



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

Processo nº 10183.720161/2006-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-001.803 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria ITR
Recorrente RENATE ANNA WELLMANN DA RIVA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Ano calendário: 2.003

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SOFRE ÓBICE PELA DISCUSSÃO DA TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO. PRELIMINAR AFASTADA

É atribuição das autoridades fiscais a constituição do crédito tributário, através do lançamento, independentemente da existência de discussão sobre a incidência do imposto na esfera judicial. A constituição do crédito justifica-se para evitar eventual decadência, não obstante, a decisão definitiva sobre a incidência dependa do posicionamento do Poder Judiciário. No presente caso, a demanda judicial ainda não transitou em julgado e está sendo feita através de Federação a que os autuados pertencem.

ALEGAÇÃO DE SUSPEIÇÃO DO RELATOR DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR AFIRMAÇÃO INEXISTENTE DE OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Não prospera alegação de suspeição do Relator da decisão recorrida, pelo fato do mesmo justificar seu entendimento no princípio da legalidade, a que efetivamente está restrito, não encontrando outra, tal como afirma a autuada, que esta obediência englobaria entendimento do órgão fiscalizador.

A ÁREA TOTAL DO IMÓVEL ATRIBUÍDA PELA FISCALIZAÇÃO PODE SER QUESTIONADA COM PROVAS DA TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE, DOMÍNIO ÚTIL OU POSSE, O QUE NÃO OCORREU.

Desprovidos de documentos públicos ou privados que atestem as alegadas vendas de parte do imóvel antes da ocorrência do fato gerador, somente as alegações, não são suficientes para afastar a pretensão fiscal, nem tão pouco,

averbações na matrícula do imóvel, com data posterior à da ocorrência do fato gerador.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ. O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige 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, com as exceções previstas no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis - CRI é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto fundamentalmente de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ADA. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO PARA EXCLUSÃO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA DAS ÁREAS TRIBUTADAS PELO ITR.

Nos termos do art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, é obrigatória a apresentação do ADA referente à área que se pretende excluir da tributação do ITR, não se podendo interpretar o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96 como regra exonerativa dessa obrigação, pois este último versa apenas sobre o caráter homologatório da informação das áreas isentas, que podem, por óbvio, sofrer auditoria por parte da autoridade fiscal competente.

O VTN ATRIBUÍDO PELA FISCALIZAÇÃO COM BASE NA SIPT CONSTITUI PRESUNÇÃO RELATIVA, PODENDO SER AFASTADA PELO CONTRIBUINTE

O VTN atribuído pela fiscalização com base na SIPT constitui presunção relativa, podendo ser afastada pelos contribuintes com documentos que evidenciem circunstâncias ou apresentem fatos que justifiquem a declaração da sua improcedência, o que não ocorreu no presente caso.

UTILIZAÇÃO DA COBRANÇA DO IMPOSTO E MULTA COM EFEITOS DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA

Não fere o princípio constitucional da vedação à utilização do tributo com efeitos de confisco, a cobrança do imposto feita dentro dos parâmetros legais, acrescida da multa em função do não recolhimento, esta, também com percentuais previstos na lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Atilio Pitarelli (relator) que dava parcial provimento para acatar uma área de utilização limitada de 24.160 hectares. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente

Assinado digitalmente

ATILIO PITARELLI

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Nubia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Mauricio Carvalho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário face decisão da 1ª Turma da DRJ/CGE, de 06 de novembro de 2009 (fls. 353/364), que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, mantendo integralmente o crédito tributário no valor total de R\$ 4.155,280,87, sendo R\$ 1.845.397,20 a título de imposto suplementar, R\$ 925.835,77 de juros de mora e R\$ 1.384.047,90 de multa de ofício, que recaem sobre o imóvel rural denominado Gleba Raposo Tavares II, localizado no município de Paranaíta, comarca de Alta Floresta-MT.

De acordo com o Auto de Infração lavrado em 20/11/2006 (fl. 03), a exigência do imposto com os acréscimos legais decorre dos seguintes fatos:

- a) divergência sobre a área total do imóvel, que foi declarada pelo contribuinte como sendo de 30.200,00 hectares, quando o apurado pela fiscalização são 40.200,00 hectares, e sobre esta área calculado o imposto que neste processo está sendo exigido, sem considerar a de utilização limitada, de 24.160,00 hectares que o contribuinte em função desta alegada destinação, excluiu da base de cálculo;
- b) o VTN também foi alterado para R\$ 9.299.466,00, não aceitos como tal os R\$ 362.400,00 considerados pelo autuado, o que resultou na apuração do imposto de R\$ 1.859.893,20, restando a exigência suplementar de R\$ 1.845.397,20, conforme demonstrativo de fl. 7.

Com destaques, estão assim descritas as infrações no Auto de Infração:

Área de Utilização Limitada não comprovada

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção da Área declarada a título de utilização limitada no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

Enquadramento Legal ART 10 PAR I E INC II E ALS L 9393/96

Valor da Terra Nua declarado não comprovado

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o valor da terra nua declarado.

No Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), o valor da terra nua foi arbitrado, tendo como base as informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB. Os valores do DIAT encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

Enquadramento Legal ART 10 PAR I E INC I E ART 14 L 9393/96

Complemento da Descrição dos Fatos:

1. Do procedimento fiscal: contribuinte, sendo intimado em 03/10/06, apresentou pedido de prorrogação de prazo em 18/09/06, sendo deferida uma prorrogação do atendimento da intimação para até o dia 23/10/06.

Em 23/10/06, a contribuinte, através de seu procurador, Valter Stavarengo, CP:474690569-04, apresenta termo onde solicita que se acate as informações contidas no esboço de DITR retificadora com diversas informações alteradas, e esboço, pois não foi transmitida aos sistemas da SRF.

Declarações retificadoras não são aceitas, quando o contribuinte já se encontra em procedimento fiscal, por isso, não goza do benefício da espontaneidade, sendo analisado apenas a DITR original.

2. Da Área Total do Imóvel: contribuinte informa que a Área total do imóvel no exercício de 2003 era de 3.988,9 ha, diferentemente do que ele próprio havia declarado em DITR e da

Área que consta na matrícula, pois até a data limite para entrega da DITR aconteceram diversas alienações. Nas matrículas não há registros de alienações até a data de ocorrência do fato gerador, 01/01/2003, e conforme art.1245 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), abaixo transcritos, a propriedade só é transferida pelo registro em cartório do título translativo:

Ar. 1.245: Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel."

Portanto, a área para fins de tributação do ITR continua sendo de 40.200,0 ha, conforme registrado em matrículas até a data de ocorrência do fato gerador, e não 30.200,0ha, como declarado em DITR.

3. Do Sujeito Passivo: Para o imóvel um condomínio de contribuintes, analisando-se as matrículas de nº1197 e seus desmembramentos, mat. 15695, 15696, 15697, ficou caracterizada a existência dos seguintes condôminos e percentuais em 01/01/2003, considerando-se a partilha do espólio de Sidney Sousa Pinto (ver R-1 das mat. 15695, 15696 e 15697).

- a) CPF 513.038.091-68, RENATE ANNA WELLMANN DA RIVA, 14,5%;*
- b) CPF 202.135.308- 72, MARILIA DA RIVA SOUSA PINTO, 16,66%;*
- c) CPF 219.187.598-04, VICENTE DA RIVA, 18,7%;*
- d) CPF 063.193.758-76, MARIA LUISA MANCINI DA RIVA, 14,5%;*
- e) CPF 621.402.561-15, LUDOVICO WELLMANN DA RIVA, 3,8%;*
- f) CPF 851.802.547-87, CRISTINE WELLMANN DA RIVA ARAUJO, 3,896%;*
- g) CPF 321.636.811-49, ARIOSTO DA RIVA NETO, 3,81s;*
- h) CPF 106.897.718-35, ANELISE WELLMANN DA RIVA MARTINEZ, 3,8%;*
- i) CPF 066.803.578-10, KARIN WELLMANN DA RIVA DE ALMEIDA, 3,8%;*
- j) j) CPF 105.025.358- 22, CIBELE SOUSA PINTO, 8,33%; 1) CPF 090.446.168-89, MONICA SOUSA PINTO, 8,33%.*

Sendo assim, o lançamento está sendo efetuado em nome dos condôminos; tendo como representante a contribuinte RENATE ANNA WELLMANN DA RIVA. Em anexo, os extratos dos contribuintes constantes dos cadastros da SRF onde são informados os seus respectivos endereços e demais dados

cadastrais. Uma cópia da Notificação de Lançamento com seus anexos será enviada a todos os contribuintes, por via postal.

4. Da Área de Utilização Limitada: nas matrículas do imóvel apresentadas não há averbação de reserva legal, conforme art. 10, § 1º, inciso II, letra a da Lei 9393/96, e art. 16, §20 da Lei 4771/65 (redação dada pelo art. 1º da Lei 7803/89), em data anterior A do fato gerador do ITR, conforme art. 12 § 1º do Decreto 4.382/02; além disso, não foi apresentado o comprovante da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao IBAMA em até 6(seis) meses, contado do término do prazo para entrega da DITR.*

Contribuinte alega que, por conta da MP2166-67, de 2001, não estaria obrigado a apresentá-lo. A alegação do contribuinte, não possui base legal, uma vez que a Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-0, § 1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000 encontra-se em perfeita vigência e obrigando a apresentação de ADA para exclusão da base de cálculo do ITR. Esta Lei não colide com a regra inserida no art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393, de 1996, pela MP2.166-67 de 2001, que determina unicamente a não-comprovação prévia por parte do declarante na apuração do ITR quando da apresentação da declaração, mas não impede que essa comprovação, mediante o requerimento do ADA, seja exigida posteriormente b. apresentação da declaração do imposto sobre a propriedade territorial rural. Pelo exposto, está sendo desconsiderado o valor declarado a esse título. (Enquadramento Legal: Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-0, §1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 10165, de 2000 e IN/SRF nº 60, de 2001, e IN/SRF 256, de 2002).

5. Valoração da Terra Nua: o laudo apresentado pelo contribuinte apresenta as seguintes inconsistências:

5.1. Os elementos da Amostra não estão corretamente identificados, não permite saber a localização precisa dos elementos em relação ao imóvel avaliando, não descreve as suas características físicas, como Nota Agronômica, para homogeneização dos elementos da amostra em relação ao avaliando.

5.2. Não foram apresentados os cálculos detalhados;

5.3. O autor do laudo chega A conclusão, através da média dos elementos da amostra, que o VTN/ha é de R\$ 198,34, entretanto, apresentando alegações subjetivas, reduz esse valor para R\$ 12,00 por hectare. As alegações não subsistem, pois, considerando-se que os elementos da amostra foram homogeneizados e são semelhantes ao avaliando, nos valores da amostra já estariam considerados os fatores de localização e propriedade.

Pelas inconsistências apresentadas em laudo, está sendo, conforme art. 14, § 1º da Lei 9393/96, substituído o VTN declarado pelo VTN do SIPT.

Após intimada da lavratura do Auto de Infração, a Recorrente tempestivamente apresentou impugnação, assim Relatada na decisão:

A interessada apresentou a impugnação de f. 221/247. Preliminarmente, alega ilegitimidade passiva, ao argumento de que o imóvel foi alienado a terceiros em data anterior à da ocorrência do fato gerador. Afirma que, para efeitos do ITR, não é necessária a transcrição na matrícula imobiliária, pois a posse deve preponderar sobre a propriedade, para fins de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Pugna pela nulidade do lançamento, que defende ser ilegal. Aduz que não há previsão legal que condicione a isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal à entrega do ADA ou à prévia averbação. Levanta também preliminares de inconstitucionalidade. Argumenta que as áreas de preservação permanente e de reserva legal são isentas pelo simples efeito da Lei (Código Florestal), não estando sujeitas à prévia comprovação ou a formalidades acessórias, consoante disposição da Medida Provisória nº 2.166-67, que alterou o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96. Com relação ao valor da terra nua apurado, questiona a utilização do SIPT. Alega que o valor é irreal e superior ao valor de mercado. Requer que seja aceito o Laudo Técnico de Avaliação apresentado. Insurge-se contra a multa aplicada, que afirma ser confiscatória. Solicita a realização de perícia.

A decisão recorrida afastou as preliminares argüidas pelos Recorrentes, a partir da fl. 355, primeiro, sobre a solicitação de diligência, sob a alegação de que a mesma seria desnecessária, pois redundaria em provas que elas poderiam produzir através de outros meios, e que a ilegitimidade passiva também não ocorreu, uma vez que a exigência do imposto recai sobre o proprietário do imóvel rural, cuja titularidade só se transfere através de registro da escritura pública, e que este ocorreu em data posterior (19/04/2005) ao ano base em questão, não contendo o trabalho fiscal qualquer vício, pois foram assegurados os meios de defesa. Também afasta preliminar de inconstitucionalidade de diploma legal, sob o fundamento de falta de competência do órgão administrativo para esta declaração.

Para as razões de mérito, fundamentou destacando que o trabalho fiscal foi desenvolvido com base na DITR do respectivo exercício, e que o art. 14 da lei 9.393/96 prevê a exigência do imposto com multa no caso de informações inexatas ou incorretas. O art. 61, par. 3º da lei 9.430/06, prevê a incidência de juros pela taxa SELIC, não competindo ao julgador administrativo afastá-la ou reduzi-la. Correta também a alteração de ofício efetuada pelo autuante, da área de imóvel, que foi considerada aquela constante na matrícula do imóvel.

Ainda sobre o mérito, externou seu entendimento com relação à exigência do ADA e da prévia averbação da área destinada à reserva legal, ficando a decisão devidamente motivada. Sobre o VTN, atesta que o contribuinte foi devidamente intimado para comprovar elementos que comprovassem o valor por ele declarado, não o fazendo a contento, pois apresentou um laudo que não atende as normas da ABNT, e segundo o CREA-MT, que o

profissional que o elaborou extrapolou a sua competência, razão pela qual, concluiu que o valor apurado pela fiscalização deveria ser mantido.

Em grau de Recurso Voluntário, a partir da fl. 369, a exemplo dos termos da impugnação, os Recorrentes aduzem que:

- a) intitulado como preliminares, inicialmente, a impossibilidade de cobrança de ITR sobre áreas destinadas à Reserva Legal e de Preservação Permanente, por estar representada pela Federação da Agricultura e Pecuária de Mato Grosso, em Mandado de Segurança impetrado junto ao TRF da 1ª Região, cuja decisão acolheu a tese de inexigibilidade de averbação das áreas destinadas à reserva legal e preservação permanente, para que as mesmas sejam excluídas da base de cálculo do imposto, citando precedentes outros do Poder Judiciário, inclusive, para a desnecessidade do ADA para exclusão destas áreas da base de cálculo do imposto;
- b) a decisão proferida é nula, pois com a afirmação feita pelo seu Relator de que os julgadores devem observância à norma e regulamentos, bem como ao entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários e aduaneiros, o que coloca a Turma de Julgamento na condição de defensores dos interesses da Receita Federal, tornando seus integrantes suspeitos, e que o Decreto n.º 70.235/72 não criou Turmas de Julgamento da Receita Federal e sim Turmas de Julgamento Administrativo de Questões Fiscais;
- c) o art. 53 da lei n.º 9.784/99, que disciplina o Processo Administrativo Federal, assim como a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal determinam que a Administração deve anular seus próprios atos quando eivados de vícios de legalidade;
- d) no que denomina de mérito, inicialmente, protesta pelo acolhimento da declaração retificadora da quantidade de hectares do imóvel, apresentada na ocasião da solicitação das informações, cuja avaliação ficou prejudicada, sob a alegação de perda da espontaneidade, em função do trabalho fiscal já ter se iniciado, exigindo com isso, imposto sobre uma área maior do que a devida;
- e) exigir imposto sobre a área destinada a reserva legal e preservação permanente, por falta de ADA ou averbação na matrícula do Registro de Imóveis, fere o princípio constitucional da legalidade, conforme precedentes do Poder Judiciário e que a mesma não consta da lei 9.393/96, figurando na IN SRF 43/97, sucedida por outras, portanto, a exigência não decorre de lei, e a sua

exclusão da base de cálculo dependeria de constatação feita pelo IBAMA ou SRF, de que estas áreas não existem;

- f) a taxa exigida para a expedição do ADA é inconstitucional, pois em função da natureza desta espécie de tributo, exige-se a contrapartida de um serviço, que não é prestado pelo IBAMA, que é o de vistoriar e constatar a existência das áreas declaradas como de reserva legal e de preservação permanente;
- g) o VTN aplicado pela fiscalização, que foi ratificado pela decisão recorrida não levou em consideração os noticiários em jornais da época apresentados juntos com o Laudo Técnico, identificando o local da área, e que levaram o engenheiro a atribuir ínfimo o valor de mercado da região, inclusive, sendo objeto de inúmeros conflitos agrários, bem como, na época, sem acesso e a cabeceira da área com acidente geográfico (serra) onde existe muita pedra, tudo tornando de difícil exploração, e que a DRJ deixou expressa na decisão que nenhum laudo afastaria o VTN atribuído, quando assegurou que *“A avaliação da terra nua, por parte da fiscalização, independe de elaboração de laudo ou contra-laudo, visto que há disposição legal ... determinando a utilização dos valores coletados e organizados no Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal, “*, consistindo mais em relatório de acusação e não de análise, em detrimento ao seu direito;
- h) a decisão recorrida guerreou a alegação do confisco somente com relação a multa, e na verdade ela foi feita em função da multa e do imposto, pois o valor da exigência corresponde ao valor da propriedade, contrariando assim o inciso IV do art. 150 da CF e o valor tão exorbitante decorre da inclusão da área da reserva legal e de preservação permanente na tributável;
- i) todo o relatório constante da decisão proferida reporta-se ao princípio da legalidade para não acatar as alegações das Recorrentes, mas de forma estranha, insiste na aplicação do decreto 4.382/2002 – Regulamento do ITR, para convalidar as exigências, de data posterior à tributação, portanto, impor a sua observância ofende ao princípio da anterioridade, o que torna questionável e passível de nulidade o procedimento fiscal;
- j) a decisão também merece reforma em função da utilização do valor constante no SIPT- Sistema de Preços de Terras utilizado pela fiscalização, em detrimento do

Laudo de Avaliação e do Laudo de Caracterização do imóvel apresentado, elaborado por profissional técnico, com ART do CREA e respeitando a norma técnica da ABNT, e que o relator, colocado sob suspeita, ora fala em preço apurado com base em informações da Secretaria de Agricultura Estadual e Municipal, e noutra, em preços médios das declarações do ITR do município, e ainda, que os valores da SIPT fere os princípios da publicidade, do contraditório, legalidade e anterioridade, pois como afirmou o relator, constitui “comunicado interno”, com preços adstritos apenas aos servidores do setor de auditoria da Receita Federal;

- k) foram tributadas áreas já vendidas e informadas na defesa, com fornecimento de CPF e NIRF dos proprietários, sendo que o Relator constatou que houve recolhimento do ITR por alguns deles, detentores da posse.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Atilio Pitarelli, Relator.

O Recurso Voluntário é apresentado tempestivamente e está assinado por procurador com instrumento de mandato incluso aos autos, dele conhecendo.

Inicialmente cabe apreciar as questões que os Recorrentes apresentam na peça de defesa como preliminares às de mérito, partindo da alegada impossibilidade de cobrança de ITR com a lavratura do lançamento, sobre as áreas de reserva legal e de preservação permanente, em função do Mandado de Segurança impetrado pela Federação da Agricultura e Pecuária de Mato Grosso.

É atribuição do fisco a constituição do crédito tributário, independentemente da questão estar sendo objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, que efetivamente tem a competência final para apreciar a procedência ou não do lançamento, mas esta realidade não afasta o dever da sua lavratura, até mesmo, para evitar a eventual decadência do seu dever de constituí-lo.

No caso, a Recorrente afirma estar representada pela Federação da Agricultura e Pecuária de Mato Grosso, mas não noticia o trânsito em julgado da decisão proferida pelo TRF da 1ª Região, portanto, não podendo obstar a constituição do crédito tributário.

Sobre a suspeição que lança sobre o Relator da decisão recorrida, também não merece ser acolhida, pois a atribuição de julgar em primeira instância administrativa, tal como são conferidas às Turmas das DRJs, também decorrem da legislação fiscal, e estão em

consonância com o art. 27 do decreto n.º 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e a decisão proferida está devidamente motivada, facultando assim, o direito ao devido processo legal, e o contraditório está sendo exercido, não vislumbrando na decisão recorrida qualquer afirmação que justifique colocar sob suspeita o seu Relator, cujo entendimento foi por unanimidade acolhido pelos seus pares. Portanto, nenhum vício que justifique a nulidade da decisão proferida.

Passando para análise das questões que os Recorrentes denominaram como sendo de mérito, na ordem apresentada na peça recursal, está destacada a possibilidade de retificação da área total do imóvel, decorrente de vendas não observadas quando do preenchimento da DITR, e que não foi aceita pelo autuante e mantida na decisão recorrida, sob a alegação de que a mesma ocorreu após iniciado o procedimento fiscal, com perda da espontaneidade para a retificação desejada através de declaração substitutiva.

Na impugnação, reiterando protestos em peças anteriores, os Recorrentes insurgem-se novamente quanto à área total do imóvel, sendo que com base em dados extraídos da matrícula do Registro de Imóveis n.º 1.197 e desdobramentos que constituíram o condomínio (fl. 139), o agente autuante considerou 40.200 hectares, conforme demonstrativo de fl. 7, e quando do atendimento às solicitações da fiscalização, em expediente objeto da fl. 37, informa os Recorrentes que a pessoa encarregada de prestar as informações, erroneamente, fez constar na DITR 2003, como área total, 30.200 hectares (fl. 20), sendo que o correto, seria 26.725,4 hectares, tal como consta em DITR retificadora que pretendeu apresentar, mas não foi aceita, sob a alegação de ser extemporânea e já ter se iniciado o trabalho fiscal. A área de 26.725,4 também consta no laudo apresentado, objeto da fl. 74.

Com efeito, não obstante as referências a vendas realizadas, com os compradores identificados pelas inscrições no CPF e áreas respectivas, que deduzidas da área de 40.200, hectares constante na matrícula e na qual se baseou o autuante, chega-se à área de 26.725,4 hectares, que após iniciado o trabalho fiscal alegam os Recorrentes compor corretamente o total do imóvel, os Recorrentes não apresentaram, em nenhuma das oportunidades de defesa neste processo, qualquer documento, de escritura pública ou mesmo contrato particular que evidenciassem a transferência da propriedade ou mesmo da posse, razão pela qual, pela ausência de provas que poderiam ser produzidas sem exigir muito esforço dos Recorrentes, entendo que a área total a ser considerada é de 40.200,00 hectares, tal como consta no trabalho fiscal, que por outras considerações, foi mantida pela decisão recorrida.

Assim, entendo que o não acolhimento das alegações dos Recorrentes no tocante à retificação da área total do imóvel para menor do que apurado pela fiscalização, prende-se pela falta de provas de que as transferências, no mínimo da posse, ocorreram antes do fato gerador do imposto que está sendo exigido, e não, pelo não acolhimento da DITR retificadora.

Corroborar ainda a assertiva do trabalho fiscal, o fato da averbação de n.º 9, efetuada na matrícula n.º 1.197 (fl. 141), constar que a pedido dos proprietários, em 22/04/2003, foi efetuado desdobramento da área em 6 matrículas, sem qualquer alteração do total dela, que permaneceu de 40.200,00 hectares. Oportuno destacar aqui, que o imposto exigido refere-se ao ano de 2.003, quando o fato gerador ocorreu no dia 1º daquele ano.

Uma das matrículas originárias da n.º 1.197, de n.º 15.695 (fl. 145), com área de 10.000 hectares, somente em 02 de fevereiro de 2.004 dá conta, através da averbação de n.º 4, que esta área foi vendida aos Srs. José Vital Lembrance, Laudecy Fuzari Júnior e

Hygino Hildebrando Pitelli Junior, sendo aos dois primeiros, uma área de 4.840 hectares, e ao último, 5.160,00 hectares.

O mesmo ocorreu com a matrícula n.º 15.697, outra decorrente da n.º 1.197, com área de 7.000 hectares, quando venda de partes dela começaram a ocorrer a partir de 10 de agosto de 2.004, conforme averbação n.º 2, nela constante à fl. 160.

Portanto, considerando que o fato gerador do imposto em questão, por tratar-se do ano de 2.003 ocorreu no dia primeiro daquele ano, não há razão para qualquer reparo na decisão recorrida ou lançamento com relação à área total do imóvel no momento da incidência.

No tocante à exclusão da base de cálculo das áreas de utilização limitada e de preservação permanente, conforme tenho externado entendimento em casos como este, compartilho daqueles que votam pela inexigibilidade da averbação na matrícula do Registro de Imóvel da área destinada à reserva legal, bem como, da condicionante à apresentação do ADA para a exclusão destas áreas daquela tributável.

Com efeito, a letra “a” do inciso II do art. 10 da lei 9.393/96, que dispõe sobre a cobrança do ITR, exclui da base de cálculo do imposto, sem condicionantes, as áreas de preservação permanente e de reserva legal, e a letra “d”, as áreas sob regime de servidão florestal, não podendo diploma legal que trate de outra matéria, ou menos ainda, diploma de inferior escalão criar condições ou condicionantes para este benefício, como ocorre com a criação do ADA.

Também não compartilho da inversão do ônus da prova, pois o par. 7º do art. 10 da lei 9.393/96 atribui ao fisco a comprovação da incorreção ou inexistência das áreas de preservação permanente e reserva legal declaradas na DITR, que por força da MP 2166-67/2001, passou o lançamento para a modalidade de homologação.

A este respeito, muitos são os precedentes do STJ, como este que exemplificativamente, abaixo é destacado:

REsp 969091 /SC

RECURSO ESPECIAL2007/0164795-5

Relator(a)

Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador

1A - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento

15/06/2010

Data da Publicação/Fonte

DJ 01/07/2010

Ementa

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL.
ITR. BASE DE*

*CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO
PERMANENTE E RESERVA LEGAL.*

*ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI
N.º 9.393/96.*

VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

1. A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, porisso que ilegítimo o condicionamento do reconhecimento do referido benefício à prévia averbação dessa área no Registro de Imóveis.

(Precedentes: REsp 998.727/TO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS,

SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/2010, DJe 16/04/2010; REsp

1060886/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em

01/12/2009, DJe 18/12/2009; REsp 665.123/PR, Rel. Ministra ELIANA

CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/12/2006, DJ 05/02/2007)

2. O ITR é tributo sujeito à homologação, porquanto o § 7º, do art. 10, daquele diploma normativo dispõe que:

"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.

(...)

§ 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." (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

3. A isenção não pode ser conjurada por força de interpretação ou integração analógica, máxime quando a lei tributária especial reafirmou o benefício através da Lei n.º 11.428/2006,

reiterando a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b"), 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.

(...)

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;

V - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

4. A imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, impondo ao julgador, na apreciação da lide, ater-se aos critérios estabelecidos em lei.

5. Consectariamente, decidiu com acerto o acórdão a quo ao firmar entendimento no sentido de que, litteris:

"Assim, entendo que deve ser promovida a subtração da área de reserva legal. Embora não houvesse a averbação da área demarcada como reserva legal na época do fato gerador (1998), o que só ocorreu em 2002, entendo que deve haver a subtração de 20% da área do imóvel. Deve-se considerar como área de reserva apenas o limite mínimo de 20% estabelecido pelo art. 16 da Lei nº 4771/65, e é o caso dos autos. Mesmo enquanto não averbada, havia a proteção legal sobre o mínimo de 20% da área rural.

Convém lembrar que a imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, o que impõe ao julgador na apreciação da lide ater-se aos critérios estabelecidos em lei e ao conteúdo da prova produzida, quando existente. Se é verdadeira a assertiva de que a "Administração Pública" não pode ir contra fato que ela mesmo deu origem, também o é que o juiz não está adstrito às alegações das partes, devendo aplicar, em matéria tributária, as disposições legais pertinentes.

No que tange ao imposto referente ao exercício de 1998, à época já se encontrava em vigor a Lei nº 9.393/96, que, inovando o regramento legal até então existente, promoveu alteração significativa na sistemática de lançamento do ITR - abandonou o

lançamento de ofício (art. 6º da Lei nº 8847/94) para adotar o lançamento por homologação (art. 10 da Lei 9393/96). Mero ato administrativo de averbação não pode ilidir a prova material da existência da área de reserva legal, consubstanciada em ato de vistoria e/ou prova pericial, esta rejeitada de plano."

6. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

7. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial a que se nega provimento.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Quanto à apresentação do ADA, também há inúmeros precedentes, merecendo apenas para destaque, parte da ementa do RE 1261964 GO, julgado em 17/11/2011, que teve como Relator o Ministro Mauro Campbell Marques, da Segunda Turma, que destacamos:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA - ADA.

3. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que não é necessária a exigência prevista na Instrução Normativa – SRF 73/2000, quanto à apresentação de Ato Declaratório Ambiental – ADA do IBAMA, para a exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR. Precedentes: REsp 1125632/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, Dje 31/08/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007, p. 296; REsp 665123/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/12/2006, DJ 05/02/2007, p. 202; REsp 587429/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/06/2004, DJ 02/08/2004, p. 323.

Assim, comungando deste entendimento, voto pela exclusão da base de cálculo do ITR das áreas declaradas de utilização limitada, assim como, pela inexigibilidade do ADA para que os Recorrentes usufruam deste benefício.

Destarte, estabelecida a área total do imóvel, tal como consta no trabalho fiscal, dela deverá ser excluída da tributável as de utilização limitada, no caso, 24.160,00 hectares, que é a constante da DITR (fl. 22) por eles apresentada referente ao período base 2.003.

Necessário agora apreciar a questão do VTN, uma vez que o valor declarado pelos Recorrentes foi rejeitado e sobre a área tributável aplicado valor constante na SIPT, que de acordo com o demonstrativo de fl. 7, pelo autuante foi atribuído ao hectare o valor de R\$ 231,33, refutando o declarado pelos Recorrentes, de R\$ 12,00 apenas.

Os valores constantes do SIPT encontram sua validade em diploma legal, não obstante, são de presunção relativa, passível de contestação pelos contribuintes, e no entender deste Relator, não necessariamente através de laudo elaborado por engenheiro, nos termos da Norma ABNT, podendo ser afastada através de qualquer outro meio de prova obtido lícitamente, de que a SIPT não corresponde com a realidade da área discutida, mas necessariamente, através de documentos efetivamente convincentes.

Ocorre, neste particular, que no laudo apresentado pelos Recorrentes, à fl. 113, o profissional por eles contratado para elaborá-lo apresenta o preço médio para a região o valor de R\$ 160,18 o hectare, para em seguida, no que denomina de Intervalo de Confiança, o menor valor de R\$ 112,13 e como sendo o maior, R\$ 208,24, para concluir em seguida que devido a conflitos agrários na região e distancia da capital Cuiabá-MT, com difícil acesso ou mesmo intransitável em determinados períodos do ano, o valor do hectare seria de R\$ 12,00, tal como declarado pelos Recorrentes.

Ocorre, que os autuados Recorrentes não apresentaram um único documento que comprovasse a existência de ação possessória para que evidenciasse que suas áreas eram objeto de medida judicial desta natureza, ou que apresentasse qualquer outra peculiaridade que a diferenciasses das demais referidas no laudo, para as quais foram atribuídos valores bem superiores. Por esta razão, não acolho os argumentos e voto pela manutenção do VTN atribuído pelo agente autuante, pois os noticiários de jornais acostados, sobre as contingências causadas pela chuva na região, não permitem afirmar que as mesmas são permanentes ou circunstanciais.

Sobre o profissional que emitiu o laudo apresentado pelos Recorrentes, em resposta a Ofício expedido pela Receita Federal (fl. 192), o CREA-MT, através de Câmara Especializada de Agricultura, informa que o mesmo teria extrapolado à sua habilitação técnica, dando a entender que estaria inscrito na qualidade de técnico em agropecuária, constituindo penalidade ainda mais grave, a utilização do título de Engenheiro Agrimensor. Não obstante, como tenho me posicionado contrário à padronização de um único meio de prova para estas questões, e dele nada extrair para o entendimento proferido, considerando oportuno apenas destacar este fato para conhecimento dos meus pares, deixando a questão apenas para aquela autarquia de profissionais.

Sobre a alegação dos Recorrentes de que o lançamento fiscal não obedeceu ao princípio constitucional que veda a utilização da cobrança do imposto como confisco, a

mesma também não pode prosperar, quer com relação ao imposto, ou mesmo, com relação à multa, uma vez que ambos decorrem de lei, e dentro das suas disposições foram aplicadas.

Quanto às citações na decisão recorrida, que externou o seu vínculo à legislação, nela incluindo menções ao decreto n.º 4.382/2002 que regulamenta o ITR, não poderia ser diferente, pois seu ato está vinculado a este princípio constitucional, o que não impede que as citações sejam contestadas através da peça recursal, tal como está sendo exercida neste ato.

Pelas razões acima expostas, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso, para excluir da base de cálculo do imposto, a área de 24.160 hectares, constante na DITR como de utilização limitada.

Assinado digitalmente

ATILIO PITARELLI

Voto Vencedor

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, bem como na necessidade de sua averbação cartorária.

Especificamente, 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 que deve ser afetada à reserva legal, nas diversas regiões do país, determinando, ainda, que tal reserva seja averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel (art. 16, § 8º, do Código Florestal).

Inicialmente, far-se-á um breve apanhado jurisprudencial sobre a necessidade, ou não, da averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

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

Começa-se pelo REsp 1.125.632/PR, da Primeira Turma, 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 contrario 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 exigiu a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel como condição para fruição da redução do ITR.

Porém, 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 a decisão de dezembro de 2009 não faz 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 sobre a presente controvérsia, tal situação não é amainada pelo que ocorre no âmbito da jurisprudência administrativa, como abaixo se demonstrará.

A jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, competente para apreciar as controvérsias no seio do ITR até março de 2009, era oscilante no tocante à averbação cartorária da área de reserva legal. Abaixo, breve apanhado da jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, para exercícios posteriores ao ITR-exercício 2001, em decisões prolatadas no ano de 2008, trazendo também algumas informações sobre a exigência de ADA, já que, em regra, debate-se a exigência do ADA e da averbação cartorária para deferimento da fruição da benesse tributária no tocante à área de reserva legal:

1. 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;
2. 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);
3. Ausência de averbação cartorária da reserva legal, por si só, 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;
4. área de reserva legal averbada e ADA extemporâneo reconhecida 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;
5. área de reserva legal averbada extemporaneamente reconhecida para reduzir o ITR devido – Acórdão nº 301-34788, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade (os vencidos exigiam o ADA para os exercícios posteriores a 2001);

6. comprovação da área de utilização limitada (reserva legal) a depender do ADA e da 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 sobre a averbação da área de reserva legal, tem-se:

- 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); averbação cartorária e ADA intempestivo (1ª Câmara); averbação cartorária intempestiva (1ª Câmara); averbação e ADA tempestivos (2ª, 3ª e 3ª TE);

Da jurisprudência acima, claramente não se extrai qualquer posição consolidada no tocante à averbação cartorária para a área de reserva legal (há precedentes de todas as Câmaras ordinárias com reconhecimento da área de reserva legal a partir de laudos técnicos), sendo certo que as posições mais formais, com exigência do ADA e da averbação tempestivos para a área de reserva legal são tomadas, em regra, por voto de qualidade (vide item 6, acima), a demonstrar a profundidade da controvérsia.

Longe de tecer quaisquer críticas à jurisprudência do Terceiro Conselhos de Contribuintes, aqui se reconhece a funda controvérsia no tocante a averbação cartorária da reserva legal para reconhecimento dos benefícios isentivos no âmbito do ITR, ressaltando que o próprio Superior Tribunal de Justiça tem também vacilado na solução dessa controvérsia, como se viu acima, 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 à averbação da área de reserva legal.

Da área tributável para fins do ITR se excluem as áreas de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas ambientais, comprovadamente impréstáveis para os fins do setor primário, 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.

Claramente vê-se que as áreas de interesse ambiental ou impréstáveis 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 que devem ser implementados para que uma área seja considerada de reserva legal para fins de fruição da isenção no âmbito do ITR.

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 as áreas de reserva legal ou de preservação permanente estejam sendo utilizadas indevidamente em atividades agrícolas, extrativistas 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 (no caso vertente, a existência das próprias áreas ambientalmente protegidas).

Como exemplo de requisito isentivo de ordem formal, para isenção do IRPF, não basta o contribuinte portar alguma 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. Nessa mesma linha, o art. 4º, V, da Lei nº 8.661/1993 determina que o contribuinte detentor de um Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - 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 nos termos do Código de Propriedade Industrial, ou seja, não basta ter um contrato de transferência de tecnologia firmado com uma empresa estrangeira, mas se deve averbá-lo no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - 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 a área de 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 cartorária da área de reserva legal 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 o 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 conseqüência 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 nºs 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, sendo, inclusive, a defesa do meio ambiente um dos princípios da ordem econômica..

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.

A interpretação acima está alicerçada no entendimento de que o ITR é um imposto de feição essencialmente extrafiscal, tendo pouco valor o aspecto fiscal, arrecadatório. Aqui, tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho¹:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

No dizer de José Marcos Domingues Oliveira² (1999, p. 37) a “Tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.”, sendo certo que é do conhecimento geral que o ITR é um imposto marcadamente extrafiscal, desde sua instituição, primeiramente tentando atingir os fins da reforma agrária e gravando de forma mais vertical os latifúndios improdutivos, como se viu com o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64) e com as alterações perpetradas pela Lei nº 6.746/79 nesse Estatuto, e, posteriormente, notadamente com a Lei nº 9.393/96 (e suas alterações posteriores, como a Lei nº 11.428/2006), avultou a extrafiscalidade do ITR no tocante à preservação das áreas de interesse ambiental, já que tais áreas não compõem as áreas objeto da incidência do imposto, bem como a progressividade a depender do binômio área total do imóvel/grau de utilização.

Apenas para se ter uma idéia da irrelevância do aspecto fiscal, arrecadatório, do ITR, no ano de 2009, as receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil atingiram 682.983 bilhões de reais, e, desse montante, a arrecadação do ITR atingiu a mísera quantia de 480 milhões

reais, ou seja, 0,07% do total arrecadado³, isso no país que é o quinto maior em extensão do planeta, a indicar que, a despeito das enormes áreas rurais do Brasil, a questão arrecadatória é marginal, secundária.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª ed., São Paulo: Noeses, p. 241.

² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita. 2ª ed. (rev. e amp.), Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 37.

³ Esses dados da arrecadação federal podem ser acessados no site da internet da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/AnaliseMensaldez09.pdf>.

De outra banda, o aspecto extrafiscal do ITR é cristalino, e diversos pontos dessa extrafiscalidade podem ser anotados, a saber:

- imunidade da pequena gleba familiar, a favorecer a fixação do homem no campo;
- progressividade das alíquotas, como se vê no anexo da Lei nº 9.393/96, no qual uma propriedade com o mesmo grau de utilização do imóvel rural, pode variar a alíquota de 1% a 20%, a depender do porte da propriedade, tudo a agravar mais fortemente as propriedades de maior porte, favorecendo os minifúndios e propriedades de pequeno porte;
- tributação mais favorecida dos imóveis rurais com maior grau de utilização das atividades do setor primário, a privilegiar um mais racional uso da terra;
- exclusão da área de tributável das partes do imóvel que detém interesse ecológico (áreas de preservação permanente e de reserva legal; de interesse ecológico declaradas pelos órgãos ambientais; imprecáveis para a atividade primária e declaradas de interesse ecológico pelo órgão ambiental competente; de servidão florestal ou ambiental; e cobertas por florestas nativas), destacando a preservação do meio ambiente.

Em um cenário dessa natureza, deve-se privilegiar toda a interpretação que potencialize os aspectos extrafiscais do ITR e, dentre esses, avulta a relevância das áreas de proteção ambiental, sendo que a averbação cartorária da área de reserva legal é um importante requisito para a conservação da área protegida, para as atuais e futuras gerações, devendo ser rechaçada qualquer interpretação que enfraqueça o aspecto extrafiscal do ITR, como aquela que arrosta a necessidade da averbação cartorária da área de reserva legal, pelo simples fato de não haver um comando literal na Lei nº 9.393/96 para o mister.

Ora, o art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige 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, com as exceções previstas no Código Florestal.

A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, obrigação *propter rem*, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Insiste-se que afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada.

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, nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como condicionante à isenção do ITR. Deve-se, porém, definir um termo final de quando poderia ser implementada a averbação cartorária da área de reserva legal, para fruição da exclusão da área tributável do ITR, pois não se pode deixar ao alvedrio do contribuinte implementar a averbação da área, sob pena de vulnerar a cogência da obrigação, pois o contribuinte poderia, simplesmente, aguardar o início do procedimento fiscal para fazê-la, hipótese que jamais pode se concretizar, já que a quantidade de imóveis de um país continental como o Brasil é imensa, não sendo razoável imaginar que a autoridade tributária tenha condições de auditar todos os imóveis rurais do país. Dessa forma, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (*O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas*), poderá averbar no CRI a área de reserva legal, podendo fruir das benesses tributárias. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início do procedimento fiscal.

O entendimento acima, no tocante à necessidade de averbação cartorária da área de reserva legal, já foi adotado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, como se viu no Acórdão nº 9202-01.639, sessão de 25 de julho de 2011, redator do voto vencedor este Conselheiro relator, por maioria, que restou assim ementado (excerto):

(...)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ. O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige 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, com as exceções previstas no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis - CRI é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse

tributária. Afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto fundamentalmente de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada.

Agora, 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, e 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, como aqui se discutiu anteriormente.

Mais uma vez, entretanto, como a Lei nº 6.938/81 não fixou prazo para apresentação do ADA, parece descabida a exigência feita pelo fisco federal de apresentação do ADA contemporâneo à entrega da DITR, sendo certo apenas que o sujeito passivo deve apresentar o ADA, mesmo extemporâneo, desde que haja prova outras da existência das áreas de preservação permanente e utilização limitada.

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.**

Nestes autos, não foi apresentado o ADA nem a averbação cartorária para a área de utilização limitada (reserva legal), sendo de rigor manter a área de 24.160 hectares sob incidência do ITR, negando provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS