



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

**Processo nº** 10675.004460/2004-60  
**Recurso nº** 140.641 Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-00.155 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2009  
**Matéria** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Recorrente** WANDO PEREIRA BORGES  
**Recorrida** DRJ-BRASÍLIA/DF

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**  
Exercício: 2000

**ITR - ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL (ARL)** - A teor do artigo 10º, §7º da Lei n.º 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

NOS TERMOS DO ARTIGO 10, INCISO II, ALÍNEA “A”, DA LEI N° 9.393/96, NÃO SÃO TRIBUTÁVEIS AS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL.

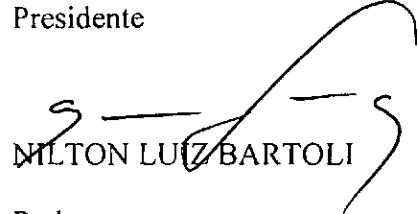
RECURSO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da tributação 510,458 ha, vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro, que excluíam 132,7 ha. Designado para redigir o voto o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, nos termos do voto do Relator.

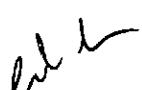
  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Presidente

  
MILTON LUTZ BARTOLI

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente e Heroldes Bahr Neto.



## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/ DF – DRJ/BSA, através do Acórdão nº 03-21.910, de 15 de agosto de 2007.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório componente da decisão recorrida, de fls. 156/160, que transcrevo, a seguir:

### *“Da Autuação”*

*Contra o contribuinte interessado foi lavrado, em 16/11/2004, o Auto de Infração/anexos de fls. 02 e 14/19, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 544.900,15, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 2000, acrescido de multa de ofício (75,0%) e juros legais calculados até 29/10/2004, incidentes sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Gameleira” (NIRF 5.460.219-0), localizado no município de Lagoa Grande - MG.*

*A ação fiscal, proveniente do Registro de Procedimento Fiscal – Revisão Interna de fls. 01, iniciou-se com a intimação de fls. 04, devolvida pela ECT (“envelope” de fls. 06) e posteriormente, intimado por meio de Edital nº 15/2004/SAFIS de fls. 07/08, exigindo-se a apresentação de:*

- 1. Apresentar as DITR's dos últimos 05 anos.*
- 2. Matrícula atualizada do imóvel;*
- 3. Relação onde conste a identificação do cartório, o número da matrícula, a área total e a área averbada como reserva;*
- 4. Caso o Contribuinte considere, como procedimento correto, o cancelamento da inscrição ou tenha alienado a propriedade proceder nos termos da IN (SRF) nº 351/2003 e apresentar cópia completa.*

*Por não ter sido apresentado qualquer documento de prova, a fiscalização resolveu lavrar o presente auto de infração, com base em DITR anterior, considerando-se como tributável a área total adotada de 3.992,9 ha e aplicando sobre o VTN arbitrado, de R\$ 2.575.420,00 ou R\$ 645,00/ha, a alíquota de cálculo máxima de 8,6%, por ter sido o imóvel considerado sem qualquer utilização (GU = 0,0%), dando resultado a um imposto suplementar de R\$ 221.486,12, conforme demonstrado à fls. 17.*

*A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração, da multa de ofício e dos juros de mora, encontram-se descritos às folhas 15/16 e 18.*

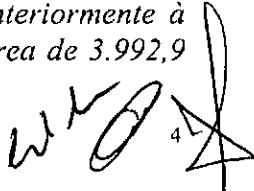
### *Da Impugnação*

*Cientificado do lançamento, em 24/11/2004 (documento “AR” de fls. 20) e não tendo tomado nenhuma providência, foi lavrado o “Termo de Revelia” de fls. 22 e emitida a Carta Cobrança de fls. 23/24. Tendo sido devolvido pela ECT em duas tentativas de entrega ao contribuinte, fls. 25 e 27, finalmente, em 06/05/05, foi dada ciência à referida Carta Cobrança, fls. 28. Desta forma, o Impugnante,*

*WVJ 3*

por meio de procurador legalmente constituído, doc. de fls. 31, protocolou em 02/06/2005, fls. 32, a impugnação de fls. 32/35. Apoiado nos documentos/extratos de fls. 37, 38/40, 41/45 e 46/54, alegou e requereu o seguinte, em síntese:

- examinando o processo administrativo em destaque, às fls.04, consta uma SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS E DE ESCLARECIMENTOS, datada de 19.03.2004, enviada ao requerente, pelo Correio e devolvida à Repartição, por mudança de endereço;
- imediatamente, a Delegacia da Receita emitiu o EDITAL Nº 15/2004/SAFIS (fls. 07 e 08), afixado no período de 06 a 26 de abril de 2004, ultimando o contribuinte, que, entretanto, não teve conhecimento ao mesmo;
- às folhas 09 a 12, encontra-se cópia da Declaração do ITR relativa ao exercício de 2003, com o endereço atualizado do contribuinte, sendo que esta declaração fora entregue em setembro de 2003, portanto, há bastante tempo, não tendo sentido a intimação através de Edital, uma vez que o requerente possui endereço certo. Além disso, o telefone do contribuinte sempre foi informado nas suas declarações (fone 61- 248 1640) e consta, há muitos anos, nos catálogos telefônicos. Não houve, por parte da fiscalização, uma pesquisa no intuito de localizá-lo;
- não atendeu ao Fisco, porque não teve conhecimento da referida intimação. Em consequência disso, foi expedido o AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 14 a 19), constando dele, o endereço atualizado; entretanto, o referido AI não foi entregue na sua residência, uma vez que na cópia do AR, às fls. 21, consta a assinatura de M<sup>a</sup> de Jesus dos S. Silva, em 24.11.2004, tratando-se de pessoa desconhecida do contribuinte. Analisando bem o endereço que consta do AR, constata-se uma rasura, não se identificando de forma clara e precisa a letra indicativa da Quadra, se l, f ou i, o que certamente confundiu o carteiro. O certo é que o contribuinte não recebeu o referido AI e, portanto, não se consumou a intimação, motivo pelo qual não tomou as providências legais pertinentes;
- às fls. 22, consta o Termo de Revelia, lavrado em 27.12.2004;
- através da CARTA DE COBRANÇA, entregue em sua residência no dia 06 de maio deste ano foi que tomou ciência de que a Receita Federal lhe estava exigindo um pagamento de débito de valor tão expressivo;
- uma vez intimado para recolher o débito, decidiu levar ao conhecimento da Receita Federal, os esclarecimentos de todos esses fatos, bem como de informações e subsídios capazes de demonstrar que não existe o referido crédito fiscal, em vias de ser levado à inscrição na DIVIDA ATIVA;
- informa que houve mudança na área da propriedade rural, tendo em vista a venda de 1.930.01.94 ha, conforme escritura pública lavrada pelo Tabelião Élio Braga Coelho, no Município de Lagoa Grande (MG), Comarca de Presidente Olegário -Livro 12 fls. 153/154, em 06.11.1998, devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Presidente Olegário (MG), na Matrícula nº 11.897, sob nº de AV-03-do R-1-11.897, no dia 10 de novembro de 1998. Portanto, a área correta passou a ser de 1.803,9 ha, já informada na DECLARAÇÃO DO ITR do EXERCÍCIO DE 2003, entregue anteriormente à Receita Federal, conforme esclarecido acima. No AI, consta a área de 3.992,9



ha. Somente esse fato (diferença da área da fazenda) já provoca uma substancial modificação dos valores lançados no referido Auto de Infração;

· além da área ser muito menor, a fazenda esteve em plena atividade, conforme demonstra a DECLARAÇÃO DO ITR, relativa ao exercício de 2000, ora apresentado para a devida verificação fiscal. Não foi/transmitida via INTERNET, uma vez que está sendo objeto de ação fiscal, conforme se pode verificar, pelos dados nela lançados, houve produção muito significativa na referida propriedade, já informada na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda relativa ao Exercício de 2000. É grande a produção de leite, entregue à Cooperativa Mista Agropecuária de Patos de Minas. O rebanho era composto de 1.267 cabeças de animais de grande porte;

outro fator que deve ser levado em consideração é o valor por hectare, constante do AI. A fazenda está localizada em uma região bastante arenosa, o que faz cair sua avaliação média por hectare, motivo de constar um valor menor na DECLARAÇÃO ora apresentada, do que aquele lançado no Auto de Infração. Esse é o valor adequado, para a época. A própria tabela obtida junto à Prefeitura de LAGOA GRANDE, avalia terreno arenoso em R\$187,50. A fazenda não é toda composta de cerrado puro, mas de cerrado com bastante areia, conforme se pode comprovar mediante laudo técnico, caso V. S<sup>o</sup> julgue necessário;

o contribuinte solicitou ao IEF (Instituto Estadual de Florestas), em 2001, a vistoria necessária daquele órgão, para registro das áreas de preservação permanente e de reserva legal. Apresentou levantamento topográfico minucioso, realizado por profissional habilitado. Houve necessidade de retificação de área, tendo em vista decréscimo constatado. Solicitada ao Juízo de Presidente Olegário, foi devidamente concedida, conforme consta de cópia anexa do MANDADO DE RETIFICAÇÃO relativo ao Processo nº 6.748/2001 - da Secretaria do Juízo - Única Vara Cível da referida Comarca;

REQUER o seguinte:

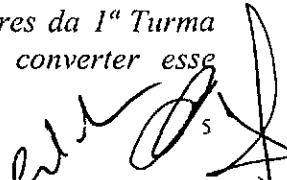
A) Reabertura do prazo de impugnação, uma vez que a intimação não foi efetivada, desobedecendo-se ao princípio do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa;

B) a título de pedido sucessivo, que determine seja realizada uma REVISÃO DE OFÍCIO, diante dos novos elementos trazidos aos autos, capazes de alterar substancialmente o auto de infração em referência, o que evitaria a inscrição em dívida ativa de um crédito fiscal de valor tão expressivo, porém inexistente.

tal procedimento é admitido no processo tributário administrativo, pela DOUTRINA, conforme consta da obra CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a coordenação do renomado tributarista IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em artigo assinado pelo ilustre ex-presidente da OAB/Nacional, Dr. RUBENS APROBATO MACHADO, sob o título "Processo Tributário - Administrativo e Judicial" e a cita;

· coloca-se à disposição para apresentar quaisquer documentos ou esclarecimentos que se fizerem necessários para provar o alegado.

Colocado em pauta para apreciação e julgamento, os julgadores da 1<sup>a</sup> Turma desta DRJ - BSA, por unanimidade de votos, decidiram converter esse



julgamento em diligência, através da Resolução DRJ/BSA N° 131, de 29/11/2006, de fls. 59/62, fazendo retornar o presente processo à DRF de origem, para intimar o contribuinte interessado a apresentar, se assim desejar, os seguintes documentos:

1º - Cópia do Ato Declaratório Ambiental (ADA) ou protocolo de requerimento do mesmo junto ao IBAMA, com reconhecimento das áreas declaradas como sendo de preservação permanente e/ou utilização limitada;

2º - Quanto à área declarada como sendo de utilização limitada, enviar, conforme o caso:

a) Cópia da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, contendo a averbação da área de reserva legal e/ou de RPPN, caso existentes;

b) Cópia da Declaração do IBAMA, com reconhecimento da área de RPPN - Reserva Particular do Patrimônio Natural, se for o caso;

c) Cópia do Ato do IBAMA reconhecendo as áreas imprestáveis para a atividade produtiva declaradas de interesse ecológico, se for o caso.

3º - Quanto à área de pastagem:

a) Cópia da Declaração de Produtor Rural (Demonstrativo Anual) do ano de 1999, entregue à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais; e/ou,

b) Cartão de Vacinação de Bovinos fornecido pelo IMA de 1999; e/ou,

c) Notas Fiscais de Produtor Rural comprovando aquisição, transferência e venda de animais durante o ano de 1999;

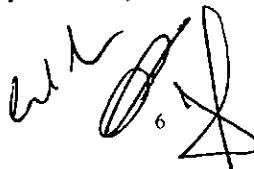
4º - Notas Fiscais relativas à venda ou transferência da produção extrativista da propriedade, bem como, autorização, do órgão competente, para esta exploração;

5º - "Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação" emitido por profissional habilitado, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente anotada no CREA, que atenda aos requisitos da NBR 8799, e, atualmente, da NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), indicando as áreas ocupadas com benfeitorias destinadas à atividade rural, discriminando as áreas utilizadas pela atividade rural e demonstrando o Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel a preços de 1º/01/2000, inclusive identificando as fontes consultadas e a metodologia utilizada pelo autor do trabalho.

Regularmente intimado, doc. de fls. 64/65 com o respectivo AR de fls. 66, o interessado apresentou, por meio de procurador legalmente constituído, doc. de fls. 77/78, em 29/06/2007, fls. 71, a impugnação complementar de fls. 71/76. Apoiado nos documentos/extratos de fls. 79/91, 93, 94/100, 101/102, 103/108, 109/115, 116, 117, 118/139, 140/142, 143/151 e 152, alegou e requereu o seguinte, em síntese:

informa que o ADA anexado se refere à área total da Fazenda (3.992,9 ha), antes da venda de parte da propriedade;

solicitou ao IEF em 2001 vistoria para registro das áreas de preservação permanente e reserva legal;



*no levantamento foi constatado um decréscimo de 258,9 ha que foi objeto de retificação, conforme Mandado de retificação expedido pelo Juízo de Presidente Olegário;*

*o termo de responsabilidade de preservação de floresta, do IEF, foi entregue ao Cartório de Registro de Imóveis na mesma data (12 de novembro de 2001), entretanto, o digno oficial entendeu que por não ter havido a partilha de bens não poderia efetuar a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel. O que só ocorreu em 18/06/2007;*

*· pelo mesmo motivo, também não foi registrado o Mandado de Retificação de área à época;*

*· por nova exigência do INCRA, tanto o formal de partilha quanto o Mandado de Retificação de área não poderão ser objeto de registro, tendo em vista a área da propriedade ser superior a 1.000 ha, antes de ser realizado o Geo-referenciamento;*

*· segundo orientação recebida, para protocolar o requerimento do ADA atualizado junto ao IBAMA, há necessidade do registro da retificação da área;*

*· embora não esteja de posse do ADA, com os dados atualizados do imóvel, o Termo de Responsabilidade expedido pelo IEF, atesta a situação ambiental da Fazenda e confirmado pelo Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação;*

*· para o VTN apresenta o Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação;*

*· o Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação e a Declaração de Produtor Rural demonstram a alta produtividade obtida na atividade rural da Fazenda;*

*· apresenta Acórdão do Conselho de Contribuintes no que tange a tempestividade do ADA e solicita que seja recalculado o valor do imposto devido, inclusive com a multa da entrega da declaração fora do prazo;”*

A DRJ/Brasília/ DF julgou **procedente em parte** o lançamento efetuado, para considerar: a área total do imóvel de 1.803,9 ha, as áreas ocupadas com benfeitorias de 3,0 ha, áreas utilizadas com produtos vegetais de 96,5 ha, área servida de pastagens de 882,6 ha e tributar o imóvel com base no VTN, devidamente ajustado com base na nova área total do imóvel, com base no Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação e demais alterações cadastrais decorrentes, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 221.486,12 para R\$ 19.909,93, através do referido Acórdão, cuja ementa transcrevemos, *verbis*:

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

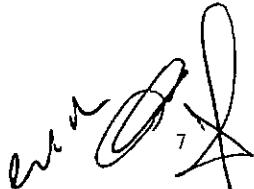
*Exercício: 2000*

*ALTERAÇÃO DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.*

*Cabe ser aceita a alteração da Área Total do Imóvel, quando a solicitação for fundamentada em documentos hábeis e idôneos.*

*DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL.*

*As áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem serem reconhecidas como de interesse ambiental pelo*



*IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, fazendo-se, também, necessária, em relação às áreas de utilização limitada/reserva legal, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.*

#### *DAS ÁREAS OCUPADAS COM BENFEITORIAS.*

*Cabe acatar as áreas ocupadas com benfeitorias, quando o contribuinte apresentar "Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação" mostrando a distribuição das áreas do imóvel.*

#### *DA DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA UTILIZADA - ÁREA DE PRODUÇÃO VEGETAL.*

*Cabe acatar a área de produtos vegetais comprovada por documento hábil, devendo ser revisto o lançamento para adequar a exigência tributária à realidade dos fatos.*

#### *DO REBANHO E DAS ÁREAS DE PASTAGENS.*

*Comprovada, através de documentação hábil, a existência do rebanho necessário para justificar a área de pastagens pretendida, cabe aceitá-la, observando-se a legislação de regência.*

#### *DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.*

*Cabe rever o VTN arbitrado pela fiscalização, quando apresentado Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotado no CREA, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel rural avaliado, a preços daquela época..*

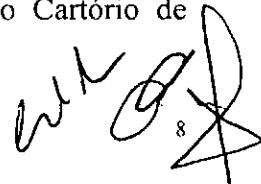
*Lançamento Procedente em Parte"*

O contribuinte havia alegado, também, a existência de 137,2 ha de área de preservação permanente e 730,0 ha de área de utilização limitada. Uma vez que estas áreas não foram reconhecidas pela decisão de primeira instância, seguiu-se recurso voluntário, de fls. 174/183, em que o recorrente, mais uma vez irresignado, compareceu perante este Conselho postulando pela reforma da decisão *a quo*, aduzindo, em síntese, que:

- a cópia do Ato Declaratório Ambiental – ADA, que foi juntada à impugnação, refere-se à área total da fazenda, antes da venda de parte da propriedade;

- solicitou, em 2001, ao IEF – Instituto Estadual de Florestas, a vistoria necessária daquele Órgão, para registro das áreas de preservação permanente e de reserva legal, para tanto apresentou levantamento topográfico minucioso, realizado por profissional habilitado e devidamente registrado no CREA;

- após a realização da necessária vistoria técnica, para constatar a real situação da referida propriedade rural, foi emitido, em 12 de novembro de 2001, o competente Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, pelo Instituto Estadual de Florestas e que o referido documento foi entregue, na mesma data, ao Cartório de



Registro de Imóveis de Presidente Olegário, para a devida averbação junto à matrícula do imóvel;

- o oficial do Cartório condicionou a averbação do Termo de Responsabilidade ao término do processo de divórcio do recorrente e que somente após a entrega do formal de partilha ao referido Cartório, o Termo foi averbado à matrícula 11.897, em 18/06/2007;

- para protocolar requerimento do ADA atualizado junto ao IBAMA, contendo todos os dados da fazenda, há necessidade do registro de retificação da área e esta retificação não poderá ser registrada antes de ser realizado o geo-referenciamento da propriedade, para o qual já foi contratado profissional habilitado;

- embora não esteja de posse do Ato Declaratório Ambiental, com os dados completos da propriedade, o Termo de Responsabilidade expedido pelo IEF atesta a real situação ambiental da Fazenda Gameleira, com relação à área remanescente, em 2001;

- recebeu, recentemente, do IBAMA um ADA, datado de 21/08/2007, constando como área total do imóvel 2.062,00 ha, que é a área anterior à retificação judicial. No entanto, a área de preservação permanente de 132,70 ha, ali informada, está atualizada.

- está sendo juntado, junto com o Recurso, nova foto de satélite que registra, nitidamente, a situação atual da propriedade, com observações feitas à mão pelo recorrente;

- o recorrente foi agraciado com um prêmio, concedido pelo Incra, de Produtor Modelo e Prêmio de Produtividade Rural, em 08/12/1980;

- no âmbito administrativo e judicial há decisões no sentido de dispensar a apresentação de ADA ou registro imobiliário, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de interesse coletivo e ambiental;

- a lei, em momento algum, define prazo para averbação, tanto no registro imobiliário quanto para requerimento junto ao IBAMA;

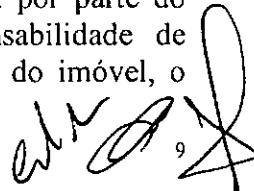
- o Decreto nº 4.382, de 2002 (Regulamento do ITR), embora contenha exigência de prazo, não pode retroagir para prejudicar o contribuinte;

- a realidade material do imóvel é de existência das áreas preservadas, não podendo o recorrente ser prejudicado simplesmente porque não cumpriu, previamente, exigências puramente administrativas;

- o Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação, em seu item 5, informa detalhadamente as condições dos campos naturais inundáveis, num total de 369,3 ha que, somados à área de reserva legal de 377,7 ha, totalizam uma área de 747,0 ha de utilização limitada. Por segurança, o produtor arredondou para menos, excluindo da tributação apenas 730,0 ha;

- decisão do Conselho de Contribuintes, em caso idêntico, também referente às áreas de preservação permanente e de utilização limitada desta mesma Fazenda Gameleira (processo nº 10675.001176/2001-99 – Acórdão 301.33046), cancelou as exigências fiscais constantes do processo, com exceção da multa por entrega da DIAT fora do prazo regulamentar.

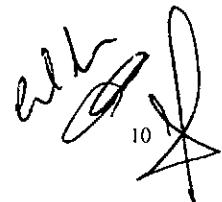
- considerando o levantamento topográfico realizado, a vistoria por parte do Instituto Estadual de Florestas e o consequente Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, agora devidamente averbado junto à matrícula do imóvel, o



---

novo Ato Declaratório Ambiental expedido pelo IBAMA e as fotos de satélite, os quais demonstram que a Fazenda Gameleira está devidamente preservada, que sejam canceladas as exigências fiscais remanescentes do auto de infração, constantes da decisão da DRJ Brasília, exceto quanto à multa por entrega fora do prazo, que deverá ser recalculada, com base no imposto devido, após decisão deste processo.

É o Relatório.



10

## Voto Vencido

Conselheiro CELSO LOPES PEREIRA NETO, Relator

O recurso é tempestivo: o recorrente tomou ciência da decisão hostilizada em 09/10/2007 (aviso de recebimento de fls. 173) e apresentou sua peça recursal em 08/11/2007 (fls. 174).

Cabe ressaltar, inicialmente, que o litígio resume-se ao reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, já que os outros dados e argumentos trazidos na impugnação foram aceitos na decisão de primeira instância e a multa por atraso da entrega da declaração do ITR, não é objeto do presente processo.

Dos argumentos trazidos no recurso voluntário, reiterando o que havia dito em sua impugnação, verifica-se que o recorrente alega a existência de **132,7 ha** de área de preservação permanente e **730,0 ha** de área de utilização limitada.

### Da área de preservação permanente

O contribuinte havia apresentado, à fiscalização, Memorial Descritivo de Retificação de Área da Fazenda Gameleira, de 09/11/2001 (fls. 50/52 – reapresentado em sede de recurso voluntário – fls. 193/195). Em sede de impugnação, apresentou Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação, de 20/06/2007 (fls. 79/115), incluindo fotos de satélite (fls. 94/95 - sem informação de data) e Levantamento Planimétrico, de 20/04/1982 (fls. 100).

Em ambos, são informadas áreas de 93,041 ha de Veredas (ao longo dos cursos d'água) e de 39,741 ha de lagoas. A soma dessas áreas é de 132,782 ha, que o contribuinte declarou como sendo de preservação permanente.

No Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, de 12/11/2001 (fls. 196) e no ADA de 21/08/2007 (fls. 185), também encontra-se informada uma área de preservação permanente de 132,7 ha.

A decisão de primeira instância não reconheceu a área de preservação permanente por não ter havido protocolo tempestivo do ADA.

Quanto à exigência de Ato Declaratório Ambiental – ADA, entendo que, até a entrada em vigor da Lei nº 10.165/2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de área de preservação permanente, estava vinculada apenas às exigências contidas na Lei então vigente, que não especificava o ADA como documento indispensável à fruição da isenção.

Na data de ocorrência do fato gerador, no presente feito (01/01/2000), a exigência do ADA para reconhecimento da isenção e o estabelecimento do prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar o requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA, somente eram previstas em instruções normativas da Secretaria da Receita Federal.



Em respeito ao princípio da legalidade, entendo ser inexigível, no exercício de 2000, antes, portanto, da vigência da Lei nº 10.165/2000, o ADA como condição para reconhecimento da existência de área de preservação permanente.

Portanto, a área de Veredas de 93,0410 ha deve ser excluída da área tributável do imóvel por constituir-se em área de preservação permanente, nos termos do art. 2º da Lei 4.771/65 e por ser inexigível, no exercício de 2000, a apresentação de ADA como condição para o reconhecimento desta área.

Por sua vez, a área de lagoas, de 39,7410 ha, deve ser excluída da área tributável do imóvel uma vez que, efetivamente, não se forma o vínculo jurídico tributário entre a União e a recorrente, que não é contribuinte do Imposto Territorial sobre a aquela área, pois o domínio do particular sobre as lagoas é expressamente afastado pelo inciso I, do art. 1º da Lei nº 9.433, de 1997, *verbis*:

*"Art. 1º A Política Nacional de Recursos Hídricos baseia-se nos seguintes fundamentos:*

*I - a água é um bem de domínio público;*  
*(...)."*

Nesse sentido, trago à colação trecho de obra especialmente dedicada ao tema (Águas - Aspectos Jurídicos e Ambientais. Coordenador Vladimir Passos de Freitas. Curitiba. Juruá, 2002, 2ª ed. pp. 39/40)

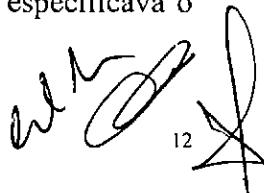
*"Tem-se assim que, com o novo disciplinamento dado às águas pela vigente Constituição Federal e pela mencionada Lei 9.433, o Código de Águas (Decreto 24.643, de 10.07.1934) ficou superado, por incompatibilidade, em vários aspectos, mas sobretudo na parte que conceituava e classificava as águas em águas públicas, águas comuns e águas particulares. Pela nova ordem constitucional, as águas serão sempre públicas e isso vem ratificado, expressamente, no art. 1º, inc. I, da Lei 9.433, ao preceituar que a água é um bem de domínio público. Já não há, portanto, águas particulares." (grifo original)*

Ante ao exposto, voto no sentido de excluir da área tributável do imóvel a área de 132,7 ha, correspondente às áreas de 93,0 ha de preservação permanente e de 39,7 ha de lagoas.

### **Da área de reserva legal**

A decisão de primeira instância não reconheceu a área de reserva legal de 730,0 ha, considerando a intempestividade da averbação da área gravada como de utilização limitada/reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, bem como a falta de comprovação da exigência relativa ao Ato Declaratório Ambiental – ADA.

Quanto à exigência de Ato Declaratório Ambiental – ADA, entendo que, até a entrada em vigor da Lei nº 10.165/2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de área de utilização limitada/reserva legal, estava vinculada apenas às exigências contidas na Lei então vigente, que não especificava o ADA como documento indispensável à fruição da isenção.



12

Na data de ocorrência do fato gerador, no presente feito (01/01/2000), a exigência do ADA para reconhecimento da isenção e o estabelecimento do prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar o requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA, somente eram previstas em instruções normativas da Secretaria da Receita Federal

Em respeito ao princípio da legalidade, entendo ser inexigível, no exercício de 2000, antes, portanto, da vigência da Lei nº 10.165/2000, o ADA como condição para reconhecimento da existência de área de utilização limitada/reserva legal.

Quanto à necessidade de averbação da área de reserva legal, o meu entendimento é que não se pode reconhecer a existência da referida área, antes das respectivas demarcação e averbação à margem da matrícula do imóvel, ou seja, a averbação da **área de reserva legal** tem caráter constitutivo e não meramente declaratório. Portanto, esta área **não pode ser reconhecida em relação ao exercício de 2000** pois, à data de ocorrência do fato gerador do ITR daquele exercício, 1º de janeiro de 2000, tal averbação não havia ocorrido.

Vale ressaltar que foram acostados, aos autos, Ato Declaratório Ambiental - ADA, relativo a 1997 (fls. 184), que informa área de utilização limitada/reserva legal de 798,5 ha, ADA, de 21/08/2007 (fls. 185), no qual a área de reserva legal não foi informada e Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, de 12/11/2001, no qual se declara uma área de reserva legal de **377,758 ha** (menor que a área declarada de 730,0 ha).

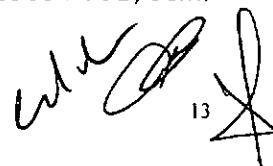
O recorrente argumenta que o Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação, em seu item 5, informa detalhadamente as condições dos campos naturais inundáveis, num total de 369,3 ha que, somados à área de reserva legal de 377,7 ha, totalizam uma área de 747,0 ha de utilização limitada e que, por segurança, arredondou para menos, excluindo da tributação apenas 730,0 ha.

Ora, a área de pastagens informada, neste mesmo Laudo de 2007, é de 580,099 ha (fls. 83), o que praticamente não discrepa do Memorial Descritivo de 2001, que cita uma área de pastagens de 587,6050 ha. A Decisão recorrida reconheceu uma área de pastagens de 882,6 ha, o que mostra que a maior parte dos campos inundáveis já foi aceita como área utilizada, aumentando o grau de utilização da propriedade e repercutindo em uma alíquota mais baixa do ITR. Considerar os campos inundáveis como área de reserva legal, significaria computar aquela área em duplicidade.

Repto, no entanto, que não se pode reconhecer a existência da referida área, antes das respectivas demarcação e averbação, à margem da matrícula do imóvel. E essa exigência não foi introduzida pelo Regulamento do ITR (Decreto nº 4.382/2002), existindo, na realidade, desde a edição da Lei nº 4.771/65.

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

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

  
13

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

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

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

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

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

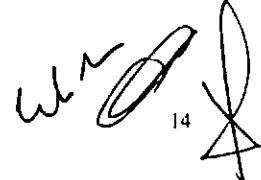
*Nesse sentido, lembro a lição de Alberto Xavier (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed. p. 100)*

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

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

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

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



14

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

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

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

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

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

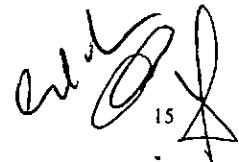
*Nesse diapasão, a questão fundamental que se coloca é a reserva legal se aperfeiçoa independentemente da adoção de qualquer providência por parte do sujeito passivo?*

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

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

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

*Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção*



15

do ITR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65(Código Florestal)

(...)

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

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

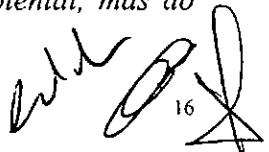
*Indiscutivelmente, razão assiste ao i. Conselheiro naquilo que tange às conclusões acerca da impossibilidade de, com base no direito posto, ou seja, no Código Florestal vigente à época do fato gerador, instituir obrigação acessória cujo descumprimento levaria ao afastamento de tratamento tributário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

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

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

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

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



16

*Justamente por conta desse aspecto multifacetário do instituto jurídico objeto de litígio, é que penso que o critério teleológico que orientou o voto do qual ora se diverge, a meu ver, demonstra-se, com o máximo respeito, insuficiente, pois restringe a aplicação da norma a um contexto inferior ao seu verdadeiro universo de aplicação.*

*Nesse ponto, é sempre salutar a lição de Alfredo Augusto Becker (Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo Lejus, 3<sup>a</sup> ed. p.p. 116/123), acerca do que se denominou cânnone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico:*

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem consequências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem consequências para o sistema jurídico. “Daí, quando se lê a lei, em verdade se ter na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática.

(...)

Não existe um legislador tributário distinto e contrapponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (**conceito ou categoria ou instituto jurídico**) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânnone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.(destaquei)

(...)

Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; **salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito;** mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.  
(destaquei)

*Partindo dessa premissa, penso que não se pode pretender buscar a exegese de texto normativo “isolando” ou “tentando isolar” sua finalidade, dentro de um único subsistema.*

*A esse respeito, precisa é a lição de Tércio Sampaio Ferraz. (Introdução ao Estudo do Direito. São Paulo. 1994, Atlas, 2<sup>a</sup> ed. p.p. 291 e ss)*

Em suma, a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das consequências avaliadas das normas e retorna para interior do sistema. É como se o intérprete tentasse fazer com que o legislador fosse capaz de

W M J 17

**mover suas próprias previsões, pois as decisões dos conflitos parecem basear-se nas previsões de suas próprias consequências...". (destaquei)**

*Busco ainda apoio na lição de Eros Roberto Grau (Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. São Paulo. Malheiros. 2006, 4ª ed., p.133), que perfilha:*

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

(...)

Por isso insisto em que um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum. As normas — afirma Bobbio — só têm existência em um contexto de normas, isto é, no sistema normativo.

A interpretação do direito — lembre-se — desenrola-se no âmbito de três distintos contextos: o lingüístico, o sistemático e o funcional. No contexto lingüístico é discernida a semântica dos enunciados normativos. **Mas o significado normativo de cada texto somente é detectável no momento em que se o toma como inserido no contexto do sistema**, para após afirmar-se, plena mente, no contexto funcional. (destaquei)

*Ou seja, a visão fragmentária da interpretação teleológica, a meu ver, restringe o universo da aplicação da norma, como se ela não fosse parte de um sistema maior (o ordenamento jurídico), capaz de atribuir-lhe finalidades que não foram aventadas pelo legislador, mas que são igualmente reguladas por meio daquela regra jurídica.*

*Justamente em função da pesquisa acerca da aplicação do instituto da reserva legal em outros ramos do direito, foi que passei a concluir, apoiado na pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a averbação não tem, como supus em outros votos em que acompanhei o entendimento deste Terceiro Conselho, mero caráter declaratório e, o que é mais importante, somente se aperfeiçoa após a correspondente averbação.*

*No Pretório Excelso, tal posição firmou-se a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB (Tribunal Pleno, relatado pelo Ministro Moreira Alves, DJ de 28/04/2000) em que se discutia os efeitos da constituição de reserva legal sobre o cálculo da produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária.*

*Tal caso é emblemático, em razão de que enfrente justamente duas possíveis interpretações dos dispositivos do Código Florestal que disciplinam a matéria.*

*Na esteira da interpretação majoritária deste Terceiro Conselho, ponderou o Ministro Marco Aurélio:*

A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da



18

propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a omissão do proprietário descharacteriza a citada reserva legal? A resposta é, desenganadamente, negativa. Incumbia ao INCRA subtrair, quando da elaboração do laudo atinente à exploração do imóvel, vinte por cento deste. Assim é porquanto a formalidade prevista no § 2º do artigo 16 - averbação da reserva legal na matrícula do imóvel - não se mostra essencial, ou seja, indispensável a ter-se como configurada a reserva legal.

Ao contrário do que ocorre, por exemplo, na transmissão da propriedade, quando o registro da escritura de compra e venda afigura-se essencial ao fenômeno, a averbação citada não sendo formalidade que não modifica a substância da matéria. Vinga, de qualquer maneira, o entendimento de que, tenha havido, ou não, a averbação citada, vinte por cento da propriedade não podem ser objeto de exploração.

*Em sentido oposto, acompanhando o Relator, ponderou o Ministro Sepúlveda Pertence, em voto-vista:*

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º, caput, parágrafo, da Lei 8.629/93, tendo em vista o disposto no art. 10, IV dessa Lei de Reforma Agrária. Diz o art 10:

Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:

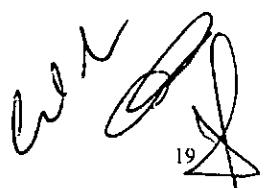
(...)

IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. **Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como aproveitadas.** Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

**A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.**

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.



19

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

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

*Nessa mesma linha, o MS 23.370-2/GO, Tribunal Pleno, Relator designado Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 28/04/2000:*

EMENTA:

1 - Reforma agrária: apuração da produtividade do imóvel e reserva legal:

A “reserva legal”, prevista no art. 16, § 2º do Código Florestal, não é quota ideal que possa ser subtraída da área total do imóvel rural, para o fim do cálculo de sua produtividade (cf. L. 8.629/93, art. 10, IV), sem que esteja identificada na sua averbação (v.g MS 22.688)

*Apenas para demonstrar a manutenção desse entendimento jurisprudencial na Excelsa Corte, trago à colação o MS 25186 / DF, Tribunal Pleno, de relatoria do Ministro Carlos Brito, publicado no DJ de 02/03/2007:*

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a área de reserva florestal não identificada no registro imobiliário não é de ser subtraída da área total do imóvel para o fim de cálculo da produtividade. Precedente: MS 22.688.

*Além de delimitar o conceito fixado pelo Código Florestal, a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal deve orientar a interpretação da legislação que rege a cobrança do ITR à luz do princípio constitucional gizado no art. 153, § 4º da Constituição Federal de 1988, que atribui a este imposto a função extrafiscal de desestimular a manutenção da propriedade improdutiva.*

*Ou seja, tanto no julgamento que tramitou perante a Excelsa Corte quanto no vertente processo, o que se pretende avaliar é o reflexo das áreas de reserva legal sobre o cálculo da produtividade do imóvel.*

*Nessa esteira, com a máxima vénia, discordo de um dos pontos fundamentais do voto proferido do caso líder. Amparado na jurisprudência da mais alta corte deste País, penso que, sem demarcação e averbação, não estão determinadas as áreas de reserva legal superficialmente definidas no Código Florestal, que se limita a definir a obrigação de demarcá-las e os efeitos do descumprimento dessa obrigação.*



*Peço licença para transcrever novamente outro trecho do voto condutor onde tal entendimento fica consignado:*

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

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

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

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

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

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

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

*Tanto não é verdade que as áreas ou suas características estejam pré-determinadas e que essas mesmas áreas seriam inalteráveis antes da sua averbação, que o art. 44 da Lei nº 4.771, de 1965, após sua alteração pela*

21

*mesma Medida Provisória nº 2.166, passou a permitir que o proprietário ou possuidor que desrespeitasse os percentuais (e não as áreas) estabelecidos no art. 16 adquirisse Servidão Florestal em propriedade de terceiros ou Cotas de Reserva Florestal, a fim de compensar desmatamento realizado em área da sua propriedade ou posse. Senão vejamos:*

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

(...)

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

(...)

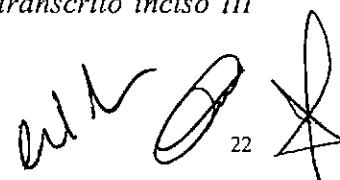
**§ 5º** A compensação de que trata o inciso III deste artigo, deverá ser submetida à aprovação pelo órgão ambiental estadual competente, e pode ser implementada mediante o arrendamento de área sob regime de servidão florestal ou reserva legal, ou aquisição de cotas de que trata o art. 44-B.

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

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

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

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

  
22

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

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

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

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

Assim, para ser excluída da área tributável no cálculo do ITR/2000, a área de reserva legal deveria estar averbada à época da ocorrência do seu fato gerador (01/01/2000); no entanto, essa exigência não foi atendida. O Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, de 12/11/2001, no qual se declara uma área de reserva legal de apenas 377,758 ha, somente foi averbado em 18/06/2007.

Portanto, à época do fato gerador, não havia averbação da área de reserva legal de 730,0 ha que justificasse sua exclusão na DITR/2000.

### Conclusão

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para excluir da área tributável do imóvel as áreas de **93,0 ha de preservação permanente** e de **39,7 ha** de lagoas, totalizando **132,7 ha**, e não reconhecer a área de 730,0 ha de reserva legal.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2009.

*celso lopes*  
CELSO LOPES PEREIRA NETO – Relator

*celso lopes*  
23

## Voto Vencedor

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Redator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos demais requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Eg. Terceira Sessão Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Primeiramente, cabe delimitar a controvérsia que se será objeto de análise deste C. Colegiado.

Do compulsar dos autos observo que a decisão recorrida, com base nos documentos acostados pelo contribuinte, restabeleceu as áreas ocupadas com benfeitorias, área produtos vegetais, de rebanho e pastagens, bem como acolheu o VTN com base no Laudo Técnico apresentado.

Destarte, as únicas áreas não restabelecidas, com base na referida documentação, foram as de preservação permanente e reserva legal, haja vista a intempestividade do Ato Declaratório Ambiental e da averbação da área gravada na matrícula do imóvel e é sobre estas áreas que cinge-se a presente controvérsia.

No que tange as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), para efeitos de apuração do Imposto Territorial Rural, a Lei n.º 8.8471, de 28 de janeiro de 1994, são isentas do ITR, consoante previsão na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965. Trata-se, portanto, de imposição legal.

Mais recente, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, dispõe que as áreas de preservação permanente e de reserva legal não são tributáveis, conforme disposto em seu artigo 10, §1º, inciso II, in verbis:

“Art. 10 – (...)

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

(...)

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

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;”

<sup>1</sup> Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994

Art. 11. São isentas do imposto as áreas:

I - de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989;

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

III - reflorestadas com essências nativas.

24

A referida Lei foi alterada mediante a Medida Provisória n.º 2.166-67/2001, com a inclusão do §7º no artigo supra citado, segundo o qual basta a simples declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º do mesmo artigo<sup>2</sup>, aí incluídas as de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

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

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

Neste aspecto, a autuação não trouxe qualquer elemento que pudesse implicar na constatação de falsidade da declaração do contribuinte, elemento que poderia ensejar na cobrança do tributo, nos termos do já mencionado §7º.

Aliás, a autoridade fiscal autuante poderia ter providenciado a fiscalização "in loco", com o fito de trazer provas suficientes para descharacterizar a declaração do contribuinte, já que a regra isencial, in casu, não prevê prévia comprovação por parte do declarante.

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

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

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

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

I - .....

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

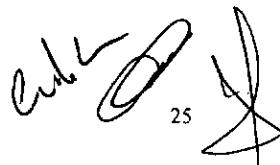
a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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

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

d) as áreas sob regime de servidão florestal.

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

  
25

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

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

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

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

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

E, citando trecho do mencionado acórdão do STJ:

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

*"(...)*

*Discute-se, nos presentes autos, a validade da cobrança, mediante lançamento complementar, de diferença de ITR.*

  
26

*em virtude da Receita Federal haver reputado indevida a exclusão de área de preservação permanente, na extensão de 817,00 hectares, sem observar a IN 43/97, a exigir para a finalidade discutida, ato declaratório do IBAMA.*

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

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

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

*É que o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, não afeta a substância da relação jurídico-tributária, criando hipótese de não incidência, ou de isenção. Giza, na verdade, critério de in relação, dispondo sobre a maneira pela qual a exclusão da base de cálculo, preconizada pelo art. 10, §1º, I, do diploma legal, acima mencionado, é demonstrada no procedimento de lançamento. A exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de*

 27

*preservação permanente e da reserva legal foi patrocinada pela redação originária do art. 10 da Lei 9.393/96, a qual se encontrava vigente quando do fato gerador do referido imposto.*

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

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

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

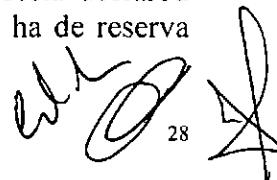
*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”*

*(...)”*

Nesse ínterim, manifesto que tenho o particular entendimento de que a ausência de apresentação de Ato Declaratório Ambiental, ou averbação junto à matrícula do imóvel, ou a tardia providência dos mesmos, poderia, quando muito, caracterizar um mero descumprimento de obrigação acessória, nunca o fundamento legal válido para a glosa das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, mesmo porque, tais exigências não são condição ao aproveitamento da isenção destinada a tais áreas, conforme disposto no art. 3º da MP nº. 2.166, de 24 de agosto de 01, que alterou o art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Assim, pelas razões transcritas acima considero que basta a simples declaração para que o contribuinte goze da isenção das áreas de preservação permanente e reserva legal da tributação do ITR, não sendo necessário a apresentação do Ato Declaratório Ambiental e da averbação à margem da matrícula do imóvel, por falta de expressa previsão legal, não cabendo ao agente autuante exigir a comprovação de tais áreas.

Entretanto, em que pese tais ponderações, observo nos autos que o contribuinte por meio do Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta declarou perante ao IEF as áreas de 132,782 ha de preservação permanente e 377,758, ha de reserva

  
28

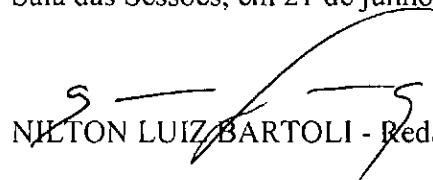
legal, em novembro de 2001, assim como averbou tais áreas na matrícula o imóvel (fl. 197) e apresenta o ADA de 21/08/2007.

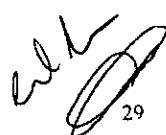
Entendo, pelas razões expostas acima, que as referidas deverão ser restabelecidas.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2009.

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Redator

  
29



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO**

Processo nº: 10675.004460/2004-60  
Recurso nº: 140641

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, a tomar ciência do Acórdão nº 3201-00.155.

Brasília, 18 de agosto de 2009

LUIZ HUMBERTO CRUZ FERNANDES  
Chefe da 2ª Câmara da Terceira Seção

Ciente, com a observação abaixo:

Apenas com Ciência

Com Recurso Especial

Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional