva legal, para fins de apuração do ITR. Logo, não poderia o Decreto 4.382, de 2002, estabelecer tal exigência sob pena de tornar-se nulo de pleno direito, por estar ferindo o princípio da hierarquia normativa que deve existir no ordenamento jurídico;
- ainda que, apenas por amor ao debate, admitíssemos a perfeição jurídica do normativo contido no § 1º, do art. 12, do Decreto n.º 4.382, de 2002, ainda assim a exigência ali estabelecida não seria aplicada ao caso concreto, tendo em vista tratar-se de fato ocorrido no ano de 2001, anteriormente, portanto, ao início da vigência do mencionado Decreto;
- a pretensa vinculação ao "aspecto temporal", da exigência de averbação de área destinada à reserva legal, não tem qualquer suporte jurídico ou legal, eis que, conforme já demonstrado e aqui se reitera, **LEI NÃO ESTABELECE QUALQUER CONDIÇÃO OU EXIGÊNCIA DE AVERBAÇÃO PRÉVIA DE ÁREA DESTINADA A RESERVA LEGAL, PARA FINS DE APURAÇÃO DO ITR**, não cabendo ao interprete distinguir onde a lei não distingue;
- a exigência de averbação prévia da reserva legal, no que diz respeito a área mínima fixada pelo ordenamento jurídico, para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR, implica utilizar a tributação como instrumento de coação, como meio de forçar o proprietário a cumprir uma obrigação de natureza não tributária, o que, a toda evidência, contraria os mais mezinhos princípios de direito;
- no que concerne à outra razão apresentada pelo Fiscal Atuante para desconsiderar a área de utilização limitada declarada pelo IMPUGNANTE, ou seja, não comprovação da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, conforme Art. 17-0, § 1º da Lei n.º 6.938, de 31/08/1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 27/12/2000, em data anterior à estipulada no art. 9º, § 3º, inciso I, da Instrução Normativa 256/2002, tal entendimento também carece de sustentação jurídica;
- o Ato Declaratório Ambiental - ADA foi instituído através da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 67, de 1997,



que veio de alterar o artigo 10 da IN/SRF n.º 43, de 1997, que basicamente, manteve até a presente data a sua redação (IN/SRF n.º 256/2002) e a cita;

- do exame da Lei n.º 6.938, de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências, verifica-se que a referida lei não criou nenhuma obrigatoriedade de expedição de ato declaratório pelo IBAMA, para fins de exclusão de quaisquer benefícios concedidos a proprietários rurais;*

- tal obrigatoriedade só surgiu com o advento da Lei n.º 10.165, de 2000, que deu nova redação ao artigo 17-0 da Lei n.º 6.938, de 1981 e a cita;*

- conclui-se, inevitavelmente, que a exigência de comprovação da solicitação do Ato Declaratório Ambiental decorre de interesse da Receita Federal, todavia fazendo-o ao arrepio da lei, sem qualquer respaldo jurídico que possa lhe dar suporte;*

- como já argumentado, para a determinação da base de cálculo do ITR, o comando legal que deve ser observado é o contido no artigo 10, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.393, de 1966, o qual, em síntese, estabelece que a apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, sujeitando-se a homologação posterior;*

- toda evidência, que em face dos dispositivos transcritos e adotados pela Autoridade Lançadora, que o procedimento fiscal é improcedente e sem base legal, em razão dos seguintes e incontestáveis fatos:*

- O Ato Declaratório Ambiental - ADA, passou a ser exigido através da Instrução Normativa da SRF 67, de 1997, sem qualquer respaldo legal, eis que a Lei n.º 6.938, de 1981, dele (ADA) não cogita;*

- Apesar de a Lei n.º 10.165, de 2000, fazer alusão ao ADA, não estabelece qualquer obrigatoriedade de comprovação de sua solicitação, junto ao IBAMA, como também não estabelece qualquer prazo para a comprovação da solicitação;*

- A solicitação do ADA é procedimento meramente formal junto ao IBAMA, destinado a informações sobre as finalidades de utilização de propriedade rural, previstas em lei;*

- Nos termos do disposto no § 5º, do artigo 17-0, da Lei n.º 6.938, de 1981, na redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, torna-se patente que os procedimentos de ordem fiscalizatória por parte da Receita Federal podem ser adotados, a posteriori, em caso de divergências encontradas no ADA, pelos técnicos do IBAMA, o que evidentemente não impede o Fisco de buscar o tributo devido;*

- e nem se diga que o entendimento adotado pela Autoridade Lançadora encontra guarida no Decreto n.º 4.382, de 2002, eis que a exigência contida no § 3º, inciso I, do art. 10, do mencionado decreto, ao determinar que: "Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão: ser obrigatoriamente*

informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA (...), nos prazos e condições fixados em ato normativo (lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-0, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000)", padece de vícios de inconstitucionalidade;

- *como já amplamente demonstrado, a Lei n.º 6.938, de 1981, na redação original do artigo 17, e também a Lei n.º 10.165, de 2000 que veio de dar nova redação ao referido artigo, não fazem qualquer menção a exigência contida no mencionado § 3º, inciso I, do art. 10 do Decreto 4.382, de 2002;*

- *ao regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR, o Decreto n.º 4.382, de 2002, extrapola preceitos legais, ao estabelecer exigências que a legislação pertinente não cogita;*

- *o IMPUGNANTE apresenta ensinamentos do consagrado tributarista Roque Carraza, in Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 1993, 5ª edição, págs. 197/198;*

- *claro, evidente, por tudo até aqui exposto que, para fins de apuração do ITR, não poderia o Decreto 4.382, de 2002, estabelecer determinações não previstas em lei, sob pena de tomar-se nulo de pleno direito, por estar ferindo o princípio da hierarquia normativa que deve existir no ordenamento jurídico;*

- *no que concerne à desconsideração pela Autoridade Lançadora do Valor da Terra Nua declarado pelo IMPUGNANTE, sob a alegação de "Não apresentação do Laudo de Avaliação de Imóveis Rurais", o procedimento fiscal é de todo equivocado e improcedente, tendo em vista que, conforme prevê o artigo 14, § 1º da Lei n.º 9393, de 1966, o IMPUGNANTE optou por substituir o Valor da Terra Nua por Hectare Declarado, pelo Valor da Terra Nua por Hectare constante no Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, conforme declaração encaminhada à Secretaria da Receita Federal, através de ofício em 11/02/2005;*

- *corroborando com o entendimento exposto, a exigência deve ser reduzida com supedâneo em decisões precedentes dessa Delegacia de Julgamento, proferidas nos Processos n.ºs 13116.000915/2001-59 e 13116.001383/2002-58, decorrentes de autuações contra o ora IMPUGNANTE, tratando de idêntica matéria, relativamente aos exercícios de 1997 e 1998, respectivamente;*

- *transcreve o voto do Acórdão n.º 07.260/2003, referente ao Processo n.º 13116.000915/2001-59 (como também no Processo n.º 13116.00138/2002-58, Acórdão n.º 07.285/2003);*

- *tratando-se do mesmo contribuinte, mesma documentação e mesmos dados apontados pela fiscalização nos processos acima referenciados, a Fiscalização não mais poderia ter efetuado lançamento relativamente a exigências que já foram objetos de cancelamento por parte dessa Delegacia de Julgamento. Todavia, como assim não procedeu a fiscalização, o IMPUGNANTE requer a essa D. Instância Julgadora, que, no caso sob exame, a exigência seja reduzida em face da*



jurisprudência firmada nessa Delegacia, conforme os Acórdãos mencionados e transcritos;

• finalmente pede que o lançamento contestado seja considerado improcedente, arquivando-se, por consequência, o AUTO DE INFRAÇÃO lavrado, pois que, em assim agindo, estará sendo restabelecido o violado ESTADO DE DIREITO, fazendo-se a necessária JUSTIÇA.

Diante de tais fundamentos, decidiu o órgão julgador de primeira instância pela manutenção integral da exigência, conforme se conclui a partir da leitura da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

Ementa: DA PRELIMINAR DE NULIDADE – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, pois o Auto de Infração atendeu aos requisitos legais estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/1972, não constando do mesmo imprecisão capaz de impedir o contribuinte de entender as irregularidades que lhe foram imputadas.

LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE. Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos da SRF.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E OU DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. Nos termos exigidos pela fiscalização e observada a legislação de regência, as áreas de preservação permanente e/ou de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem serem reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, fazendo-se, também, necessária, em relação às áreas de utilização limitada/reserva legal, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – VTN TRIBUTADO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme legislação processual.

Inconformado, compareceu o recorrente ao processo, manejando o presente recurso voluntário, onde pugna pela reforma do *decisum a quo* essencialmente pelos mesmos fundamentos expendidos por ocasião da apresentação da peça impugnatória.

É o Relatório



Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

Preliminar de Cerceamento do Direito de Defesa.

Penso, quanto a esse aspecto, que a decisão recorrida não merece reparos ou observações. Adoto-a independentemente de transcrição.

Efetivamente, a indicação errônea do ano do exercício fiscalizado em um dos pontos do relatório que descreveu os fundamentos da autuação não prejudicou o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório, principalmente porque os demais elementos carreados aos autos definiam aquela informação com clareza.

Área de Preservação Permanente

Entendo que, no caso do presente recurso, não vejo porque enfrentar a divergência entre este conselheiro e a opinião majoritária desta Terceira Câmara acerca da validade do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31/08/1981, inserido pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000.

Efetivamente, o dispositivo em questão fala da exigência da apresentação do documento, mas não define prazo para fazê-lo. De tal sorte, penso que o mesmo só pode ser aplicado em conjunto com o § 7º do art. 10 da Lei nº 9393, de 1996, inserido pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001.

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

Considerando que, no caso concreto, o reclamado protocolo foi obtido (doc. de fl. 53), penso que não há que se discutir as consequências da sua não apresentação nos prazos fixados em ato administrativo.

A meu ver, a falha na comprovação da área de preservação permanente decorre da superficialidade da descrição levada a efeito no laudo técnico que atestou a existência da soma de áreas em um montante de 6.205,29 Ha (doc. de fls. 36 a 39), mas não discrimina quais são as frações da propriedade que se demonstrariam merecedoras de tratamento diferenciado, nem o motivo considerado para tanto, limitando-se a fazer uma transcrição da legislação em que se baseou para emitir essa opinião e a apresentar a já mencionada totalização.

De se acrescentar que essa ausência de discriminação também pôde ser verificada no mapa da propriedade juntado à fl. 55, que faz menção ao posicionamento das áreas, mas não indica o motivo da sua classificação como áreas de preservação permanente.

Essa ausência de discriminação torna-se ainda mais grave em função de que, Conforme se verifica no item III do pré-falado laudo, a legislação considerada para efeito de cômputo das áreas de preservação permanente foi a Lei Estadual do Estado de Goiás nº 12.596, de 14 de março de 1995, que atribui aquela qualidade a áreas não contempladas na Lei nº 4771, de 1965 (Código Florestal) como, v.g., locais de pouso de aves de arribação ou altitudes superiores a 1200 metros, enquanto o código só passa atribuir essa característica a áreas com altitude superior a 1.800 metros e não faz qualquer menção às questões relativas às áreas de pouso.

Dessa forma, não há meios para que se realize o cotejamento entre o referido laudo e as disposições do código florestal.

De se reforçar, finalmente, que a Lei nº 9.393, de 1996 é categórica ao definir o que se considera área de preservação permanente para efeito de exclusão da base de cálculo do ITR. Senão vejamos:

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

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

(...)

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; (destaquei)

Assim sendo, voto no sentido de manter a glosa relativa às áreas de preservação permanente que, a meu ver, não foram comprovadas.

Áreas de Reserva Legal

Consoante se verifica à fl. 18-verso, a Área de Reserva Legal do imóvel em litígio somente foi averbada em 9 de maio de 2002, ou seja, quando já se passava mais de um ano do fato gerador do ITR - exercício 2001.

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 polícia do Estado, gerando para os proprietários obrigações positivas ou negativas, com o fim de condicionar o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social.(destaquei)

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

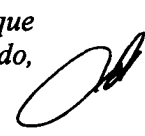
Transcrevo trechos do voto proferido nos autos do recurso voluntário n.º 127.562, de lavra do i. Conselheiro Zenaldo Loibman, que representou o caso líder com relação à interpretação que se pacificou perante esta corte administrativa.

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.

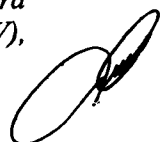
Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 2º do art 16 da Lei nº 4.771/65 não existe a reserva legal. (os destaques não constam do original)

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.

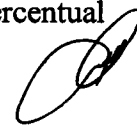
Nessa esteira, com a máxima vênia, discordo de um dos pontos fundamentais do voto proferido do caso líder. Amparado na jurisprudência da mais alta corte deste País, penso que, sem demarcação e averbação, não estão determinadas as áreas de reserva legal superficialmente definidas no Código Florestal, 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, 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 possessor 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 possessor 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.

Isto posto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Redator

Faço sumário registro de haver nulidade absoluta da exigência fiscal viciada por ilegalidade, a ser transposta aqui por força do disposto no §3º do art.59 do PAF, para se reconhecer expressamente o direito pretendido pelo recorrente.

Em que pese o ilustre relator original ter registrado que deixaria de argumentar quanto à validade do art 17-0 da Lei da Lei 6.938/81, c/a redação dada pela Lei 10.165/2000, por entender que tal norma não fixou uma data para cumprimento da exigência prévia de ADA, devo dizer que a meu ver esta omissão seria plenamente supável por ato normativo complementar no âmbito do Poder Executivo, o que, evidentemente, obriga-me a explicitar mais uma vez porque a referida Lei não serve de fundamento à exigência feita pelo fisco.

O suposto fundamento legal no art.17-0 da Lei 6.938/81, c/a redação dada pela Lei 10.165/2000 revela esforço insano e inútil para escorar indevidamente a exigência prévia de requerimento de ADA como requisito à isenção legal do ITR. Costumam dizer os defensores da interpretação oficial, na mesma linha esposada pela decisão recorrida, que a Lei 10.165/2000 alterou a Lei 6.938/81 e teria passado a ser a base legal da exigência do ADA para fins de isenção do ITR. Ainda se fosse verdade que a partir de então houvesse fundamento legal para a exigência de ADA como condição prévia ao reconhecimento de isenção do ITR, não se aplicaria ao caso concreto porque a suposta exigência teria sido revogada pela MP 2.166-67, publicada em 2001, quando se firmou no art.10 da Lei 9.393/96 uma expressa dispensa de comprovação prévia da área de reserva legal, bem como da de preservação permanente, para o fim de isenção do ITR. Ocorre, entretanto, que ao contrário do que supõe a tese manejada pela i. DRJ, a nova redação dada à Lei 9.393/96 em nada inovou este aspecto, apenas confirmou a disciplina que já havia e que não autorizava em nenhum momento a exigência pretendida quanto ao requerimento de ADA.

Observe-se, ainda, que a Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, segundo sua ementa, dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação e dá outras providências.

Pode-se entender a previsão no art.17-0 de Taxa de Vistoria a ser recolhida ao IBAMA, e a ser exigida dos proprietários que se beneficiarem de redução do ITR com base em Ato Declaratório Ambiental (ADA) que venha a ser expedido pelo IBAMA; note-se bem que a taxa prevista teria como contrapartida a efetiva expedição de ADA pelo IBAMA pós-vistoria do imóvel, e não mero requerimento de ADA, o que de resto é coisa raríssima se é que algum requerimento de ADA ao IBAMA até hoje tenha efetivamente resultado em vistoria do imóvel. Ademais, no caso concreto, a isenção pretendida pelo contribuinte não decorreu de vistoria do IBAMA nem muito menos de efetiva expedição de ADA. O §1º do referido artigo dispõe que a utilização de ADA expedido oficialmente pelo IBAMA seja obrigatória para efeito de redução do valor a pagar do ITR. Mas, não é essa a prática administrativa, nem do IBAMA nem da SRF. O que se observa é que, de um lado, as IN SRF não se coadunam com a norma disposta na lei evocada, posto que apenas exigem mero requerimento de ADA ao IBAMA dentro de certo prazo, providência sem fundamento legal, absolutamente inútil e



incapaz de provar o que quer que seja, e de outro lado, a Lei 6.938/81 que serve de veículo a esta norma não trata nem de longe de tributação pelo ITR, e nem muito menos de isenção do ITR, com o que a interpretação que se pretendeu dar a este art.17-0 no sentido de impedir a isenção de área definida pela Lei 4.771/65 deve ser rejeitada de plano em face do disposto no §6º do art.150 da CRFB/88. Qualquer isenção ou redução de base de cálculo relativa a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedida mediante lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo. Portanto, a isso nunca se prestou o disposto no referido art.17-0 da Lei 6.938/81 c/a redação dada pela Lei 10.165/2000.

Sempre houve, porém, quem desdenhasse do caráter interpretativo da redação determinada pela referida MP ao art.10, §7º, da Lei 9.393/96. Ora, o próprio Decreto 4.382/2002 citado por alguns como suposta base da exigência, foi antecedido da exposição de motivos (EM) nº 217/MF que, nos seus parágrafos 2º, 3º e 4º, explicita que desde a criação do ITR, sua tributação, fiscalização, arrecadação e administração não haviam sido objetos de regulamentação específica, e a adoção do Regulamento proposto (Decreto 4.382/2002) objetivava regulamentar a Lei 9.393/96, que segundo afirma não traz inovações quanto aos dispositivos vigentes, mas tão-somente cumpre a sua finalidade esclarecedora, tanto para o contribuinte quanto para o próprio fisco. O Anexo à referida EM nº 217/MF corrobora o antes exposto.

Não é novidade que embora conceitos como área aproveitável, e área efetivamente utilizada, já fossem veiculados desde a Lei 8.847/94, somente com o tempo é que a Administração foi solidificando seu entendimento e orientando os contribuintes a respeito. De forma que quando se utiliza um compêndio informativo de perguntas e respostas produzido pela SRF, em 2001, por exemplo, para demonstrar o grau de utilização de uma propriedade para apuração do ITR de 1995 ou de 1996, nada há de errado nisso, não apenas porque não houve alteração dos conceitos legais, mas também por falta de regulamentação específica, o que de resto sempre ficou evidenciado nas próprias publicações da SRF. A utilização de índices de lotação de gado, de índices de produção mínima por hectare para produtos vegetais, bem como a forma de calcular a área efetivamente utilizada nessas atividades embora tenham sido esclarecidas posteriormente ao fato gerador do tributo, não apenas não invalidam sua utilização para demonstração no processo, como é o que deve ser feito. O raciocínio vale para a definição de área isenta que não sofreu nenhuma modificação essencial desde o início da tributação do ITR.

A vigente Lei 9.393/96 com a nova redação, posterior à Lei 10.165/2000, deve ser interpretada em conjunto com o Código Florestal, de forma sistemática e teleológica, e não autoriza a exigência prévia de protocolo de requerimento de ADA para fins de isenção do ITR. Há anos o Conselho vem, majoritariamente, se pronunciando assim, e a essa conclusão também convergiu o E. STJ.

A área de interesse ambiental, quando existente, não é isenta por estar citada num ato declaratório, mas porque está enquadrada na definição legal dada pela Lei 4.771/65 e porque assim foi determinado pela Lei 9.393/96 que rege a tributação do ITR.

A inusitada pretensão das IN SRF 43/97 e 67/97 de erigir o mero protocolo de requerimento de ADA em documento de comprovação de área isenta é execrável. Primeiro porque nada comprova, segundo porque do requerimento constam tão somente as informações prestadas pelo interessado, que não tem maior relevância do que a declaração prestada à SRF via DITR. Nada impede, porém, e, aliás, seria de se exigir, que eventualmente havendo dúvida

quanto à informação declarada, a administração tributária aprofunde a fiscalização de forma a verificar se efetivamente se trata de área legalmente isenta. Esse tipo de fiscalização não se poderia contentar com o mero protocolo de requerimento de ADA que apenas reproduz as informações ditadas pelo interessado. À SRF cabe investigar, amealhar comprovações idôneas para eventualmente demonstrar o estado da propriedade diferente do alegado, com sustentação probatória. Se acaso a administração tributária, mediante investigação, vale dizer, efetiva fiscalização, vier a identificar divergência com o que foi informado pelo declarante como área isenta, poderá, nos termos da lei, responsabilizá-lo tributariamente e penalmente.

Registre-se, com ênfase, por fim, que nem o Código Florestal nem a Lei 9.393/97, mormente após a redação dada ao seu art.10, pela MP 2166-67/2001 não representam embasamento legal para exigência de requerimento do ADA para fins de reconhecimento de isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal. Acresce que no caso concreto o interessado logrou apresentar laudos técnicos idôneos a esclarecer a distribuição de áreas de interesse ambiental, suficientes para o reconhecimento e enquadramento das áreas existentes na propriedade rural a título de preservação permanente e de reserva legal nos termos do Código Florestal. Estes documentos são provas mais robustas do que o mero protocolo de ADA. Ademais, o interessado providenciou o famigerado requerimento de ADA ao IBAMA, ainda que tenha sido em data além do prazo estabelecido arbitrariamente pela SRF.

Em que pese a incompreensível postura da fiscalização da SRF e da DRJ em ignorar a importância de aferir a existência das áreas de interesse ambiental em face da precípua extrafiscalidade peculiar ao ITR, nestes autos ficou atestado, sob a responsabilidade dos técnicos que assinaram os respectivos laudos, a efetiva existência das áreas, APP e ARL.

As minhas discordâncias centrais quanto ao respeitável voto do ilustre relator estão em que, primeiramente, considero plenamente aceitável o laudo técnico apresentado pela recorrente como prova de existência de área de preservação permanente, e em segundo lugar, insisto em que não há fundamento legal vigente para a exigência de averbação da área de reserva legal no cartório de registro do imóvel, cuja existência fática real não é contestada pelo fisco, como uma condição prévia ao reconhecimento de sua isenção quanto ao ITR. É, a meu ver, forçoso reconhecer que instado a comprovar documentalmente as informações declaradas ao fisco quanto à existência de áreas isentas do ITR, o contribuinte apresentou laudo técnico subscrito por profissional habilitado a identificar a área de preservação permanente, descrita no Código Florestal, e pelo só efeito da lei, considerada fora da incidência do ITR, e também apresentou comprovação de averbação de área de reserva legal, ainda que intempestiva ao olhar impreciso do fisco.

Quanto à área de preservação permanente. Embora o ilustre relator original admita, com a unanimidade do plenário desta Câmara, que é descabida a exigência de requerimento de ADA como comprovação da área de preservação permanente, considerou que o relatório técnico trazido aos autos pelo contribuinte não seria capaz de comprovar a existência da área de preservação permanente declarada quanto ao imóvel em foco.

A área declarada como isenta por ser de preservação permanente foi desconsiderada pela DRJ pela ausência de ADA do IBAMA, que todos aqui consideramos ser razão imprópria, e foi desconsiderada pelo relator original nesta Câmara porque considerou que o laudo técnico deveria ser mais minucioso em destacar as características da área de preservação permanente de forma a se aferir o seu enquadramento na descrição legal. Neste



quesito, é neste ponto precisamente que se concentrou nossa discordância quanto ao voto do eminente relator.

Não se pode deixar de registrar que a omissão do órgão fiscalizador em fazer diretamente, ou solicitar a outro órgão competente, por exemplo, o IBAMA, a realização de efetiva vistoria técnica do imóvel em meio a processo referente a reconhecimento de área de interesse ambiental isenta por decorrência de lei, fragiliza por demais o lançamento tributário. Não conheço argumento mais frágil do que afirmar, como sói acontecer com a administração tributária, que nesse tipo de processo não importe a materialidade. Neste, ou em qualquer outro processo administrativo fiscal, ou judicial, o que mais importa quase sempre é justamente a materialidade. Mormente quando o objeto é o reconhecimento da isenção, ou ao contrário, a determinação de tributação, pelo não reconhecimento de áreas definidas legalmente como isentas.

A autuação apenas glosou a área declarada como sendo de preservação permanente por falta de apresentação de ADA ou Laudo Técnico competente. Mas, na fase de impugnação o interessado apresentou laudo técnico subscrito por profissional habilitado, o que constitui prova aceitável das informações declaradas ao fisco. Aspecto recorrente nesses processos que tratam da tributação pelo ITR tem sido a falta de percepção para o fato de que nem o contribuinte, nem o IBAMA, nem a SRF podem interferir no conceito de área de preservação permanente pelo só efeito da lei, conforme previsto no art. 2º do Código Florestal. As áreas de interesse ambiental são conceituadas no Código Florestal e algumas delas são isentas do ITR por imposição legal. Nem as IN SRF, nem os atos normativos da COSIT têm o condão de alterar o conceito dessas áreas, não podem nem restringir nem ampliar tal conceito. O §7º do art.10 da Lei 9.393/96 expressamente determina que para o fim de isenção do ITR são dispensáveis provas prévias por parte do declarante. Claro está que o fisco pode cobrar do declarante, no prazo para homologação do pagamento do ITR, eventualmente realizado com base na declaração, a apresentação de documentos comprobatórios das informações declaradas, mas isso foi feito pelo interessado conforme acima descrito.

Com isto se estabelece para a administração tributária o ônus de demonstrar eventual falsidade na documentação apresentada como comprobatória da declaração, e de modo lógico, a lei prevê que o falso declarante sujeitar-se-á ao pagamento do imposto sonegado e a sanções administrativas, civis e penais. É justamente neste ponto que o procedimento se ressentia da falta de iniciativa da SRF para buscar conhecer a materialidade que necessariamente envolve essa questão da isenção do ITR, seja diretamente por sua fiscalização, ou então por meio de outras entidades, como o IBAMA. Lembra-se, entretanto, que apenas um percentual insignificante de imóveis rurais cujos proprietários requereram ADA perante o IBAMA vem a ser efetivamente vistoriados.

Nesse contexto, num eterno jogo de empurra entre a SRF e o IBAMA a administração pública negligencia a fiscalização do ITR, e se contenta de forma condenável a um procedimento burocrático no mau sentido da expressão, apenas interessado em verificar o cumprimento de requisitos inúteis, criados sem respaldo de lei, que teimam na rota do privilégio à forma em detrimento da substância, sem trazer nenhuma cooperação à diretriz constitucional de concretizar a função ambiental da propriedade, de tutelar o direito difuso e coletivo fundamental, previsto no art.225 da Carta Magna, de se gozar de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.



No caso concreto, uma das partes na presente lide, o contribuinte, trouxe aos autos provas válidas, a outra parte, a administração tributária, nada trouxe como prova contrária ao declarado e sustentado no laudo técnico apresentado.

Razão suficiente a este voto no sentido de reconhecer que deve ser excluída da tributação do ITR a área de preservação permanente comprovada no laudo técnico, cuja existência não foi contestada pelo fisco.

O segundo desacordo com o voto proferido pelo ilustre relator se refere à exigência fiscal de averbação no cartório de registro do imóvel da área de reserva legal, como uma condição prévia ao reconhecimento de sua isenção quanto ao ITR, cuja constituição pelo interessado, vale dizer, cuja existência fática real, não é contestada pelo fisco.

Com a devida vênia do eminente relator, sem desdenhar de sua meritória análise jurídica, conquanto discorde das conclusões tiradas, por economia de tempo, reproduzirei a seguir exame que fiz recentemente para discordar de outro substancial voto proferido pelo insigne colega conselheiro Tarásio Campelo Borges no âmbito do processo referente ao recurso nº 132.799, cuja tese, em defesa de um papel constitutivo da área de reserva legal exercido supostamente pela averbação, milita no mesmo sentido da que foi explicitada pelo voto do i. relator original no presente processo, e foi objeto da minha modesta análise e contestação para o fim de redigir o então voto vencedor, tarefa a qual novamente me encontro incumbido de fazer.

Penso que não deve prevalecer a tese assentada principalmente nos seguintes três pilares:

- (1) *Sendo determinado benefício oferecido, e como contrapartida se exigindo a instituição de uma área de reserva legal, ou se o Estado nacional desonera a tributação da área de reserva legal dos imóveis rurais, nenhum dos supostos direitos pode ser reivindicado sem a prévia averbação da área à margem da matrícula;*
- (2) *Tem por certo ser imprescindível para demonstrar a legitimidade da área de reserva legal declarada, que a averbação da utilização limitada se dê previamente à ocorrência do fato gerador do tributo.*
- (3) *Assim como inexistente direito de propriedade sem a prévia matrícula no cartório de registro de imóveis, não há que se falar em reserva legal sem a prévia averbação da área à margem daquela matrícula. Essa é a lógica da definição de reserva legal contida no Código Florestal.*

Analisemos então. É conhecida a minha posição a respeito dessa questão, transcrevo resumidamente a seguir a essência do que venho defendendo ao longo dos últimos nove anos acerca desse tema, ao longo do qual tenho observado com satisfação a progressiva convergência por parte desta Câmara, do Terceiro Conselho e também da jurisprudência dos Tribunais Superiores para com a mesma tese com a qual venho me alinhando.

Aspecto recorrente nesses processos que tratam da tributação pelo ITR tem sido a falta de percepção para o fato de que nem o contribuinte, nem o IBAMA, nem a SRF podem interferir no conceito de áreas de interesse ambiental definidas em lei especial, como é o caso da área de reserva legal. Essas áreas são conceituadas no Código Florestal e são isentas do ITR



por imposição legal. Nem as IN SRF, nem os atos normativos da COSIT têm o condão de alterar o conceito dessas áreas, não podem nem restringir nem ampliar tal conceito.

O mérito que agora se discute trata da tributação de área de reserva legal sob a alegação de falta da averbação tempestiva (isto é, antes da ocorrência do fato gerador do ITR) no registro imobiliário. Costuma-se, quanto a isto, levantar uma nova interpretação quanto ao disposto no §7º do art.10 da Lei nº 9.393/97, seria a de que tendo sido mantida a redação da Lei 4.771/65 (Código Florestal) com a exigência de averbação à margem da matrícula no cartório de registro do imóvel, a não satisfação de tal conduta desautorizaria o reconhecimento de isenção das áreas mencionadas no cálculo do ITR.

Uma interpretação sistemática e teleológica do dispositivo legal referido não autoriza o entendimento pretendido. Como se justificaria que o mesmo texto legal, a MP 2.166-67/2001, ao determinar alterações no Código Florestal, pudesse pretender, ao mesmo tempo, que se observasse como requisito para o reconhecimento de isenção do ITR a averbação das áreas mencionadas e, em outra passagem, viesse expressamente prescrever um comando que altera a redação da Lei 9.393/96 precisamente para introduzir o §7º no seu art.10, com a ordem expressa de que a declaração (do contribuinte), para o fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas “a” (preservação permanente e reserva legal) e “d” (servidão florestal) do inciso II, §1º do art.10, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, acrescentando, contudo que é de sua responsabilidade qualquer comprovação posterior, pelo fisco, de inveracidade da sua declaração.

A meu ver, a correta interpretação daquele dispositivo acrescido ao art.10 da Lei 9.393/96, conduz a que se incorpore ao sistema representado pelo conjunto normativo de forma a que o contribuinte do ITR estando obrigado a apurar e a promover o pagamento do tributo, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Secretaria da Receita Federal, enquanto não esteja consumada a homologação, e desde que sejam contraditadas pelo fisco as informações declaradas, caberá ao sujeito passivo o ônus da prova da veracidade do que fora antes declarado. *Data venia*, e s.m.j., deve ser rejeitada uma interpretação que pretenda anular o comando legal expressamente posto de, para o fim de isenção do ITR, dispensar o contribuinte de prévia comprovação do que foi declarado, de sorte que a norma estabelecida somente autoriza a imposição do ônus da prova ao declarante quando suas informações sejam objetivamente contestadas pelo fisco de forma a chamar sobre o declarante a responsabilidade por inveracidade na declaração, sustentada em elemento probatório arrolado pelo fisco.

A interpretação mais adequada garante que não há contradição na MP supracitada. O fato é que as referências que existem na Lei 4.771/65(Código Florestal), já consideradas as alterações introduzidas pela MP 2.166-67/2001, são claramente voltadas ao cuidado de manter tais áreas sob preservação, dentre as quais a averbação da área de reserva legal, ou da área de servidão florestal, que deve ser feita com a finalidade exclusiva de que conste nos termos de transmissão do imóvel a qualquer título, para garantir, pela publicidade, a transmissão da responsabilidade de preservação no caso de sucessão formal no direito de propriedade. Observa-se, entretanto, no mesmo diploma legal uma idêntica preocupação, isto é, de estabelecer a responsabilidade pela preservação da área de interesse ambiental quanto ao possuidor do imóvel rural a qualquer título (e não apenas àquele que tenha o título de propriedade), ou seja, mesmo quando não haja registro formal do direito de propriedade. Conforme disposto no art.16, §10 da Lei 4.771/65, dado o fato apenas da posse de imóvel rural, com *animus domini*, evidentemente mesmo não sendo viável a providência da averbação na matrícula do imóvel, assegura-se a garantia de preservação da área de reserva legal mediante

outro instrumento previsto na mesma Lei, qual seja o Termo de Ajustamento de Conduta firmado pelo possuidor perante o órgão ambiental competente.

Com o que se conclui logicamente que o Código Florestal, quanto à preservação da área de reserva legal, não se contentou em obrigar apenas aquele que tenha o direito de propriedade, único capaz de assentar averbação junto à matrícula do imóvel, mas de forma mais prática e abrangente, obriga ao possuidor do imóvel rural a qualquer título, seja ou não proprietário e, esteja ou não, registrado formalmente o imóvel rural, desde que efetivamente existente no território nacional. E já por este só fato se pode perceber a fragilidade e inadequação de interpretação que busque conferir ao mero ato de averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel papel além daquele de proporcionar o conhecimento *erga omnes* da responsabilidade de preservação assumida pelo proprietário formal, de forma que qualquer novo proprietário formal não possa alegar desconhecimento desse ônus perante a autoridade administrativa. Não se deve olvidar, contudo, que mesmo quando não haja direito de propriedade reconhecido, e o posseiro ocupe o imóvel rural com *animus domini*, a Lei 4.771/65 o obriga igualmente, mediante instrumento diverso da averbação na matrícula do imóvel, a preservar a área de reserva legal que exista, ou deva existir, independentemente de averbação, nos termos de uso limitado definidos especificamente.

É evidente que tal providência, averbação ou Termo de Ajustamento de Conduta, sendo determinada na lei, deve ser obedecida sob pena de sanção administrativa que, entretanto, de forma nenhuma pode ser a perda de isenção do ITR, primeiramente por falta de previsão legal (aliás, a dicção do § 7º do art.10 da Lei 9.393/96 aponta no sentido contrário), e segundo, porque o interesse precípua da tributação pelo ITR é de natureza extrafiscal, vale dizer, por uma lado a disciplina de tributação das áreas rurais está voltada a desestimular a improdutividade, mas por outro lado, está a imposição de não incidência tributária exatamente voltada à garantia de preservação do meio-ambiente de forma cogente, não subordinada ao interesse individual, do proprietário ou do possuidor, nem tampouco ao interesse arrecadatório, do governo ou do administrador tributário. E não se venha dizer que por mero pressuposto o governo sempre aja conforme o interesse público. O legítimo interesse público nem sempre coincide com o interesse de governo, o que fica sobejamente demonstrado no despropósito representado nos comandos das IN SRF a respeito de uma indesejável, e neste caso ilegal, tributação de áreas de interesse ambiental que, para atendimento do interesse público relacionado a um direito difuso e coletivo fundamental, devem ser resguardadas do uso indevido pretendido por qualquer um, seja proprietário, seja possuidor a qualquer título, ou mesmo algum desavisado agente governamental.

Os comandos postos em tais IN SRF, *data venia*, e s.m.j., afrontam o legítimo interesse público, focado no direito difuso e coletivo de preservação ambiental, garantido pelo ordenamento jurídico brasileiro e concretizado em meio à chamada terceira onda de direitos e garantias fundamentais incorporados à Constituição de 1988, com prevalência da função ambiental da propriedade rural. Por outro lado, sob o ponto de vista estrito da eficiência na administração pública, os contestados atos normativos parecem desdenhar da precípua importância extrafiscal de preservação ambiental das áreas definidas no Código Florestal como sendo de reserva legal, ou de preservação permanente, para privilegiar um interesse arrecadatório indevido no caso do ITR, não apenas por ser desprezível o seu efeito arrecadatório, mas principalmente porque evidentemente esta não é a vocação desse tributo.

Conforme se buscou demonstrar a averbação na forma prevista no Código Florestal representa apenas um dos instrumentos previstos para militar a favor da segurança do

estado de preservação das áreas de interesse ambiental passíveis de utilização limitada, utilizável na hipótese específica de transmissão formal de propriedade, não sendo nem mesmo o único instrumento possível para atendimento da finalidade última de responsabilidade pela preservação da área especificada, haja vista a previsão, na mesma Lei, de Termo de Ajustamento de Conduta por parte do possessor. Os obstáculos burocráticos postos arbitrariamente quanto ao reconhecimento dessas áreas como isentas no cálculo do ITR, por atos normativos do fisco, ou por quem quer que se alinhe a uma interpretação consentânea com tal arbítrio, não se beneficiam do pretendido suporte legal no Código Florestal.

É desarrazoada, para não dizer manifestamente ilegal, e contrária ao legítimo interesse público, a pretensão de pôr na obrigação de averbação das áreas de utilização limitada um sentido de óbice à isenção desta terra rural de especial interesse ambiental, a ser protegida por força de lei. **É por consequência direta do constrangimento de uso imposta ao possuidor do imóvel rural a qualquer título, por norma de direito público cogente, que deve ser a isenção incondicional.**

Voltando ao tema da adequada interpretação legal, quando a finalidade é obter o reconhecimento de isenção de áreas, a ser considerada no procedimento de cobrança do ITR, a norma determina literalmente, na Lei nº 9.393/96, art.10, §7º, a não obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração por parte do declarante, sob responsabilidade quanto a posterior comprovação de inveracidade da declaração. Se não há obrigatoriedade de prévia comprovação para o fim especificado, muito menos há de que as respectivas áreas estejam averbadas.

Em sendo área rural sob reserva legal, assim definida nos termos definidos pelo Código Florestal, mesmo não estando averbada, nem tenha sido objeto de requerimento de ADA ao IBAMA, se o proprietário infringir a lei e a utilizar forma indevida estará cometendo crime ambiental. Da mesma forma se for induzido a utilizar a área por decorrência de glosa indevida da isenção tributária quanto ao ITR, e por conta desse erro administrativo vier a utilizar a área impedida de uso. Neste caso, estaria sendo a SRF participante ou indutora do mesmo crime ambiental. A decisão recorrida trouxe à tona o entendimento da SRF que, em resumo, afirma que se não for feita a averbação (exigida na Lei 4.771/65 para outro fim, conforme observamos antes) ou ainda, não sendo requerido o ADA dentro do prazo estipulado pela SRF, a declarada área de reserva legal, para efeito de ITR, será enquadrada como área aproveitável sujeitando-se a índice de produtividade.

Em razão do que antes expusemos neste voto, para que de plano se afaste qualquer propósito de incitação ao crime ambiental, o que de resto ninguém pretende imputar à administração tributária, é forçoso interpretar com a lógica possível a referida orientação da SRF destinada aos contribuintes. A orientação, no máximo, pode apontar aos contribuintes que o fisco reserva-se o direito de presumir a inexistência da área de reserva legal diante da não averbação, bem como em face do não protocolo de requerimento de ADA, e assim supondo-a inexistente apesar de declarada, passa a computá-la como área aproveitável. Registra-se que a Lei 9.393/96, art.10, §7º, dispensa a prévia comprovação da declaração para fins de isenção do ITR, porém nada impede que a fiscalização da SRF, em face de dúvidas quanto à existência efetiva da área declarada, exija do contribuinte a apresentação de prova de sua existência, que de forma alguma se restringe à averbação, ou ao requerimento de ADA. Trata-se forçosamente de presunção *juris tantum*, posto que se o interessado, no prazo legal para impugnação, apresentar prova da existência da reserva legal, de forma alguma poderá prevalecer a presunção somente assumida pelo fisco pela não apresentação de documentos específicos que o próprio fisco elegeu como suficientes para o reconhecimento da área isenta.



Registra-se a propósito, ainda uma vez, a impropriedade normativa da SRF, que a rigor nem a averbação nem o requerimento de ADA são provas definitivas da existência da área, aliás, o protocolo de requerimento de ADA ao IBAMA não constitui nem minimamente prova de existência da área, e a averbação exigida na Lei 4.771/65 cumpre específica missão de publicidade do compromisso de preservação ambiental para efeito de responsabilidade administrativa, civil e penal. O interessado poderia perfeitamente ser provocado a apresentar provas de melhor qualidade, quando exigidas pela fiscalização, a saber, laudo técnico competente, com a descrição topográfica e geográfica da área de modo a identificar a sua definição conforme o Código Florestal, ato legal específico quanto a ser área de interesse ecológico quando for o caso, ou parecer de órgão ambiental competente federal ou estadual. Nada impede que, eventualmente, a administração tributária possa pôr em dúvida ser a área declarada/informada efetivamente uma área legalmente isenta. Neste caso caberia investigar, amealhar comprovações idôneas para eventualmente demonstrar o estado da propriedade diferente do alegado, com sustentação probatória. Se acaso a administração tributária, mediante investigação, vale dizer efetiva fiscalização, viesse a identificar divergência com o que foi informado e identificado pelo declarante como área isenta, poderia, nos termos da lei, responsabilizá-lo tributária e penalmente.

No caso concreto, em nenhum momento o fisco pretendeu contestar a existência da área de reserva legal, parecendo pretender uma inviável preferência à forma em detrimento da matéria substancial, infringindo os princípios da legalidade e da verdade material.

São inadmissíveis as pré-condições arbitrárias e inadequadas, impostas por via de IN SRF, para a isenção de áreas de interesse ambiental definidas no Código Florestal, porque conforme afirmou o recorrente representam ofensa injustificável ao princípio da legalidade, cuja observância constitui garantia fundamental do contribuinte, e ao contrário do que parece afirmar a decisão recorrida, incumbe e obriga também os órgãos julgadores administrativos.

Por todo o exposto, entendo e concluo que aqueles três pilares de sustentação da tese defendida pelo ilustre relator quanto à exigência prévia de averbação da área de reserva legal estão equivocados porque:

(1º) *Não é correto dizer que a isenção de tributação que recai sobre a área de reserva legal seja um benefício oferecido ao sujeito passivo do ITR. Na verdade se trata de uma consequência da restrição de uso imposta por norma cogente, determinada imperativamente pela lei voltada à proteção ambiental.*

(2º) *A obrigação de manter sob uso restrito a área definida legalmente como área sob reserva legal tem como contrapartida o direito difuso e coletivo da sociedade brasileira à preservação ambiental, e não um mero direito subjetivo do sujeito passivo. Não tendo rigorosamente nada a ver com o interesse arrecadatário do governo federal.*

(3º) *A averbação à margem da matrícula do imóvel prevista na Lei 4.771/65 não tem por finalidade constituir nenhum direito, muito menos o de isenção tributária, mas tão somente servir de instrumento de publicidade ampla da responsabilidade de preservação que recai sobre o proprietário formal do imóvel rural, de forma a que no caso específico de transmissão formal da propriedade, fique ciente qualquer*

que seja o adquirente, quanto à transmissão concomitante da responsabilidade referida. Tal providência de averbação nem sequer representa obrigação geral, posto que não atinge aos igualmente numerosos casos de posse. Mesmo havendo proprietário formal, mas estando o imóvel sob posse de outrem com animus domini, este possessor mesmo não sendo titular do direito de propriedade, nem estando a seu alcance realizar qualquer averbação junto à matrícula do imóvel, segundo a dicção do Código Florestal também ele está obrigado à restrição de uso que a Lei 4.771/65 impõe sobre a área de reserva legal, devendo apresentar perante o órgão ambiental competente o Termo de Ajustamento de Conduta previsto no referido diploma legal, mas sem dúvida sobre a reserva legal existente sob sua posse também não incide o ITR, isenção incondicional pelos motivos antes expostos.

Portanto, por tudo o que foi dito, proponho reconhecer que deve ser excluída da tributação do ITR/2002 a área de preservação permanente comprovada no laudo técnico, cuja existência não foi contestada pelo fisco, devendo-se excluir também da tributação do ITR a área de reserva legal, enquadrada na definição da Lei 4.771/65, e que no caso até foi averbada em 9 de maio de 2002, cuja existência fática igualmente não foi contestada pelo fisco.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007



ZENALDO LOIBMAN - Redator