

MDS - II

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

Processo nº 10240.000393/2005-03
Recurso nº 341.234 - Voluntário
Acórdão nº 2201-00.788 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2010
Matéria Imposto Territorial Rural
Recorrente ISAAC BENAYON - ESPÓLIO
Recorrida DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2001.

RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO. O § 8º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965 (Código Florestal) traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel da área de reserva legal. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal, condição indispensável para a exclusão dessas áreas na apuração da base de cálculo do ITR.

TAXA SELIC. SÚMULA N° 4.

O Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou o Enunciado da Súmula 04 que dispõe que “a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA N° 2.

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator designado. Vencido o conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva (relator). Designado para elaborar o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JÚNIOR - Presidente

MOÍSES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA – Redator designado

EDITADO EM: 24 FEV 2011

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Janaína Mesquita Lourenço de Souza, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Francisco Assis de Oliveira Júnior (Presidente).

Relatório

A infração encontra-se descrita na letra “c” da fl. 22, nos seguintes termos:

“c) o ADA foi protocolizado tempestivamente, em 13.11.2001, atendendo a exigência prescrita pela legislação federal e pelo manual de preenchimento do ITR/2001. Neste ADA foi declarado 16.116ha de reserva legal. Entretanto, pela Certidão de Inteiro Teor do imóvel, apenas 50% (cinquenta por cento) da área do imóvel fiscalizado está averbado para preservação permanente, conforme Av-08/1651 com data de 18.08.92. Sendo assim a falta de averbação da área total declarada no ADA como reserva legal está infringindo o disposto no artigo 16, § 2º, da Lei nº 4.771/65 – Código Florestal, com alterações posteriores, e o disposto no artigo 16, inc. I da IN/SRF nº 060/01.”

Pelo que se extrai da certidão de fls. 46, Isaac Benayon Sabbá, na época do fato gerador, era falecido, razão pela qual o lançamento se deu em face do espólio.

O autuado apresentou impugnação de fls. 31/94, instruída com os documentos de fls. 46/94, alegando, em síntese:

a) que o imóvel rural fiscalizado goza da isenção no pagamento do ITR, pois está localizado na área extrativista do Jaci-Paraná, Zona 3, Subzona 3.2, prevista como área de proteção ambiental, nos termos da Lei Complementar nº 233, de 2000, do Estado de Rondônia. Nesse ponto, aponta o parecer técnico nº006/Gaz/Sedam, datado de 28/07/2000, em que a Secretaria de Estado do Desenvolvimento Ambiental do Governo de Rondônia - SEDAM declara que o imóvel rural está 100% inserido dentro da Reserva Extrativista de Jaci-Paraná, área de proteção ambiental (fl. 69).

b) a ilegalidade da taxa SELIC;

c) a inaplicabilidade da multa por ser confiscatória.

A DRJ, na decisão proferida às fls. 96/100, manteve a exigência tributária, nos termos da ementa que segue abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE RURAL –
ITR*

Exercício: 2001

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de áreas como de preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento delas pelo Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.


3

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DECLARADA DE
INTERESSE ECOLÓGICO. COMPROVAÇÃO.**

Não se tributa com o Imposto Sobre a Propriedade Rural – ITR a área 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 para as áreas de preservação permanente e reserva legal, ou seja, além do manejo sustentável.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2001

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Lançamento Procedente.” (grifos no original)

Inconformado, o contribuinte interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 105/119, repetindo, essencialmente, o razoamento de que se valeu na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Inicialmente, vejo que a impugnação, embora sustentando que o lançamento é indevido, se divorciou dos fundamentos do lançamento, situação esta que foi seguida pelo acórdão da DRJ que procurou responder as alegações feitas pela parte impugnante. Todavia, interessa para exame a matéria descrita no auto de infração, mais especificamente na letra “c” da fl. 22, isto é, se a falta de averbação da área declarada em ADA junto à matrícula do imóvel se constitui em motivo para a glosa da área de reserva legal.

Em síntese, o contribuinte tem averbado junto à matrícula 8.178 hectares correspondente à área de reserva legal. Esta área situa-se no interior de zona sócio-econômico-ecológica do Estado de Rondônia, nos termos dispostos na Lei Complementar nº 233, de 2000, daquele Estado. O fiscalizado entregou, de forma tempestiva, o ADA de fls. 17 declarando a totalidade da área como sendo área de reserva legal. A fiscalização admite a existência do ADA, mas fez o lançamento porque apenas parte da área está averbada.

Feitos os registros acerca da situação fática, para fins de compreensão da matéria, cabe analisar, à luz da Lei nº 9.393, de 1996, que trata da exigência do Imposto Territorial Rural, os seguintes pontos:

- a) *O fato gerador do ITR descrito no artigo 1º, que se encontra inserido no Capítulo I, Seção I, da referida Lei;*
- b) *As hipóteses de isenção do ITR descritas no artigo 3º, que se encontra inserido na Seção II do Capítulo I e;*
- c) *As delimitações da base de cálculo e/ou exclusões da área tributável para efeito de apuração do imposto, previstas no artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996.*
- d) *Dos aspectos relacionados às áreas de preservação permanente e de reserva legal.*

Do fato gerador do ITR

Em conformidade com o que dispõe o artigo 1º da Lei nº 9.393, de 1996, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município em 1º de janeiro de cada ano. Nestes termos o legislador delineou o fato gerador do imposto territorial rural:

"Art. 1º. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município em 1º de janeiro de cada ano.

...

§ 2º. Para os efeitos desta Lei considera-se imóvel rural a área contínua formada de uma ou mais parcelas de terras localizada na zona rural do município.

Das hipóteses de isenção do ITR

Desencadeada a fenomenologia do “fato gerador” (*hipótese de incidência, suporte fático etc.*), para que ocorra a isenção é necessário que outra norma, geralmente prevista no mesmo texto legislativo, segregue determinadas situações mitigando os efeitos da incidência tributária para as hipóteses previstas na norma de isenção. Neste sentido, dispõe o artigo 3º da Lei nº 9.393, de 1996:

Art. 3º. São isentos do imposto:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

- a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;*
- b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;*
- c) o assentado não possua outro imóvel;*

II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário:

- a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;*
- b) não possua imóvel urbano.*

É importante observar que os casos de isenção estão elencados, em números precisos, no artigo 3º. O artigo 10, adiante analisado, não trata de isenção, mas sim de exclusões e redução da base de cálculo, ou seja, do critério quantitativo.

Das delimitações da base de cálculo e/ou exclusões da área tributável para efeito de apuração do imposto, previstas no artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996

Identificado o fato gerador - (*propriedade ou posse de imóvel fora do perímetro urbano em 1º de janeiro de cada ano-calendário*) - e as hipóteses de isenção descritas no artigo 3º, para apuração do valor do imposto a pagar, falta apurar a base de cálculo e a alíquota aplicável.



A área de propriedade ou posse de imóvel rural, para fins de apuração do ITR, é mensurada por hectare¹. Assim, identificado o número de hectares, o preço da área por hectare e a alíquota aplicável, ter-se-ia, em princípio, o valor do imposto a pagar. Porém, em se tratando de superfície territorial, sobre esta podem ser edificados bens ou cultivadas pastagens, culturas e florestas que alteram o valor da terra. Atento a estas peculiaridades o legislador excluiu, para efeitos de cálculo do valor do imóvel, os seguintes elementos especificados no artigo 10, I, da Lei nº 9.393, de 1996:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas.

Além das exclusões relacionadas ao valor da terra nua – VTN, o inciso II do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, excluiu da área tributável os seguintes espaços:

- 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 à alínea pela Lei nº 11.428, de 22.12.2006, DOU 26.12.2006)
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Alínea acrescentada pela Lei nº 11.428, de 22.12.2006, DOU 26.12.2006)
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.727, de 23.06.2008, DOU 24.06.2008).

¹ Art. 2º da Lei 9.393, de 1996

O artigo 10, II, da Lei nº 9.393, de 1996, conforme dito anteriormente, não trata de isenção, mas fixa os contornos e limites da base de cálculo do ITR. Importante observar que o legislador excluiu, entre outras, as áreas de preservação permanente e de reserva legal sem estabelecer qualquer condição para tal exclusão. Assim, caracterizada a existência destas áreas na propriedade, as mesmas não compõem a base de cálculo do ITR.

Dos aspectos relacionados às áreas de preservação permanente e de reserva legal

Nos termos do artigo 1º, § 2º, II e III, do Código Florestal², que identifica e fixa as funções das áreas de preservação permanente e de reserva legal; a **primeira** tem por finalidade 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. A **segunda** é 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.

As áreas de preservação permanente, pelo que dispõem os artigos 2º e 3º do Código Florestal, se constituem, ou melhor, se identificam, de duas formas, quais sejam:

- a) as primeiras, relacionadas no artigo 2º, que decorrem pura e simplesmente da lei; e
- b) as segundas, referidas no artigo 3º, que necessitam ser declaradas por ato do Poder Público.

Assim, as áreas situadas ao longo dos rios; ao redor de lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais; nas nascentes; no topo de morros, montes, montanhas e serras; nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45º, equivalente a 100% na linha de maior declive; nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues, entre outras citadas no artigo 2º, são consideradas reservas permanentes independentemente de qualquer ato do proprietário ou do poder público.

Por sua vez, as florestas e demais formas de vegetação natural, previstas no artigo 3º do Código Florestal destinadas a atenuar a erosão das terras; a fixar as dunas; a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias; a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares; a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico; a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção; a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas e para assegurar condições de bem-estar público, necessitam ser declaradas por ato do Poder Público.

² Art. 1º

.....
§ 2º Para os efeitos deste Código, entende-se por:

II - área de preservação permanente: área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, 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;

III - Reserva Legal: 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;

Questão a ser considerada é se o ato do Poder Público, de que trata o artigo 3º do Código Florestal, para reconhecer área de preservação permanente, precisa ser específico para cada propriedade ou se pode se referir a determinada localidade ou espaço territorial contemplando áreas de vários proprietários. Ao meu sentir, quando o Poder Público reconhece que determinada área é de preservação permanente porque tem por finalidade manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas; ou que se destina a assegurar condições de bem-estar público; ou que serve de asilo a exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção, tal reconhecimento não se dá em relação aos limites e divisas de uma única propriedade, mas sim a determinada região ou ecossistema. Por tais razões, entendo que o reconhecimento do Poder Público de que trata o artigo 3º, bem como nas situações previstas nas alíneas “b” e “c” do artigo 10, § 1º, II, da Lei nº 9.393, de 1996, não diz respeito aos limites de uma única propriedade, mas sim a determinado ecossistema que pode ser composto por uma ou por inúmeras propriedades situadas em determinada região.

A propósito das situações previstas no artigo 10, II, b, da Lei nº 9.393, de 1996, observemos o texto da lei, “*in verbis*”, grifado por mim:

Art. 10.

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

.....

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**;

A questão que se coloca é qual o alcance das expressões: “e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior”, previstas na alínea b. Pelo que se depreende desta norma, as áreas de interesse ecológico excluídas da base de cálculo do ITR são aquelas que por decisão do Poder Público o proprietário sofre restrições maiores daquelas existentes em relação às áreas de preservação permanente e de reserva legal. Na reserva legal, por exemplo, conforme destacado anteriormente, é possível o uso ou exploração sustentável dos recursos naturais existentes sobre a área, situação que não é possível nas áreas de interesse ecológico.

Ao meu sentir, as áreas de interesse ecológico não estão adstritas aos limites de uma única propriedade, mas sim a um determinado ecossistema³. Por tal razão, o ato do

³ Exemplo de situação de que a área de interesse ecológico não está adstrita aos limites de uma propriedade, mas sim a determinado ecossistema, pode ser extraído da Lei nº 9.060, de 22 de dezembro de 2008 - D.O. 22.12.08, do Estado do Mato Grosso que fixou os limites considerados de interesse ecológico pela Lei nº 6.758, de 1996, daquele Estado. Assim dispõe a norma:

Art. 1º Ficam estabelecidos, conforme o Anexo I desta lei, os limites da Planície Alagável da Bacia do Alto Paraguai no Estado de Mato Grosso, compreendendo 98,79% do município Barão de Melgaço, 80,62% do

poder público não precisa ser individualizado para cada propriedade. Entretanto, para exclusão de tais áreas da base de cálculo deve conter restrição maior do que àquelas previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Sem que o ato do Poder Público contenha tal requisito, isto é, restrição maior daquelas inerentes às áreas de preservação permanente ou de reserva legal, a ser avaliada no caso concreto, as áreas de interesse ecológico, mesmo que reconhecida pelo Poder Público, integram a base de cálculo do ITR.

Há quem entenda que o fato de uma área ser reconhecida de interesse ecológico, como ocorre em determinadas ecossistemas do Pantanal Mato-grossense ou da Serra do Mar, não impede o cultivo por seus proprietários. Em assim sendo, para os que deste modo pensam, só ato declaratório específico para cada propriedade, excluiria a área da base de cálculo do ITR. Em que pese meu respeito aos defensores deste entendimento, com eles não comungo por três razões:

a) em se tratando de preservação ambiental esta não se limita às linhas divisórias de uma propriedade, mas sim ao ecossistema local que pode ser caracterizado por várias propriedades e/ou municípios.

b) a área de interesse ecológico só é excluída da base de cálculo do ITR se o ato ampliar as restrições além daquelas previstas para a área de reserva legal e de preservação permanente, o que quer dizer que a exploração e cultivo ficam comprometidos.

c) a exigência de outros pressupostos não contidos na lei é de cunho subjetivo do aplicador/interprete, extrapolando os limites da legislação específica, inclusive o artigo 111, II, do Código Tributário, o qual estabelece que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos. Cabe ao julgador ater-se aos critérios estabelecidos na lei, não lhe sendo permitido interpretação extensiva ou analógica para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva.

Da questão da averbação das áreas de reserva permanente e de reserva legal para fins de exclusão da base de cálculo do ITR

O artigo 10, II, a, da Lei nº 9.393, de 1996, ao excluir determinadas áreas da base de cálculo do ITR faz referência às áreas “*de preservação permanente e de reserva legal*”, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965”. Por conta destas expressões, a Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por maioria de votos, vem decidindo pela necessidade de averbação da área de reserva legal para fins de

município de Poconé, 58,61% do município de Cáceres, 55,51% do município de Santo Antônio do Leverger, 25,47% do município de Nossa Senhora do Livramento, 20,52% do município de Itiquira, 1,93% do município de Lambari D’Oeste, 0,21 % do município de Curvelândia, 0,16% do município de Rondonópolis, 0,04% do município de Porto Estrela, 0,01% do município de Juscimeira.

Parágrafo único Considera-se como Pantanal a Área da Planície Alagável da Bacia do Alto Paraguai, conforme Anexo II.

Art. 2º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revoga-se a Lei nº 7.160, de 23 de agosto de 1999.

Pelo que se extrai da Lei acima citada, a partir de 2008, 98,79% da área do

exclusão desta da base de cálculo do ITR, tendo por fundamento o disposto no artigo 16., § 8, que assim dispõe:

“§ 8º. 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 neste Código.”

Tenho que o artigo 10, II, a, da Lei nº 9.393, de 1996, ao falar em áreas de “preservação permanente e de reserva legal”, previstas no Código Florestal, está definindo-as para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, sem condicionar a averbação destas junto à matrícula como requisito para a respectiva exclusão. Tanto assim o é que a área de preservação permanente não é averbada à margem da matrícula. Por sua vez, para o possuidor que também é sujeito passivo do ITR e não tem legitimidade para requerer averbação à margem da matrícula, o § 10⁴ do artigo 16 do Código Florestal, se dá por satisfeita mediante termo firmado frente ao poder público assumindo o compromisso de respeitar a área de reserva legal.

Em que pese o entendimento da dota maioria da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não me parece lógico dizer que a norma que exclui a área de reserva legal da base de cálculo do ITR exige a averbação da respectiva área porque tal exigência está contida no Código Florestal. Tenho que a averbação é um dos meios de prova, mas não o único. Tanto assim o é que em relação ao possuidor a área de reserva legal é excluída da base de cálculo, não em face da averbação, mas da celebração de termo de ajustamento de conduta com o Poder Público.

Entendo que a averbação à margem da matrícula não se constitui no único meio para provar a existência da área de reserva legal. O proprietário, assim como o possuidor, podem estabelecer termo de ajustamento de conduta, à semelhança do que trata o § 10 do art. 16 do Código Florestal, definindo área de reserva legal possuindo tal termo, se respeitado na prática, documento eficaz para exclusão da área da base de cálculo tanto em relação ao proprietário quanto ao possuidor.

Conforme já destaquei, o sujeito passivo do ITR tanto o proprietário quanto o possuidor. Assim, não vejo razões para em relação a um dos sujeitos passivos, no caso o possuidor, se admitir o termo de ajustamento de conduta de que trata o artigo 16, § 10, do Código Florestal, para fins de redução da área tributável, e não se admitir em relação ao proprietário.

Finalmente, resta analisar se o termo de ajustamento de conduta ou outro documento firmado pelo proprietário ou possuidor para fins de preservação das áreas de preservação permanente e de reserva legal tem natureza constitutiva ou declaratória. Alguns,

⁴ § 10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural.

com excelentes razões, apontam natureza constitutiva tendo como principal fundamento de que uma vez averbado à margem da matrícula tal situação é inalterável em relação ao imóvel. O argumento é forte, mas não responde a questão relacionada ao possuidor, cujo termo de ajustamento de conduta fica limitado à declaração deste perante o poder público, assumindo a obrigação de respeitar a área de reserva legal.

Se entendermos que a área de reserva legal tem natureza constitutiva e não declaratória, tal natureza só se aplicaria a um dos sujeitos passivos, no caso o proprietário.

Apesar de reconhecer que o Direito e a Jurisprudência estão em constante evolução, em nome da segurança jurídica a ser conferida aos jurisdicionados, mantenho o entendimento de que as áreas de reserva legal se caracterizam no mundo dos fatos a partir do momento em que o possuidor ou proprietário, independentemente de registro, adotar ações concretas para que elas existam e sejam preservadas no mundo real. Não haverá reserva legal pela simples averbação junto à matrícula, mas sim pela proteção da área correspondente. O mesmo raciocínio vale em relação à área de preservação permanente.

Quanto ao argumento de que a redução da área tributável do ITR deve ser analisada com interpretação literal da legislação, com o que concordo, registro que somente por analogia, restrita ao proprietário, sem aplicação ao possuidor que também é sujeito passivo, consigo ver a necessidade de averbação da área junto à matrícula. Todavia, as normas que estabelecem exigências fiscais, isenções ou reduções da base de cálculo não comportam interpretações analógicas e nem subjetivas.

Com tais razões, concluo que a averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel se constitui em meio de prova para fins de redução da área tributável. Isto, todavia, não significa dizer que tal área também não pode ser excluída quando, no processo, existirem outros meios de prova, tais como o termo de ajustamento de conduta que se exige em relação ao possuidor. (art. 16, § 10, do Código Florestal).

A averbação da área junto à matrícula faz prova em favor do sujeito passivo. Com a averbação, até prova em contrário, a cargo da autoridade fiscal, presume-se a existência da área de reserva legal. Inexistindo averbação ou termo de ajustamento de conduta, cabe ao proprietário ou possuidor fazer prova da existência da área de reserva legal, admitindo-se para tal de todos os meios lícitos de provas.

Do alcance das disposições inseridas pela Lei nº 10.165, de 2000.

Até o ano de 2000, o legislador excluiu os espaços elencados no inciso II, do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, do critério quantitativo (base de cálculo) sem qualquer exigência. Todavia, neste ano, aprovou a Lei nº 10.165, de 27/12/2000, que alterou a Lei nº 6.938, de 30/08/1981, *que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências*, inserindo o artigo 17-0, cujo § 1º estabeleceu, para fins de redução do ITR a recolher, a necessidade de utilização do ADA. Neste sentido, cita-se o texto normativo:

Lei nº 6.938, de 1981, com a redação atribuída pela Lei nº 10.165, de 2000.



Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental — ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título da Taxa de Vistoria.

§ 1º- A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória (grifei).

Deixando de lado a imprecisão terminológica que usa as expressões “*para efeito de redução do ITR*”, quando o correto é “*para efeito de redução da área tributável*”, há que se identificar o alcance da norma quando, em lei geral, *que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação*, e dá outras providências, passa a exigir a utilização do ADA. Para tal é necessário que se responda, no mínimo, as seguintes perguntas:

1 - Teria a Lei Geral, de 2000, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, estabelecido exigência para fins de redução da área tributável?

2 - Caso afirmativo, qual a finalidade e o alcance da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/2001, que se encontra em vigor por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 2001, e inseriu o § 7º ao artigo 10, da Lei do ITR dismando, “in verbis”:

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas a e d do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (NR) (Parágrafo acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24.08.2001, DOU 25.08.2001 - Ed. Extra, em vigor conforme o art. 2º da EC nº 32/2001).

3 - Porque razão teria o legislador dito que a declaração para fins de isenção do ITR relativa às áreas de reserva legal e preservação permanente não está sujeita a prévia comprovação pelo declarante?

4 - O § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, inserido pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, contempla situação menos gravosa do que as disposições contidas no artigo 17-O, § 1º, Lei nº 6.938, de 1981, com a redação atribuída pela Lei nº 10.165, de 2000?

5 - Caso afirmativo teria incidência as disposições do artigo 106 do CTN, que trata da aplicação da lei a fato pretérito⁵, quando esta for mais benéfica em relação à infração praticada?

6 - A não entrega do Ato Declaratório Ambiental e redução da área tributável sem este ato caracteriza infração pelo sujeito passivo?

7 - Se a falta de entrega do Ato Declaratório Ambiental não caracteriza infração como justificar autuação fiscal? ou

8 - Se a falta de entrega do Ato Declaratório Ambiental caracteriza infração como explicar o disposto na Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, que diz que para fins de exclusão da base de cálculo da área de reserva legal e de preservação permanente o contribuinte não está sujeito a qualquer procedimento prévio?

9 - Seria o Ato Declaratório Ambiental apenas um dos meios de prova pelos quais o proprietário também pode demonstrar a existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente?

Partindo da definição e das finalidades das áreas de preservação permanente e de reserva legal em que **a primeira** tem 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 e **a segunda** é 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, entendo que estas áreas se caracterizam no mundo dos fatos a partir do momento em que o possuidor ou proprietário, independentemente de registro ou de declaração formal adotar ações concretas para que elas existam no mundo real. **Materialmente não haverá reserva legal pela simples averbação junto à matrícula, mas sim pela proteção da área correspondente.** O mesmo raciocínio vale em relação à área de preservação permanente.

Neste sentido, na linha do que penso, passou a andar bem o STJ quando, a partir de 1º de dezembro de 2009, no julgamento do REsp nº 1.060.866/PR, alterou sua jurisprudência passando a entender que “a Lei 4.771/65, na redação dada pela Lei nº 7.803/89, não condiciona a isenção do ITR à averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente.

Quanto à mudança de jurisprudência do STJ, tanto a Primeira quanto a Segunda Turma, competentes para apreciar a matéria, vêm decidindo na seguinte linha:

⁵ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 - a) quando deixe de defini-lo como infração;
 - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



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, por isso 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 mesma 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.

Resp 969.091/SC. Rel. Min. LUIZ FUX - PRIMEIRA TURMA. Dje 01/07/2010.

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI N. 9.393/96.

1. A Lei n. 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, preceitua que a área de reserva legal deve ser excluída do cômputo da área tributável do imóvel para fins de apuração do ITR devido (art. 10, § 1º, II, a).
2. Por sua vez, a Lei nº. 11.428/2006 reafirma o benefício e reitera a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b").
3. A relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, razão pela qual impõe-se ao julgador ater-se aos critérios estabelecidos em lei, não lhe sendo permitido qualquer interpretação extensiva para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva.

Recurso especial improvido.

(REsp 1.125.632 – PR. AC. Unan. 1ª Turma do STJ. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Julg. 06.04.2010. Fonte: DJe 16/04/2010)



Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI N. 9.393/96.

1. *A Lei n. 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, preceitua que a área de reserva legal deve ser excluída do cômputo da área tributável do imóvel para fins de apuração do ITR devido (art. 10, § 1º, II, a).*
2. *Por sua vez, a Lei n. 11.428/2006 reafirma o benefício e reitera a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b").*
3. *A relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, razão pela qual impõe-se ao julgador ater-se aos critérios estabelecidos em lei, não lhe sendo permitido qualquer interpretação extensiva para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva.*

Recurso especial improvido.

(REsp 998.727 / TO. AC. Unânime. Segunda Turma do STJ. Rel. Min. Humberto Martins. Julgamento 06 de abril de 2010. Dje 17/04/2010).

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI N.º 9.393/96.

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.

2. O ITR é tributo sujeito à homologação, por isso 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 "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".



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.

(REsp nº 1.060.866/PR. Acórdão unânime da Primeira Turma do STJ. Rel. Min. LUIZ FUX. Julgamento em 1º de Dezembro de 2009. Fonte: DJe 18/12/2009).

Pelo que se depreende do julgamento do REsp nº 1.060.866, que serviu de divisor de águas na alteração da jurisprudência do STJ, parece-me que o referido órgão, a partir daquele caso, inclusive fazendo referência ao artigo 106 do CTN, que trata da aplicação da lei a fato pretérito⁶, quando esta for mais benéfica em relação à infração praticada, vem entendendo pela desnecessidade do Ato Declaratório Ambiental – ADA ou averbação da área junto à matrícula do imóvel, para fins de redução do valor do imposto a pagar, ou melhor, para fins de redução da área tributável.

Deixando de lado a jurisprudência do STJ, entendo que por meio de norma geral, no caso a Lei nº 10.165, de 2000, que incluiu o artigo 17-0, § 1º, na Lei nº 6.938, de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, foi estabelecido, para o ano-base de 2001 a exigência do Ato Declaratório Ambiental – ADA, para fins de exclusão/redução das áreas de reserva legal e preservação permanente da base de cálculo do ITR.

O contribuinte que, no ano de 2001, excluiu áreas da base de cálculo do ITR sem ter apresentado Ato Declaratório Ambiental – ADA praticou infração sujeita a autuação fiscal. Porém, no ano de 2001, com a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24-08-2001, que se encontra em vigor por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 2001, tornou-se desnecessário qualquer procedimento prévio do proprietário ou possuidor, relacionado às áreas de reserva legal e preservação permanente para fins de redução da base de cálculo do ITR. A contar de tal norma o contribuinte, sob as penas da lei, declara o que existe e, se fiscalizado, deve provar a existência das áreas, sendo admitidos todos os meios lícitos de provas.

A partir da Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, a segregação das áreas de reserva legal e de preservação permanente da base tributável do ITR pode ser comparada

⁶ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
- a) quando deixe de defini-lo como infração;
 - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

com as deduções de despesas médicas, até o ano de 2010, da base de cálculo do valor do imposto de renda pessoa física. O contribuinte informa as despesas independentemente de procedimento prévio cabendo, em momento posterior, caso intimado, comprovar a existência das mesmas. Situação semelhante se dá em relação às áreas de reserva legal e de preservação permanente. O proprietário, o detentor de domínio útil ou o possuidor, ao entregarem a Declaração do ITR, declararam a existência das referidas áreas e, quando intimados, devem comprovar que elas existem no mundo real e não apenas em documentos formais.

Ao concluir que para o ano-base de 2001 a Lei nº 10.165, de 2000, estabeleceu a exigência do Ato Declaratório Ambiental – ADA, para fins de exclusão/redução das áreas de reserva legal e preservação permanente da base de cálculo do ITR e que o sujeito passivo que deduziu da área tributável espaços relativos à área de reserva legal sem ao menos requerer junto ao IBAMA a expedição do Ato Declaratório Ambiental praticou infração passível de autuação, não posso deixar de reconhecer que a Medida Provisória nº 2.166-67 de 2001, deixou de exigir o Ato Declaratório Ambiental como condição para exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR, razão pela qual é norma que prevalece em relação ao disposto no artigo 17-0, § 1º, da Lei nº 6.938, de 1981, pelas seguintes razões:

- a) O artigo 17-0, § 1º, que exige a apresentação do ADA está inserido na lei “que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências”, que em relação ao ITR é norma de caráter geral.,
- b) O § 7º do artigo 10, que dispensa a realização de procedimento prévio para fins de exclusão das áreas de reserva legal e de preservação permanente da base de cálculo do ITR está inserido na Lei nº 9.393, de 1993, que “dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e da outras providências.”
- c) A exclusão das áreas de reserva legal e de preservação permanente, embora existentes na prática, sem apresentação do ADA, à luz do disposto no artigo 17-O § 1º se constitui em infração passível de autuação. Por sua vez, tal conduta, nos temos da Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, que inseriu o § 7º ao artigo 10 da Lei do ITR, não se constitui em infração, aplicando-se aqui o disposto no artigo 106, II, a, do CTN.

Da análise fática dos autos

Registradas as considerações acerca dos aspectos legais, no decorrer de meu voto destaquei que a averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel se constitui em meio de prova para fins de redução da área tributável. Isto, todavia, não significa dizer que tal área também não pode ser excluída quando, no processo, existirem outros meios de prova, tais como o termo de ajustamento de conduta que se exige em relação ao possuidor. (art. 16, § 10, do Código Florestal).

A averbação da área junto à matrícula faz prova em favor do sujeito passivo. Com a averbação, até prova em contrário, a cargo da autoridade fiscal, presume-se a existência da área de reserva legal. Inexistindo averbação ou termo de ajustamento de conduta, cabe ao proprietário ou possuidor fazer prova da existência da área de reserva legal, admitindo-se para tal de todos os meios lícitos de provas.

No caso concreto, a razão da glosa, descrita no auto de infração, não foi a inexistência da área, mas sim a falta de averbação desta. Assim, por entender que as áreas de reserva legal e de preservação permanente são isentas independente de prévia averbação junto à matrícula do imóvel, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Para o caso do colegiado não me acompanhar na conclusão acima, passo a enfrentar as alegações referentes à taxa SELIC e a à constitucionalidade da multa aplicada.

Da alegação de constitucionalidade da multa por ser confiscatória

O artigo 44, da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

É certo que a multa, em certos casos, pode ser desproporcional à infração cometida, mas no Estado Democrático de Direito a sociedade elege seus representantes e delega a eles responsabilidade para editar as leis que devem ser aplicadas pelo julgador.

Apesar das inquietudes deste relator sobre o tema, inquietudes estas que passam pelas questões referentes à constitucionalidade das multas fixadas em patamar superior a exigência do próprio crédito tributário ou da capacidade contributiva do contribuinte, é certo

que o julgador, salvo nos casos de constitucionalidade, não pode substituir-se ao legislador para deixar de aplicar norma inserida de forma válida no sistema jurídico.

Por outro lado, o Judiciário, no controle direto ou difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos.

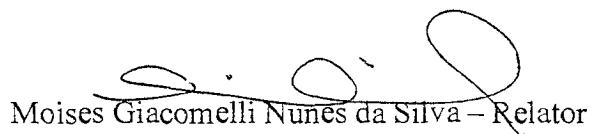
Assim, considerando o Enunciado da Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes de que este órgão não é competente para se pronunciar sobre constitucionalidade de lei tributária, acolho o comando da Súmula e pelos fundamentos acima referidos, mantenho a exigência da multa especificada no auto de infração.

Da correção pela taxa SELIC

Apesar dos fundamentos articulados no recurso, o 1º Conselho de Contribuintes aprovou o Enunciado da Súmula 03 que dispõe que “a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso por entender é ilegítimo condicionar, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel.

Caso vencido quanto à averbação da área de reserva legal, quanto à taxa SELIC e a multa exigida, entendo que ambas são legítimas.



Moises Giacomelli Nunes da Silva – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator designado

Divirjo do bem articulado do i. Conselheiro-relator precisamente no ponto em que este entende “ilegítimo condicionar, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel.”

Penso, diferentemente, que a averbação é uma condição indispensável para a existência da reserva legal e, consequentemente, de sua exclusão para fins de apuração do ITR. Neste ponto o § 8º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965 não deixa margem a dúvidas, a saber:

§ 8º 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 neste Código.
(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

A questão central a ser compreendida é que, embora a lei imponha a preservação de certas proporções das florestas e outras formas de vegetação nativa existentes na propriedade, esta exigência de preservação é de caráter permanente, como a própria designação legal da reserva sugere, devendo comprometer, inclusive, os sucessores a qualquer título. A averbação é ato constitutivo da área de reserva legal e, portanto, elemento essencial para sua caracterização. Não basta, pois, que o proprietário observe, num dado momento, a determinação de preservar uma fração da propriedade, é preciso que constitua, de forma definitiva, mediante registro próprio, aquela área como sendo uma reserva.

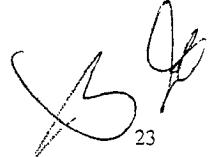
Ademais, é preciso ter em mente que na definição da hipótese de incidência do ITR não há nada que exclua as áreas de reserva legal. Isto é, integrando a propriedade rural, as áreas de reserva legal também estão no campo de incidência do tributo, e inexiste norma constitucional excluindo essas áreas da incidência tributária. É somente na lei ordinária que está prevista a exclusão das áreas ambientais, como a reserva legal e, portanto, trata-se claramente de isenção. E se a exclusão da área ambiental tem origem em lei isentiva, esta mesma lei pode, como fez, restringir as condições para o gozo do benefício.

Esse entendimento encontra-se pacificado neste Conselho. Como exemplo, cito as seguintes ementas de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL.
AVERBAÇÃO.ATO CONSTITUTIVO.**

A averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário/possuidor é ato constitutivo da reserva legal; portanto, somente após a sua prática é que o sujeito passivo poderá excluir-la da base de cálculo para apuração do ITR.
(Acórdão 9202-00.303 – 2ª Turma da CSRF).

.....



23

A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto, o que não ocorreu no presente caso. (Acórdão 9202-00.424-2ª Turma da CSRF).

No caso concreto, como explicitado no minucioso relatório, não consta averbação da área pretendida como reserva legal e, portanto, não resta satisfeita uma condição definida em lei para a exclusão da referida área.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.



Pedro Paulo Pereira Barbosa