



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

**Processo n°** 13971.002584/2005-35  
**Recurso n°** 138.686 Voluntário  
**Matéria** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão n°** 303-35.645  
**Sessão de** 11 de setembro de 2008  
**Recorrente** IINDUMA INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A.  
**Recorrida** DRJ-CAMPO GRANDE/MS

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

**EXERCÍCIO: 2001**

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA. A área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto.

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente

  
CELSO LOPES PEREIRA NETO - Redator

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

1 

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 20/25), pelo qual é exigido do contribuinte diferença de Imposto Territorial Rural – ITR, exercício 2001, em razão de glosa das áreas de utilização limitada declaradas pelo interessado, e conseqüente diminuição do grau de utilização, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Ribeirão Pequeno”, cadastrado na Receita Federal sob o nº 1.370.393-5, localizado no município de Taió- SC.

Capitulou-se a exigência do ITR na Lei nº 4.771/65, com redação dada pela Lei nº 7.803/89; no art. 1º, inc. II, da Lei nº 7.803/89; nos artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14, da Lei nº 9.393/96; no Decreto nº 4.382/2002; e nas IN’s SRF nºs 43/97, 67/97 e 60/2001.

Fundamentou-se a cobrança da multa no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, c/c art. 14, §2º, da Lei nº 9.393/96. No que concerne aos juros de mora, fundamentou-se o cálculo no art. 61, §3º, da Lei nº. 9.430/96.

Teve início a presente lide com intimação ao contibuinte (fls. 02) para que este apresentasse os seguintes documentos, probatórios dos dados informados em sua DITR:

1. *Cópia de Declaração e do recibo de entrega;*
2. *Ato Declaratório Ambiental (ADA) do IBAMA;*
3. *Documentação que comprove a área, caso tenha o contribuinte declarado, de utilização limitada, compreendendo: a) área de Reserva Legal, b) área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (declarada pelo IBAMA), e c) áreas imprestáveis para a atividade produtiva, se declaradas de interesse ecológico mediante ato de órgão competente federal ou estadual;*
4. *Cópia atual da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente;*
5. *Croqui do imóvel, descrevendo a localização das áreas de utilização limitada, benfeitorias, etc...;*
6. *Laudo técnico emitido por competente Engenheiro Agrônomo/ Florestal, laudo este que deverá seguir as normas vigentes da ABNT.*

Em entendimento à referida intimação, o contribuinte apresentou os seguintes documentos:

*Cópias da declaração e do recibo de entrega, referente à DITR do exercício 2001 (fls.05/10);*

*Cópia atualizada da matrícula do imóvel (fls.12);*

*Ato Declaratório Ambiental (fls.11); e*

*Laudo Técnico (fls. 13/15), acompanhado de ART. (fls. 16/17).*



Da análise dos referidos documentos acostados pelo contribuinte a autoridade fiscal concluiu pela glosa da área de utilização limitada declarada, em razão da não apresentação da averbação da mesma junto à margem da inscrição de matrícula do imóvel no registro de imóveis competente.

Cientificado do auto de infração (AR de fls. 29) o contribuinte apresentou impugnação, de forma tempestiva, (às fl.31/49) na qual, em síntese, aduz:

*por questão de interesse social de preservação da Mata Atlântica há restrição de uso sobre o imóvel em questão, de forma que o proprietário não pode usufruir do imóvel em sua plenitude, ao que se deve a aplicação de isenção do ITR do imóvel;*

*o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido de que áreas de preservação permanente e de reserva legal não podem ser tributadas, mesmo que a averbação junto ao Registro de Imóveis ocorra após o lançamento;*

*os termos declarados devem ser aceitos, com o conseqüente cancelamento do auto de infração, haja vista que a exigência legal quanto à averbação junto ao Registro de Imóveis pode ser perfeitamente cumprida após o fato gerador;*

*as áreas de reserva legal e preservação permanente, onde é proibido o corte raso, e que estariam isentas do recolhimento do ITR, estavam definidas em legislação ambiental em toda a Mata Atlântica, de forma que, por lei superior, se tornaram obrigatoriamente impossibilitadas de manejo ou qualquer intervenção, se enquadrando automaticamente nos aspectos da Lei 4.771/65, e posteriores alterações pela Lei 7.803/89;*

*a exigência de averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel para reconhecimento da área de preservação permanente é ilegal, visto que as mesmas são definidas pelo Código Florestal e na Lei Agrícola;*

*a averbação da Reserva Legal é condição legal para o exercício de direito à exploração, e não condição para isenção do ITR, haja vista que a reserva legal já existe no plano fático;*

*quanto à glosa procedida pela fiscalização, o ato de “zerar” uma informação dada pelo contribuinte só pode ocorrer se, comprovadamente, a mesma for inverídica, fraudulenta, omissa ou incompleta, conforme dispõe o artigo 149 do CTN;*

*cabe ao Fisco demonstrar a materialidade do fato declarado, ou seja, para inutilizar ou desconsiderar uma informação do contribuinte deve, por obrigação funcional, comprovar a inverdade dela, ou sua inexistência, para justificar sua desconsideração;*

*“o §7º do art. 10 da Lei 9.393/96, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, reza que: “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 a prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso*



3

*fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.”;*

*declarou que a área de 400,0 hectares de seu imóvel rural é de utilização limitada, por se tratar de floresta nativa, em estágios médio e avançado de regeneração destinada à reserva legal (art. 16 da Lei nº 4.771/65), sendo a mesma de interesse ecológico, nos termos do Decreto nº 750/93;*

*com base nos documentos e dados apresentados, a fim de que se comprovasse que a declaração contida na DIAT está correta, o agente da Receita Federal glosou a fração de 400,0 hectares do imóvel rural, de forma unilateral e desprovida de provas, classificando-a como área aproveitável desocupada, o que deu ensejo à apuração de um crédito tributário de R\$ 59.400,00, sendo a diferença de imposto apurado de R\$ 58.500,09;*

*ao glosar a autoridade fiscal presumiu, em total afronta a lei, que a área de 400,0 hectares é aproveitável e desprovida de benfeitorias sem, no entanto, juntar qualquer elemento comprobatório, o que afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade;*

*sendo inadmissível a presunção, deveria a autoridade fiscal atentar para o princípio da verdade material, com o intuito de averiguar a veracidade dos dados contidos na declaração do contribuinte, pois precede ao lançamento a comprovação da ocorrência dos fatos que legitimam a tributação;*

*se a limitação da utilização do imóvel rural é imposta por lei e por atos administrativos do Poder Público Federal, não pode este mesmo poder, desconhecendo os atos e legislações ambientais, afrontar o teor do art. 10, §1º, II, “a” e “b” da Lei nº 9.393/96;*

*localiza-se o imóvel rural em Alto Toca Grande, município de Rio do Oeste/SC, que nos termos do Mapa de Vegetação do Brasil é classificado como Floresta Ombrófila Densa Atlântica, considerado pelo Poder Público Federal como pertencente à Mata Atlântica (art. 3º, Decreto nº 750/93), motivo pelo qual, com a edição do Decreto nº 750/93, ficou proibido o aproveitamento e exploração da referida área;*

*em 25/09/90, com a publicação do Decreto-Lei nº 99.547/90, ficou terminantemente proibida qualquer intervenção de corte na Mata Atlântica;*

*com a Instrução Normativa do IBAMA, de nº 001, de 9 de janeiro de 1991, baseada no artigo 14, letras a e b, da Lei nº 4.771/65, determinou-se que no Estado de Santa Catarina “fica proibida a exploração em Floresta Primária”;*

*por força do Decreto nº 750, de 10 de fevereiro de 1993, foi “proibido o corte, a exploração e a supressão de vegetação primária ou nos estágios avançado e médio de regeneração da Mata Atlântica”, sendo referido Decreto regulamentado pela Portaria Interministerial do IBAMA nº 001/96;*



4

*o imóvel em questão, por sua localização geográfica, tem suas formações florestais e ecossistemas associados considerados como inseridos no domínio da Mata Atlântica, nos termos do art. 3º, do Decreto nº 750/93, e do Mapa de Vegetação do Brasil, expedido pelo IBGE;*

*não é passível de qualquer questionamento a afirmação de que tais áreas sejam de interesse ecológico, e como tal tenham sua utilização limitada, independentemente de qualquer ato individual e específico, sendo verdadeira letra morta o §6º, do art. 10, da Instrução Normativa SRF nº 43/97, com redação dada pela IN/SRF nº 67/97;*

*não há como subsistir a multa aplicada, de 75% do valor do tributo, ante o seu caráter confiscatório, devendo ser excluída o auto de infração, ou reduzida a 2% (dois por cento).*

Com base em tais argumentos, finaliza o contribuinte solicitando perícia técnica, para que se prove a impossibilidade legal e administrativa de utilização de fração do imóvel, considerada pela autuação como aproveitável.

Requer pelo cancelamento da autuação.

Os autos foram remetidos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, a qual julgou pela procedência do Lançamento, nos termos da seguinte ementa (decisão às fls. 61/70):

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

*Exercício: 2001*

*Ementa: ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.*

*Por disposição legal, para serem consideradas isentas, as áreas de preservação permanente e de reserva legal devem ser reconhecidas mediante Ato Declaratório Ambiental- ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo estipulado. A área de reserva legal, além do ADA, necessita estar averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis, em data anterior à da ocorrência do fato gerador.*

*Lançamento Procedente”*

O contribuinte foi devidamente intimado acerca da decisão de primeira instância (AR de fls.73), e apresentou Recurso Voluntário (fls.74/103), de forma tempestiva (vide carimbo às fls. 75), reiterando os argumentos de sua impugnação, ressaltando, ainda, que:

*a exigência do ADA pela Receita Federal para fins de dedução na apuração do ITR da área de utilização limitada, instituída pela Lei nº 4.771/65, com redação dada pela Lei nº 7.803/89, constitui flagrante ilegalidade, pois as áreas referidas no art. 2º do Código Florestal devem ser deduzidas de tributação para efeito de apuração do ITR, a teor do artigo 10, da Lei nº 9.393/96, §1º, inciso II, alínea “a”, independente de qualquer ato administrativo;*



5

*o Eg. Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA para fins de exclusão de pagamento de ITR sobre área de preservação permanente – STJ REsp 587.429;*

*a Secretaria da Receita Federal não tem competência para legislar, cabendo-lhe apenas instruir e normatizar as leis através de Instruções Normativas, não podendo as mesmas acrescentar fatos e condições ao que foi previsto na lei, como vez a IN 67/97, o que torna ilegal e passível de nulidade quanto à apresentação do ADA;*

*pelo fato de a autoridade fiscal não fundamentar seu ato administrativo de lançamento, principalmente no que se refere à desconsideração dos dados contidos na declaração DIAT, e nos documentos que comprovam que a área tributada é de utilização limitada, apresentados pela impugnante, conclui-se que o mesmo é nulo, devendo ser cancelada a autuação.*

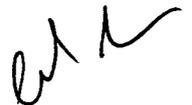
Assim, reiterando suas alegações, pugna pelo cancelamento da autuação, ou para que a mesma seja julgada improcedente.

Acompanham sua peça recursal os documentos de fls. 104/116, cópias.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, processados em um único volume, com 117 páginas, devidamente numerados.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

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

O cerne da questão refere-se a glosa da área declarada pelo contribuinte como de Utilização Limitada, na dimensão de 400,0 ha., diante do entendimento fiscal de que é obrigatória a averbação da referida área junto ao Registro do Imóvel, em data anterior à da ocorrência do fato gerador, para fins de apuração do ITR.

De outro lado, entende o contribuinte interessado que tal averbação poderia ocorrer a qualquer tempo, além de não ser obrigatória para fins de tributação do ITR, bem como, para consideração da isenção destinada a tais áreas. Ressalta o contribuinte, porém, que consta de Ato Declaratório Ambiental referida área.

Assim, impõe-se anotar que a Lei n.º 8.847<sup>1</sup>, de 28 de janeiro de 1994, dispõe serem isentas do ITR as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965. Trata-se, portanto, de imposição legal.

Mais recente, a Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, dispõe que as áreas de preservação permanente e de reserva legal não são tributáveis, conforme disposto em seu artigo 10, §1º, inciso II, *in verbis*:

*“Art. 10 – (...)*

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

*(...)*

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

*de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;”*

Referida Lei foi alterada mediante a Medida Provisória n.º 2.166-67/2001, com a inclusão do §7º no artigo supra citado, segundo o qual basta a simples declaração do

<sup>1</sup> Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994

**Art. 11.** São isentas do imposto as áreas:

I - de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n.º 7.803, de 1989;

II - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente - federal ou estadual - e que ampliam as restrições de uso previstas no inciso anterior;

III - reflorestadas com essências nativas.



interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º do mesmo artigo<sup>2</sup>, aí incluídas as de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

Neste particular, desnecessária uma maior análise das alegações do contribuinte, já que basta sua declaração para que usufrua da isenção destinada às áreas de Utilização Limitada (reserva legal).

Tanto as áreas de preservação permanente quanto às de reserva legal são isentas de tributação pelo ITR, independente de prévia comprovação por parte do declarante, como disposto no já mencionado §7º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96.

Tenho assentado o entendimento, inclusive ratificado por unanimidade de votos pelos pares da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>3</sup>, de que **basta a simples declaração do interessado** para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, §1º, do artigo 10, da Lei nº. 9.393/96<sup>4</sup>, entre elas as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), insertas na alínea "a", diante da modificação ocorrida com a inserção do §7º<sup>5</sup>, no citado artigo, através da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto 2001 (anteriormente editada sob dois outros números).

<sup>2</sup> "Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

I - .....

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente impréstáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) as áreas sob regime de servidão florestal.

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

<sup>3</sup> "ITR - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL - A teor do artigo 10º, §7º da Lei nº. 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte, para fim de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade. Nos termos da Lei nº. 9.393/96, não são tributáveis as áreas de preservação permanente e de reserva legal. Recurso especial negado." - Acórdão CSRF/03-04.433 - proferido por unanimidade de votos. Sessão de 17/05/05

<sup>4</sup> "Art. 10. ....

§ 1º .....

I - .....

II - .....

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº. 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº. 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) .....
- c) .....
- d) as áreas sob regime de servidão florestal.

.....

<sup>5</sup> § 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

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

Por oportuno, cabe mencionar decisão relativamente recente, proferida pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça sobre a questão aqui tratada:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR*

*1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.*

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

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

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

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

E, citando trecho do mencionado acórdão do STJ:

*Com efeito, o voto condutor do acórdão recorrido bem analisou a questão, litteris:*

*“(…)*

*Discute-se, nos presentes autos, a validade da cobrança, mediante lançamento complementar, de diferença de ITR, em virtude da Receita Federal haver reputado indevida a exclusão de área de preservação*

---

correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.” (NR)

*permanente, na extensão de 817,00 hectares, sem observar a IN 43/97, a exigir para a finalidade discutida, ato declaratório do IBAMA.*

*Penso que a sentença deve ser mantida. Utilizo-me, para tanto, do seguinte argumento: a MP 1.956-50, de 26-05-00, cuja última reedição, cristalizada na MP 2.166-67, de 24-08-01, dispensa o contribuinte, a fim de obter a exclusão do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, da comprovação de tal circunstância pelo contribuinte, bastando, para tanto, declaração deste. Caso posteriormente se verifique que tal não é verdadeiro, ficará sujeito ao imposto, com as devidas penalidades.*

*Segue-se, então, que, com a nova disciplina constante de §7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, não mais se faz necessário a apresentação pelo contribuinte de ato declaratório do IBAMA, como requerido pela IN 33/97.*

*Pergunta-se: recuando a 1997 o fato gerador do tributo em discussão, é possível, sem que se cogite de maltrato à regra da irretroatividade, a aplicação do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, uma vez emanada de diploma legal editado no ano de 2000? Penso que sim.*

*É que o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, não afeta a substância da relação jurídico-tributária, criando hipótese de não incidência, ou de isenção. Giza, na verdade, critério de in relação, dispondo sobre a maneira pela qual a exclusão da base de cálculo, preconizada pelo art. 10, §1º, I, do diploma legal, acima mencionado, é demonstrada no procedimento de lançamento. A exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente e da reserva legal foi patrocinada pela redação originária do art. 10 da Lei 9.393/96, a qual se encontrava vigente quando do fato gerador do referido imposto.*

*Melhor explicando: o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, apenas afastou a interpretação contida na IN 43/97, a qual, por ostentar natureza regulamentar, não criava direito novo, limitando a facilitar a execução de norma legal, mediante enunciado interpretativo.*

*O caráter interpretativo do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, instituído pela MP 1.956-50/00, possui o condão mirífico da retroatividade, nos termos do art. 106, I, do CTN:*

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”*

*(...)”*

Nesse ínterim, manifesto que tenho o particular entendimento de que a não apresentação de Ato Declaratório Ambiental, ou a falta de averbação da área junto ao registro do imóvel, poderia, quando muito, caracterizar um mero descumprimento de obrigação acessória, nunca o fundamento legal válido para a glosa das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, mesmo porque, tais exigências não são condição ao aproveitamento da

isenção destinada a tais áreas, conforme disposto no art. 3º da MP nº. 2.166, de 24 de agosto de 01, que alterou o art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

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

Aliás, a autoridade fiscal autuante poderia ter providenciado a fiscalização “in loco”, com o fito de trazer provas suficientes para descaracterizar a declaração do contribuinte, já que a regra isencional, *in casu*, não prevê prévia comprovação por parte do contribuinte/declarante.

Por outro lado, o contribuinte providenciou, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal que iniciou o procedimento de verificação, Laudo Técnico (fls. 13/15) elaborado por Engenheiro Florestal, acompanhado de ART (fls. 16), e que corrobora a DITR apresentada, no sentido de que existe no imóvel uma área de 400,0 ha. de florestas nativas preservadas.

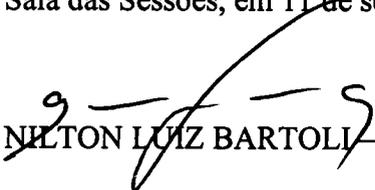
Além disso, referida área foi informada ao IBAMA por meio de Ato Declaratório Ambiental – ADA (fls. 11).

Concluo, pois, pela improcedência da glosa da área de utilização limitada, devendo o lançamento ser cancelado.

Pelas razões expostas, **DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator



## Voto Vencedor

Conselheiro CELSO LOPES PEREIRA NETO, Redator

Com o respeito e admiração de sempre, divirjo do entendimento do ilustre Conselheira-relator Nilton Luiz Bartoli.

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se ao fato de que julgo necessária a averbação da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, para gozar da isenção do ITR prevista na alínea "a" do inciso II, §1º, do artigo 10, da Lei nº. 9.393/96.

No Termo de Intimação Fiscal (fls. 02), a fiscalização solicita a apresentação de documentos que comprovem a existência da área de 400 ha de Utilização Limitada/Reserva Legal no imóvel rural. Entre os documentos expressamente solicitados está a “cópia atual da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente”.

No entanto, o contribuinte apenas apresentou o ADA (fls. 11), relativo ao exercício 1997, e entregue em 20/12/2000, informando a área de 400,0 ha de Reserva Legal, mas não a comprovação de averbação à margem da matrícula do imóvel.

Pelo contrário, na Certidão do Cartório de Registro Imóveis da Comarca de Taió – SC (fls.12), de 22/11/2005, não consta a averbação da área de reserva legal.

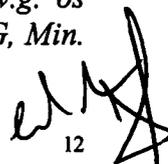
No Termo de Verificação Fiscal (fls. 26/28), parte integrante do Auto de infração, conforme descrição dos fatos às fls. 24, é citada a falta de averbação como motivo para não reconhecimento da área de Reserva Legal.

Quanto à necessidade de averbação da área de reserva legal, entendo que não se pode reconhecer a existência da referida área, antes das respectivas demarcação e averbação, à margem da matrícula do imóvel. A averbação não tem natureza declaratória e sim constitutiva da área de reserva legal.

Portanto, a área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, **à época do respectivo fato gerador (no presente caso, 01/01/2001)**, nos termos da legislação de regência.

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

*“Consoante pródiga jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, v.g. os EDcl no AgRg no REsp 255170 / SP, Min. Luiz Fux e o RMS 18301 / MG, Min.*



*João Otávio de Noronha, a reserva legal representa uma modalidade de limitação administrativa à propriedade rural.*

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

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

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

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

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

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

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

É o fato gerador, consoante se demonstrou, 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



13

que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



(...)

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

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

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

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

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

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

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

*Justamente por conta desse aspecto multifacetário do instituto jurídico objeto de litígio, é que penso que o critério teleológico que orientou o voto do qual ora se diverge, a meu ver, demonstra-se, com o máximo respeito, insuficiente, pois*

*W.M.A.*  
15

*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)**

*RLH*

*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 n.º 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 n.º 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

*em*  
17

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 vênua, 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

  
19

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

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

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

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

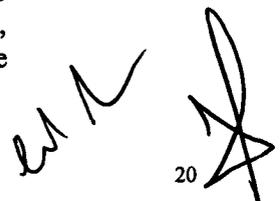
**“A escolha das áreas deverá ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, observando-se sempre a função social da propriedade (art. 16, § 4º da Lei nº 4.771, de 1965), e sua finalidade é identificar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

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

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

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

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



(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ante todo o exposto, considerando que o contribuinte declarou uma área de reserva legal de 400,0 ha, que não se encontrava averbada à margem da matrícula do imóvel, à época do fato gerador da obrigação tributária, voto por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008

  
CELSON LOPES PEREIRA NETO - Redator