



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10183.004126/2006-18
Recurso n° 344.449 Voluntário
Acórdão n° 2102-00.499 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria ITR
Recorrente RURAL AGROINVEST
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

Ementa: ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO DA ÁREA NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS ANTERIOR AO FATO GERADOR. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). ADA APRESENTADO EXTEMPORANEAMENTE. CONDIÇÕES IMPLEMENTADAS PARA EXCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL DA ÁREA TRIBUTÁVEL PELO ITR.

A averbação cartorária da área de reserva legal é condição imperativa para fruição da benesse em face do ITR, sempre lembrando a relevância extrafiscal de tal imposto, quer para os fins da reforma agrária, quer para a preservação das áreas protegidas ambientalmente, neste último caso avultando a obrigatoriedade do registro cartorário, condição especial para proteção da área de reserva legal. Entretanto, havendo tempestiva averbação da área do imóvel rural no cartório de registro de imóveis, a apresentação do ADA extemporâneo não tem o condão de afastar a fruição da benesse legal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, para considerar a área de 12.487,5 hectares como de utilização limitada, nos termos do voto do Relator.

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente


Rubens Maurício Carvalho - Relator

EDITADO EM: 01/12/2010

Presentes os Conselheiros Núbia de Matos Moura, Ewan Teles Aguiar, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira de Lima, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Giovanni Christian Nunes Campos.

Relatório

Trata o presente processo de autuação do ITR decorrente de retificação de ofício. Os valores declarados, retificados de ofício e julgados na DRJ seguiram o seguinte histórico:

ITR 2002	Declarado, fl. 2	Retificação de ofício	Acórdão DRJ, fl. 23
03 - Área de Utilização Limitada	15.204,3 ha	0,0 ha	0,0 ha

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 235 a 244 da instância *a quo*, *in verbis*:

Exige-se da interessada o pagamento do crédito tributário lançado em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, relativamente ao ITR, aos juros de mora e à multa por informação inexata na Declaração do ITR – DIAC/DIAT/2002, no valor total de R\$ 2.093.128,98, referente ao imóvel rural com Número na Receita Federal – NIRF 0.645.219-1, com área total de 27.782,0ha, denominado: Fazenda Tratex, localizado no município de Colider – MT, conforme Auto de Infração – AI de fls. 01 a 09 cuja descrição dos fatos e enquadramentos legais constam das fls. 03, 06 e 07.

2. Inicialmente, com a finalidade de viabilizar a análise dos dados declarados, especialmente as áreas isentas; de exploração extrativa e o Valor da Terra Nua – VTN, a interessada foi intimada a apresentar, com base na legislação pertinente detalhada no Termo de Intimação, fls. 16 a 18, diversos documentos. Alguns desses foram: Certidão ou Matrícula atualizada do imóvel, constando todas as averbações dos últimos 10 anos; relativamente às áreas de Utilização Limitada, documentos que enquadrem como de Área de Reserva Legal – ARL, Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN ou Área Imprestável para atividade produtiva, declarada de interesse ecológico, tais como portarias do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA; Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado no IBAMA dentro do prazo legal para o exercício em foco; para comprovação da Área Utilizada com Atividade Extrativa: Plano de Manejo Florestal Sustentado – PMFS, acompanhado do documento de aprovação ou autorização de exploração emitido pelo IBAMA; para o VTN foi solicitado laudo técnico, elaborado por profissional habilitado, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, com atenção aos requisitos das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, demonstrando os métodos de avaliação e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel, com *Grau 2* de fundamentação mínima. Foi informado, inclusive, que a não apresentação ou apresentação incorreta propiciará o lançamento de ofício do VTN, conforme a legislação, substituindo-se o valor informado na DITR pelo VTN constante do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal – SIPT.

3. Com a carta de fl. 20 foi encaminhada a documentação de fls. 21 a 169, composta por: cópia de documentos de identificação da interessada e de seus

diretores; matrículas atualizadas do imóvel; autorizações de PMFS; declaração de venda de produtos do PMFS; recibo do ADA/2006; Laudo Técnico de Vistoria quantificando Área de Preservação Permanente – APP e ARL, entre outros.

4. Da análise da documentação consta averbação parcial da ARL na matrícula, 12.487,5ha em vez de 15.204,3ha; a data de entrega do ADA ao IBAMA, 14/10/2006, é intempestiva para o exercício em foco, 2002; bem como não houve apresentação de Laudo de Avaliação hábil para comprovar o VTN declarado.

5. Com essas constatações, especialmente ADA intempestivo e falta de laudo de avaliação, foi procedida a glosa da Área de Utilização Limitada – AUL, relativa à ARL, e modificado o VTN de acordo com a os valores constantes da tabela do SIPT, bem como demais alterações conseqüentes. As razões de fato e de direito foram expostas pela autoridade lançadora para proceder às alterações. Apurado o crédito tributário foi lavrado o AI, cuja ciência, de acordo com o Aviso de Recebimento – AR de fl. 170, datado pelo destinatário, foi dada à interessada em 10/11/2006, sexta-feira.

6. Em 11/12/2006, segunda-feira, foi apresentada impugnação, fls. 172 a 187, na qual, após informar ser parcial a impugnação; tratar: I – DA TEMPESTIVIDADE da mesma; II – DOS FATOS até aqui conhecidos, tais como as informações constantes de sua declaração, objetos de modificação e; III – DO AUTO DE INFRAÇÃO, mencionando as razões de fato e de direito do lançamento, reproduzindo, inclusive, partes da descrição feita pela autoridade lançadora, a interessada argumentou, em síntese, o seguinte:

6.1. Sob o título *IV – DO RECONHECIMENTO DE PARTE DOS VALORES LANÇADOS*, subdividindo-o em quatro itens tratou da glosa total dos 15.204,3ha de AUL, em virtude do ADA intempestivo; da alteração do VTN com base no SIPT. Reconheceu que estava incorreta parte da AUL, relativamente a 2.716,8ha de ARL, bem como acolheu o VTN lançado. Com base nisso elaborou demonstrativo de cálculo apurando R\$ 15.367,53 de ITR e R\$ 32.027,47 de crédito tributário, incluindo juros e multa, que diz haver recolhido conforme comprovante anexo. No último sub-item tratou da discordância da glosa da ARL além dos 2.716,8ha, por encontrar-se averbada 12.487,5ha no registro de imóveis em momento anterior à ocorrência do fato gerador, conforme mencionado pelo próprio fiscal, sendo essa área utilizada em seu cálculo de imposto recolhido.

6.2. Em *V – DO DIREITO* subdividindo, também, em vários itens, reiterou a questão da glosa da totalidade da AUL declarada, apesar de constar de averbação. Citou legislação que trata do ITR, lei nº 9.393/1996, especificamente a parte que trata das áreas a serem excluídas da tributação, bem como da lei nº 4.771/1965, o Código Florestal, na parte relativa à ARL.

6.3. Afirmando que restrição de 20,0% da propriedade como ARL não poderá compor a área tributável pelo ITR, independentemente de averbação no registro de imóvel, e reproduzindo jurisprudência do Conselho de Contribuinte que considera a ARL, mesmo sem averbação e/ou ADA, e trata da necessidade de laudo hábil no questionamento de VTN, entre outros, disse que a falta do ADA, assim como de averbação, poderia, quando muito, caracterizar um mero descumprimento de obrigação acessória, nunca o fundamento legal válido para a glosa da ARL.

6.4. Na seqüência tratou, reiteradamente, da averbação da ARL apesar de não necessária; da efetiva existência das áreas em foco; da validade da declaração dessa existência, reproduzindo dispositivo legal que trata da dispensa de prévia comprovação do declarado; da validade do ADA apresentado; da não existência de respaldo legal para o prazo de entrega do ADA constante em Instrução Normativa da Receita Federal, e diz que a mesma fere o princípio da legalidade, assegurado



pela Constituição Federal, reproduzindo, inclusive, jurisprudência do Conselho de Contribuinte sobre o tema; bem como tratou de outros meios de comprovar a existência da AUL.

6.5. Em VI – DO PEDIDO, pelo exposto requereu seja julgada procedente a defesa, para que seja declarada a nulidade da glosa levada a efeito pela Autoridade Administrativa Fiscal, relativa à AUL, tendo em vista os vários fundamentos de fato e de direito ora invocados, acolhendo-se, conseqüentemente, os valores ora recolhidos.

7. Na fl. 188 relacionou a documentação que acompanhou a impugnação, juntados das fls. 189 a 225, composta por: Procuração, cópia do Estatuto Social, da Ata de eleição da diretoria, de documentos de identificação dos diretores e procuradores, da matrícula do imóvel, do ADA, do laudo técnico de vistoria, do comprovante de recolhimento do crédito tributário apurado pela interessada, entre outros.

8. É o relatório.

Considerando esses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acatou as preliminares argüidas e no mérito, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, pela falta de previsão legal, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

Preservação Permanente - Reserva Legal Para que a Área de Preservação Permanente - APP seja isenta, além de constar de laudo técnico especificando em quais artigos da legislação se enquadram, é necessário seu reconhecimento mediante o Ato Declaratório Ambiental - ADA, cujo requerimento deve ser protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, em até seis meses após o prazo final para entrega da Declaração do ITR. Da mesma forma as Áreas de Utilização Limitada - AUL, como a Área de Reserva Legal - ARL, necessitam do ADA no prazo legal para sua isenção, além de estarem averbadas na matrícula do imóvel até a data da ocorrência do fato gerador.

Isenção Por determinação legal, a legislação tributária para concessão de benefício fiscal interpreta-se literalmente, assim, se não atendidos os requisitos legais para a isenção, a mesma não deve ser concedida.

Importante registrar que em sede primeira instância não houve questionamento do VTN aplicado no lançamento, com base no Sipt, tornando a matéria não impugnada.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 251 a 266, defendendo que seja considerada a Área de Reserva Legal independente do Ato Declaratório Ambiental (ADA), conforme comprovam os documentos anexos, quais sejam laudos, mapa de satélite e averbação na matrícula do imóvel. Registra ainda que mesmo sendo desnecessário para a sua causa, há o protocolo de ADA no ano de 2006 que supriria a exigência da administração tributária.



Observamos que foi alocado pagamento parcial, transferindo este valor deste processo para o processo 10280.720045/2009-03, o montante de R\$ 15.367,53, remanescendo um valor do crédito tributário principal de R\$ 835.809,32, conforme fls. 273/274.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o para julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). TEMPESTIVIDADE DA ENTREGA.

Da análise da descrição dos fatos da autuação, verificamos que a motivação principal da glosa da área isenta que culminou no lançamento, foi a extemporaneidade na apresentação do ADA tempestivo para as área de utilização limitada e subsidiariamente a fiscalização indicou à fl. 06 que a averbação na matrícula do imóvel da área de Reserva Legal era apenas parcial.

Em relação a tempestividade apresentação do ADA, essa questão foi objeto de estudo recente nessa Turma, Recurso 142.454, pelo Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, cujo conteúdo se amoldando com perfeição ao caso em debate, como fundamento para nossa decisão, *verbis*:

A controvérsia centra-se na necessidade, ou não, da apresentação do ADA como condição para fruição de redução no cálculo do ITR a pagar em área de reserva legal.

Antes de tudo, apesar de a presente controvérsia somente versar sobre a apresentação do ADA para comprovar a área de reserva legal, aqui se fará apontamentos sobre as controvérsias referentes às áreas de reserva legal e de preservação permanente, enfocando a apresentação do ADA, para ambas as áreas, e para a averbação cartorária da área de reserva legal, já que se trata de assuntos, em regra, interligados, carecedores de um tratamento similar, já que ambas são utilizadas para reduzir a área total do imóvel, apurando-se a área efetivamente a ser tributada.

Trata-se de controvérsia tormentosa no âmbito da jurisdição administrativa e até no seio judicial, com decisões ora exigindo os aspectos formais acima (ADA e averbação cartorária), ora afastando-os, em alguns momentos suprindo-os com laudos técnicos e outras provas, e até, na área de reserva legal, nada exigindo simplesmente utilizando, na redução do ITR devido, os percentuais abstratos de áreas de reserva legal previstos no Código Florestal (Lei nº 4.771/65).



Primeiramente, aprecia-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, intérprete máximo da lei federal brasileira.

A Primeira Turma do STJ julgou o REsp 1.125.632/PR, na sessão de 20/08/2009, relator o Ministro Benedito Gonçalves, unânime, onde há um razoável apanhado da jurisprudência dessa Superior Corte. Eis a ementa desse julgado:

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO.

EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE AVERBAÇÃO OU DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. INCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL ANTE A AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. O art. 2º do Código Florestal prevê que as áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer ato do Poder Executivo ou do proprietário para sua caracterização. Assim, há óbice legal à incidência do tributo sobre áreas de preservação permanente, sendo inexigível a prévia comprovação da averbação destas na matrícula do imóvel ou a existência de ato declaratório do IBAMA (o qual, no presente caso, ocorreu em 24/11/2003).

3. Ademais, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que "o Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da sua base de cálculo de área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA" (REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007).

4. Ao contrário da área de preservação permanente, para a área de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal. Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal, o que não aconteceu no caso em análise.

5. Recurso especial parcialmente provido, para anular o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de Primeiro Grau de fls. 139-145, inclusive quanto aos ônus sucumbenciais. (grifou-se)

Acima se entendeu que seria desnecessária a averbação ou o ADA para a área de preservação permanente. Na jurisprudência do STJ transparece claramente a desnecessidade do ADA para fazer frente a qualquer benefício no âmbito do ITR. De outra banda, exigiu-se a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel como condição para fruição da redução do ITR.



No caso do ADA, no *leading case* acima referido (REsp 665.123/PR, relatora a Ministra Eliana Calmon), vê-se que se trata da exigência do ADA instituído pela Instrução Normativa SRF nº 67/97, não se fazendo menção à exigência do ADA trazida pelo art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pela Lei nº 10.165/2000. Entretanto, deve-se anotar que esse julgado também utilizou como fundamento para rechaçar a necessidade do ADA o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, na redação dada pela MP 2.166/67-2001, assim vazado:

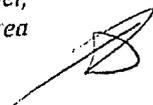
§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas 'a' e 'd' do inciso II, § 1, deste artigo, não está sujeito à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei,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

Assim, considerando que o STJ apreciou a exigência do ADA instituída pela IN SRF nº 67/97, não se fazendo menção ao art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, tem-se fundada dúvida se essa jurisprudência tem higidez para ser aplicada para períodos posteriores a 2001, quando incidiu a regra da Lei nº 10.165/2000, já que a o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96 não afasta a apresentação do ADA, mas apenas assevera que o contribuinte pode declarar as áreas de preservação permanente e de utilização limitada sem qualquer comprovação prévia, como sucede com qualquer declaração de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como o próprio ITR. Porém, intimado o contribuinte a fazer a prova da existência das áreas isentas, deve fazê-lo, sob pena de glosa, como ocorre com qualquer revisão de declaração, sendo certo que há um comando legal expresso no art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81 que exige a utilização do ADA para fruição de benefício no âmbito do ITR, sendo desarrazoado imaginar que a redação do art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, que versa sobre a natureza homologatória da informação das áreas isentas, possa ter revogado o comando da Lei nº 6.938/81.

Porém, ainda no âmbito do STJ, a dúvida aumenta com a controvérsia referente à averbação da reserva legal.

A mesma Primeira Turma do STJ julgou o Resp nº 1.060.886/PR, na sessão de 1º/12/2009, relator o Ministro Luiz Fux, quando asseverou que a falta de averbação da reserva legal na matrícula do imóvel ou a averbação a destempo, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção no âmbito do ITR, em votação unânime, ou seja, em manifesto confronto com o REsp 1.125.632/PR, também unânime, que determinou a obrigatoriedade da averbação da reserva legal no cartório de registro de imóvel para fruição do benefício no âmbito do ITR, ressaltando que essa última decisão não qualquer menção à decisão pretérita da mesma Turma. Para tanto, veja-se o excerto da ementa do Resp nº 1.060.886/PR, *verbis*:

Consectariamente, decidiu com acerto o acórdão a quo ao firmar entendimento no sentido de que "A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965. Reconhece-se o direito à subtração do limite mínimo de 20% da área do imóvel, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965, relativo à área



de reserva legal, porquanto, mesmo antes da respectiva averbação, que não é fato constitutivo, mas meramente declaratório, já havia a proteção legal sobre tal área".

Porém, se há dúvidas no âmbito da jurisprudência do STJ, tal situação não é amainada pelo que ocorre no âmbito da jurisprudência administrativa, como abaixo se demonstrará

A jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, então competente para apreciar as controvérsias no seio do ITR, era oscilante nos pontos acima discutidos, ora exigindo a averbação da reserva legal e o ADA para as áreas de utilização limitada e preservação permanente, ora afastando-os (averbação e ADA), às vezes se contentando com laudos técnicos e outros documentos para comprovarem as áreas isentas, em votações com diversos votos vencidos ou decididas por voto de qualidade, a demonstrar a vacilação jurisprudencial e a fundada controvérsia que cerca a matéria.

Abaixo, breve apanhado da jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, para exercícios posteriores ao ITR/2001, em decisões prolatadas no ano de 2008:

1. área de reserva legal averbada no cartório de registro de imóveis, sem necessidade do ADA - Acórdão nº 301-34.779, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade;
2. exigência de averbação da área de reserva legal somente a partir do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR) – Acórdão nº 301-34459, sessão de 20/05/2008, unânime;
3. área de reserva legal reconhecida a partir de documentos outros, privilegiando a busca da verdade material – Acórdão nº 301-34475, sessão de 20/05/1998, unânime; Acórdão nº 302-39586, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 391-00031, sessão de 21/10/2008, por maioria (acatando também laudo técnico para comprovar a existência de área de preservação permanente);
4. área de reserva legal averbada no cartório de registro de imóveis e desnecessidade do ADA para comprovar a área de preservação permanente - Acórdão nº 303-35543, sessão de 13/08/2008, por maioria;
5. falta do ADA, por si só, não afasta a redução do ITR no tocante às áreas de preservação permanente e reserva legal; ausência de averbação cartorária da reserva legal, por si só, também não afasta a benesse legal – Acórdão nº 303-35421, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35734, sessão de 16/10/2008, por maioria;
6. pela desnecessidade do ADA para comprovação das áreas de reserva legal e de preservação permanente – Acórdão nº 303-35546, sessão de 13/08/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35351, sessão de 20/05/2008, por maioria;
7. comprovação das áreas de utilização limitada e de preservação permanente sem depender de ADA tempestivo – Acórdão nº 302-39391, sessão de 24/04/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35736, sessão de 16/10/2008, por maioria;
8. áreas de reserva legal e de preservação permanente competentemente averbadas e ADA extemporâneo reconhecidas para reduzir o ITR devido – Acórdão nº 301-34686, sessão de 13/08/2008, unânime (também com laudo

técnico); Acórdão nº 301-34632, sessão de 10/08/2008, unânime (somente área de reserva legal); Acórdão nº 303-35540, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade (decidiu-se pela exigência de averbação para a área de reserva legal e ADA a qualquer tempo para a área de preservação permanente – dissídio apenas no tocante à averbação da área de reserva legal);

9. área de reserva legal averbada extemporaneamente e área de preservação permanente reconhecida por laudo técnico – Acórdão nº 301-34788, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade (os vencidos exigiam o ADA para os exercícios posteriores a 2001);
10. exigência de ADA para reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal – Acórdão nº 301-34354, sessão de 26/03/2008, por maioria; Acórdão nº 302-40049, sessão de 10/12/2008, por voto de qualidade (somente área de reserva legal); Acórdão nº 302-39865, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 302-39728, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 391-00001, sessão de 23/09/2008, unânime (ainda a averbação da reserva legal não supre a ausência do ADA);
11. comprovação de área de utilização limitada (reserva legal) e de preservação permanente a depender de ADA e de averbação cartorária tempestivos – Acórdão nº 302-39244, sessão de 29/01/2008, por maioria; Acórdão nº 302-39866, sessão de 15/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35538, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35645, sessão de 11/09/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 393-00083, sessão de 19/11/2008, por voto de qualidade.

Tentando fazer um resumo dos posicionamentos acima, separando as áreas de reserva legal e de preservação permanente, tem-se:

- área de reserva legal – necessidade de averbação cartorária, sem ADA (precedentes da 1ª e 3ª Câmara do Terceiro Conselheiro de Contribuintes); averbação após a publicação do Decreto nº 4.382/2002 (1ª Câmara); reconhecimento da área por laudos técnicos (1ª, 2ª, 3ª Câmaras e 3ª TE); desnecessidade de ADA (3ª Câmara); aceitação de ADA intempestivo (2ª e 3ª Câmaras); averbação cartorária e ADA intempestivos (1 e 3ª Câmaras); averbação cartorária intempestiva (1ª Câmara); necessidade de ADA (1ª, 2ª e 1ª TE); averbação e ADA tempestivos (2ª, 3ª e 3ª TE);
- Área de preservação permanente – Sem necessidade do ADA (precedente da 3ª Câmara); ADA intempestivo (precedentes 1ª, 2ª e 3ª Câmaras); comprovação com laudos (1ª Câmara) e necessidade de ADA tempestivo (1ª, 2ª e 1ª TE).

Da jurisprudência acima, claramente não se extrai qualquer posição consolidada, quer no tocante à averbação cartorária para a área de reserva legal (há precedentes de todas as Câmaras com reconhecimento da área de reserva legal a partir de laudos técnicos), quer no tocante à exigência do ADA para comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, sendo certo que as posições mais formais, com exigência do ADA, para ambas as áreas, e da averbação para a área de reserva legal são tomadas, em regra, por voto de qualidade (vide item 11, acima).

Longe de tecer quaisquer críticas à jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, aqui se reconhece a funda controvérsia no tocante às exigências do ADA e da averbação cartorária para reconhecimento dos benefícios isentivos no âmbito do ITR, ressaltando que o próprio Superior Tribunal de Justiça tem também vacilado na solução dessas controvérsias, a uma afastando a exigência do ADA a partir de legislação infralegal já superada pelo art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pela Lei nº 10.165/2000; a duas, pela controvérsia no tocante à averbação cartorária da reserva legal, com a Primeira Turma dessa Superior Corte prolatando decisões divergentes, por unanimidade, em um mesmo semestre, sem qualquer ressalva à posição pretérita.

Sem apoio na jurisprudência, quer do Terceiro Conselho de Contribuintes, quer do Superior Tribunal de Justiça, passa-se a definir um posicionamento sobre a controvérsia referente às áreas de reserva legal e de preservação permanente.

A área tributável para fins do ITR exclui as áreas de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas ambientais, comprovadamente imprestáveis para os fins do setor primário, as áreas de servidão florestal ou ambiental e, mais recentemente, cobertas por florestas nativas e alagadas por reservatórios hidrelétricos, como se pode ver no art. 10, § 1º, II, "a" a "f", da Lei nº 9.393/96, *verbis*:

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 de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - omissis;

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

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

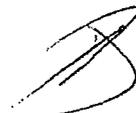
b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)



Claramente vê-se que as áreas de interesse ambiental ou imprestáveis para os fins do setor primário estão excluídas da incidência do ITR, sendo certo que esse imposto somente incide sobre as áreas aproveitáveis, geradoras de renda agrícola, pecuária e extrativista. O nó górdio é definir quais os requisitos para que seja considerada uma área de reserva legal ou de preservação permanente para fins de fruição da isenção no âmbito do ITR.

Especificamente, a área de preservação permanente é aquela coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas (art. 1º, § 2º, II, do Código Florestal), incluindo aqui as florestas e demais formas de vegetação natural ao longo das margens dos rios e cursos d'águas, ao redor de reservatórios naturais ou artificiais d'água, nas nascentes, no topo de morros, montes, montanhas e serras, nas restingas, nas bordas dos tabuleiros ou chapadas e em altitude superior a 1.800 metros (art. 2º, "a" a "h", do Código Florestal).

Já a reserva legal é a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas (art. 1º, § 2º, III, do Código Florestal), sendo certo que o Código Florestal, no art. 16, especifica os percentuais mínimos da propriedade rural afetada à reserva legal, nas diversas regiões do país, determinando, ainda, que tal reserva seja averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel.

Partindo do princípio que o ITR incide sobre a área aproveitável da propriedade (área tributável menos a área de benfeitorias), geradora de renda agrícola, pecuária ou extrativista, parece-me claro que o contribuinte somente pode se beneficiar do favor legal tributário se de fato existir essas áreas de utilização limitada, ou seja, caso não haja área de reserva legal ou a área de preservação permanente esteja sendo utilizada indevidamente em atividades agrícolas, extrativista ou pecuárias diretas, afastar-se-ia a isenção legal. De outra banda, existindo tais áreas, o contribuinte pode se beneficiar do favor legal.

Entretanto, para a fruição da isenção, pode a lei exigir o cumprimento de requisitos formais, além dos substanciais. Como exemplo disso, para isenção do IRPF, não basta o contribuinte portar umas das moléstias constantes no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, mas deve comprová-las mediante um laudo pericial emitido por serviço médico oficial, na forma do art. 30 da Lei nº 9.250/95. Ainda, o art. 4º, V, da Lei nº 8.661/1993 determina que o contribuinte detentor de um PDTI pode ter um crédito de 50% do IRRF incidente sobre as remessas para o exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstos em contratos de transferência de tecnologia averbados no termos do Código de Propriedade Industrial, ou seja, não basta ter um contrato de transferência de tecnologia, mas se deve averbá-lo no INPI, como manda o art. 230 do Código de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96), para fruição do benefício legal.

Agora, passa-se a verificar a existência de requisitos formais para fruição do benefício no âmbito do ITR para as áreas de preservação permanente e reserva legal.

Em relação à área de reserva legal, assim versa o art. 10, § 1º, II, "a", da Lei nº 9.393/96, *verbis*:

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 de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - Omissis;

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;

A Lei tributária assevera que a área de reserva legal, prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), pode ser excluída da área tributável. Já no art. 16 da Lei nº 4.771/65 definem-se os percentuais de cobertura florestal a título de reserva legal que devem ser preservados nas diferentes regiões do país e determina que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área.

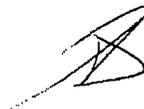
A questão que logo se aventa é sobre a obrigatoriedade de averbação da reserva legal para fruição do benefício no âmbito do ITR, já que a Lei nº 9.393/96 assevera a exclusão da área de reserva legal, porém remetendo-a ao Código Florestal, não havendo, especificamente, uma obrigação de averbação na Lei tributária.

Quanto à obrigatoriedade da averbação da área de reserva legal, em sentido lato, parece que não há qualquer dúvida, pois inclusive há norma editada pelo Poder Executivo, com supedâneo na Lei nº 9.605/98 (Lei dos crimes ambientais), que considera tal comportamento uma infração administrativa, com aplicação de multas pecuniárias, conforme art. 55 do Decreto nº 6.514/2008, sendo certo que o Poder Judiciário vem ratificando a obrigatoriedade da averbação da reserva legal, como se pode ver no REsp 927.979 – MG, julgado pela Primeira Turma em 31/05/2007, relator o Ministro Francisco Falcão, unânime, assim ementado:

DIREITO AMBIENTAL. ARTS. 16 E 44 DA LEI Nº 4.771/65. MATRÍCULA DO IMÓVEL. AVERBAÇÃO DE ÁREA DE RESERVA FLORESTAL.NECESSIDADE.

I - A questão controvertida refere-se à interpretação dos arts 16 e 44 da Lei n. 4.771/65 (Código Florestal), uma vez que, pela exegese firmada pelo aresto recorrido, os novos proprietários de imóveis rurais foram dispensados de averbar reserva legal florestal na matrícula do imóvel.

II - "Essa legislação, ao determinar a separação de parte das propriedades rurais para constituição da reserva florestal legal, resultou de uma feliz e necessária consciência ecológica que vem tomando corpo na sociedade em razão dos efeitos dos desastres naturais ocorridos ao longo do tempo, resultado da degradação do meio ambiente efetuada sem limites pelo homem. Tais conseqüências nefastas, paulatinamente, levam à conscientização de que os recursos naturais devem ser utilizados com equilíbrio e preservados em intenção da boa qualidade de vida das gerações vindouras" (RMS nº 18.301/MG, Rel. Min JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 03/10/2005).



III - Inviável o afastamento da averbação preconizada pelos artigos 16 e 44 da Lei nº 4.771/65 (Código Florestal), sob pena de esvaziamento do conteúdo da Lei. A averbação da reserva legal, à margem da inscrição da matrícula da propriedade, é consequência imediata do preceito normativo e está colocada entre as medidas necessárias à proteção do meio ambiente, previstas tanto no Código Florestal como na Legislação extravagante.

IV - Recurso Especial provido. (grifou-se)

Na linha acima, não se pode deixar de fazer uma leitura combinada das Leis nº 9.393/96 e 4.771/65, devendo ser reconhecido que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal transcende em muito o direito tributário, sendo uma medida de garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, para as atuais e futuras gerações, conforme insculpido no art. 225 da Constituição Federal.

Ora se averbação da reserva legal chega a ser objeto de multa pecuniária administrativa específica, parece desarrazoado deferir o benefício tributário sem o cumprimento dessa medida, quando a própria Lei nº 9.393/96 defere a exclusão da área de reserva legal, prevista no Código Florestal, ou seja, parece-me que com as condicionantes da legislação ambiental.

Entretanto, apesar de obrigatória a averbação cartorária da área de reserva legal, aqui não me filio àqueles que exigem obrigatoriamente a averbação em momento prévio ao fato gerador, de maneira peremptória, já que, havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou termos do poder público, mesmo com averbação posterior ao fato gerador, não me parece razoável arrostar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, ou seja, uma área averbada e comprovada em exercício posterior, certamente existia nos exercícios logo precedentes, como redutora da área total do imóvel passível de tributação, não podendo ter sido utilizada diretamente nas atividades agrícolas, pecuárias ou extrativistas. Ademais, nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como condicionante à isenção do ITR.

Esclarecida a posição desse relator no tocante à averbação da área de reserva legal, passa-se a apreciar a necessidade do ADA para fruição do benefício tributário.

Essa questão não oferece qualquer dúvida, já que o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81 (A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória) é expresso quanto à exigência do ADA para fruição de benefício no âmbito do ITR, com vigência em relação aos exercícios posteriores a 2001, inclusive, e como já antecipado neste voto, não se compreende como o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96 (na redação dada pela MP nº 2.166-67/2001), que versa sobre aspectos homologatórios da declaração das áreas de utilização limitada, poderia ter revogado tacitamente o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81.

Mais uma vez, entretanto, como a Lei nº 6.938/81 não fixou prazo para apresentação do ADA, parece descabida a exigência da apresentação do ADA contemporâneo ao fato gerador do ITR, sendo certo apenas que o sujeito passivo deve apresentar o ADA, mesmo extemporâneo, desde que haja prova outras da existência da área de preservação permanente (ou de reserva legal).

Explanada a posição deste relator sobre as controvérsias referentes ao ADA para as áreas de utilização limitada e de preservação permanente e sobre a averbação



cartorária da área de reserva legal, passa-se a apreciar o caso concreto aqui em discussão.

O imóvel rural denominado Fazenda Boaventura teve requerida a averbação de sua área de reserva legal junto à matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Novo Aripuanã (AM) em 30/06/2000 (fl. 62). Ainda, há cópia do pedido do ADA, de 17/08/2006 (fl. 63), extemporâneo, considerando o fato gerador do exercício em debate (2001).

Considerando as razões expostas nos parágrafos precedentes, a averbação tempestiva da área da reserva legal e o ADA intempestivo da mesma área implementam as condições para fruição da benesse tributária no âmbito do ITR, sendo descabida a glosa perpetrada pela autoridade fiscal, geradora do auto de infração em debate, quando o lançamento se ancorou apenas na formalidade da ausência da apresentação do ADA tempestivo.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

ANÁLISE DO OBJETO DO PROCESSO

Da explanação supra, conclui-se ser fundamental para que se possa conceder a isenção do ITR, a apresentação do ADA, porém, sem a necessidade de ser entregue no prazo de 6 meses na data de entrega da DITR. Contudo, fundamental que haja a averbação na matrícula do imóvel quando tratar-se de Área de Reserva Legal.

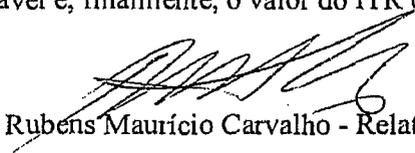
Diante disso, considerando que a própria autoridade fiscal indicou à fl. 06 da autuação a existência de a averbação na matrícula do imóvel de área de Reserva Legal no valor de 12.487,50 e que no ADA de fl. 47 entregue em 14/10/2006, aponta para a Reserva Legal o mesmo montante, concluo que essa área, nesse montante parcial deve ser restabelecido como área isenta.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO PELO PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO, para que se procedam as seguintes retificações:

ITR 2002	Declarado, fl. 2	Acórdão Carf
02 - Área de Utilização Limitada	15.204,3 ha	12.487,5 ha

Assim, em função dessas duas retificações, determino que sejam refeitos os devidos cálculos da área utilizada do imóvel, Grau de Utilização, alíquota aplicável, Valor da Terra Nua Tributável e, finalmente, o valor do ITR devido para os exercícios 2002.


Rubens Maurício Carvalho - Relator