



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

Processo nº 10820.001993/2006-31
Recurso nº 344.256 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.663 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2010
Matéria ITR
Recorrente ANALTIVA SILVA JUNQUEIRA DE ANDRADE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

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

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

JURISPRUDÊNCIA ARGÜIDA

Não sendo parte nos litígios objetos da jurisprudência trazida aos autos, não pode o sujeito passivo beneficiar-se dos efeitos das sentenças ali prolatadas, uma vez que tais efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do Relator, para reconhecer uma área de 74,0 ha como de preservação permanente e 404,8 ha como de utilização limitada, vencida a Conselheira Núbia Matos Moura que somente reconhecia a área de preservação permanente.

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente

Rubens Maurício Carvalho – Relator

EDITADO EM: 03/11/2010

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

Relatório

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

ITR 2002	Declarado, fl. 28	Retificação de ofício	Acórdão DRJ
Área de Preservação Permanente	74,0 ha	0,0 ha	0,0 ha
Área de Utilização Limitada	630,0 ha	0,0 ha	0,0 ha

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 101 a 121 da instância *a quo*, *in verbis*:

Trata o presente processo do Auto de Infração/Anexos, fls. 01, 24 a 34, através do qual se exige, da interessada, o Imposto Territorial Rural – ITR, relativo ao exercício de 2002, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 149.724,46, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Macaúbas”, com NIRF – Número do Imóvel na Receita Federal – 3.568.484-4, localizado no município de Santo Antônio do Aracanguá/SP.

2. As alterações no cálculo do imposto estão demonstradas às fls. 28 e 29. As glosas das áreas efetuadas culminaram com a redução do grau de utilização de 100,0% para 65,0%, com a alteração da alíquota aplicável do imposto, de 0,30% para 3,40%, conforme a tabela mencionada no art. 11 da Lei nº 9.393/96. Consequentemente, a área tributável sofreu aumento de 1.317,1 ha para 2.021,1 ha.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 31 a 34, foram glosadas as áreas de preservação permanente e utilização limitada/reserva legal, informadas na Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial – DITR (DIAC/DIAT), em virtude do não cumprimento dos requisitos estabelecidos na lei para sua exclusão da incidência do imposto.

4. A interessada apresentou impugnação tempestivamente, fls. 38/60, onde após qualificar-se, apresenta seus argumentos como segue:

A Impugnante é proprietária e possuidora do imóvel rural que tem a denominação especial de "Fazenda Macaúbas", situada no município de Santo Antônio do Aracanguá, da comarca de Araçatuba, com a área atual de 2.014,40 hectares, cadastrado na Receita Federal sob nº 3.568.484-4 para fins de lançamento do Imposto Territorial Rural - ITR. A área original do imóvel era 2.034,10 hectares, da qual foi desmembrada a fração correspondente, em números arredondados, a 13,00 hectares, objeto da Matricula nº 49.485, para efeito de sua incorporação ao perímetro urbano da cidade de Santo Antônio do Aracanguá. A área atual resultou de levantamento por georreferenciamento do imóvel, nos termos da Lei nº 10.267/2001, conforme averbação nº 01 à margem da Matricula nº 70.938, que passou a objetivar a área então titulada pela de nº 49.484, supra referida. A titularidade em nome da Autora e os fatos do desmembramento parcial e do georreferenciamento estão demonstrados nas certidões ora exibidas a Vossa Excelência

Conforme disposto no artigo 8º da Lei nº 9.393, de 10 de dezembro de 1996, compete à impugnante proceder ao lançamento por declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, incidente sobre o imóvel de seu domínio e posse, bem como recolher o valor correspondente em cada exercício fiscal, o que tem sido feito regularmente ao longo dos anos.

No exercício de 2002, entregou à Receita Federal, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, efetuando o pagamento do valor do tributo regularmente apurado, de R\$ 3.714,12 (três mil, setecentos e catorze reais e doze centavos).

Na declaração então apresentada, a Impugnante, agindo de acordo com o regramento estabelecido no artigo 10, § 1º, da lei de regência do ITR, excluiu da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal verdadeiramente existentes no imóvel, mais as terras ocupadas por benfeitorias, igualmente isentas do tributo.

Contudo, decorrido quatro anos do auto-lançamento e da quitação do imposto, a Delegacia da Receita Federal de Araçatuba, em trabalho de revisão interna de Declaração do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR - referente ao exercício de 2002, glosou a isenção do tributo relativa às áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente do imóvel, por falta de averbação da área de no registro imobiliário, nos termos do disposto no § 2º, do Artigo 16, da Lei nº 4.771/65 ("Código Florestal") e da ausência do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emanado do IBAMA, exigências contidas no Decreto nº 4.382, de 19.09.2002, art. 10, § 3º, inc. I, na Lei nº 10.165/2000, na IN SRF 73/00 e na IN SRF 60, de 2001.

De consequência, toda a extensão superficial da fazenda ficou sujeita ao ITR. Daí, o pantagruélico lançamento de ofício do ITR, incluindo o valor da diferença do tributo supostamente indevida e os consectários legais (juros moratórios, multa na base de 75% (setenta e cinco por cento) e alíquota majorada para 3,40%, com base no Grau de Utilização resultante da glosa, de sorte a representar o oneroso crédito de R\$ 149.724,46 (cento e quarenta e nove mil, setecentos e vinte e quatro reais e quarenta e seis centavos), válido para a data do Auto de Infração lavrado em 06 de novembro de 2006

II - DAS RAZÕES DA IMPUGNAÇÃO

O diploma legislativo que regulamenta a cobrança do ITR vem a ser a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Ela define o fato gerador do

tributo (art. 1º), dispõe a respeito do respectivo contribuinte ou responsável (arts 4º e 5º), impõe ao contribuinte a obrigação de prestar informações cadastrais do imóvel (art. 6º) e a de proceder à entrega obrigatória, em cada exercício fiscal, do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT -, com a declaração do valor da terra nua do imóvel, que deverá refletir o preço de mercado das terras, apurado na data de 1º de janeiro do respectivo ano (art. 8º).

É cediço que o lançamento do ITR se dá por auto-lançamento, ou melhor por homologação, uma vez que o valor do tributo é apurado e pago pelo próprio contribuinte, tal como se contém no art. 10, "independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. "

Nessa linha, o § 1º do mencionado dispositivo (art 10), estabelece as diretrizes para a elaboração do DIAT, com vista à apuração do tributo em testilha, interessando aqui, as previstas no inciso II, alínea "a".

§ 1º. Para efeito 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 n. 4 771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n 7 803, de 18 de julho de 1989,"

E, sob o pálio desse regramento legal, a Impugnante apresentou a declaração do ITR, na qual excluiu as frações do imóvel caracterizadas como de áreas de preservação permanente e de utilização limitada, ou seja, de reserva legal, as quais, acrescidas àquelas ocupadas por benfeitorias, justificavam a exclusão da área total do imóvel de 2.021,1 hectares, para fins de determinação da área tributável, de parcela equivalente a 704,0 hectares;

É certo que a apuração e o pagamento do valor do ITR sujeitam-se à fixação de prazo e de condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal. No entanto, essas condições não podem extrapolar os limites da Lei.

Foi justamente para evitar postura equivocada do Fisco, que a Medida Provisória nº 2 166-67, de 24 de agosto de 2001, que alterou o "Código Florestal", também acrescentou o § 7º ao art 10 da Lei nº 9.393, de 19 9 96, segundo o qual "a declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, 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. "

A disposição nova é de clareza solar, de sol a pino. O contribuinte do ITR não está sujeito à prévia comprovação da existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente e também das áreas sob regime de servidão florestal. A MP refere-se expressamente às situações referidas nas alíneas "a" e "d", do inciso II, § 1º, do art 10. Vale assinalar que a alínea "d" também foi incluída pelo mesmo diploma legiferante.

Ao que parece, o Fisco não levou em consideração o novo parágrafo resultante do apontado acréscimo. Fincou sua atuação na legislação no Decreto nº 4 382/2002 e na Instrução Normativa 73/00, sendo substituída pela IN SRF e 60/2001, que ao arremio da Lei fazem exigências inadmissíveis, máxime depois do advento da disposição acrescentada à lei de regência do ITR.



O acerto do legislador monocrático é indiscutível. A dispensa da comprovação prévia da existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente reside num fato inquestionável: ou elas existem de fato e valem por si mesmas, isto é, pela sua presença física no imóvel, ou, então, não existem e, comprovada esta hipótese, incide a penalidade prevista no mesmo dispositivo

A reserva legal e área de preservação permanente não nascem da burocracia estatal. Não é a averbação da reserva legal na matrícula imobiliária e nem o ato declaratório do IBAMA que lhes dão nascimento e vida. Elas existem por si só, como fatos da natureza, a não ser que o imóvel rural, por força, por exemplo, de desmatamentos, seja delas despido. Nesse caso, se o proprietário declarar que o imóvel é dotado de tais atributos e não os tem, merecerá a punição legalmente prevista

Contudo, não é o caso da Impugnante, cuja fazenda possui área de reserva legal de 20% (vinte por cento) de sua extensão superficial, o que atende sobejamente às prescrições cogentes às prescrições cogentes do Código Florestal. O Auditor que subscreve o termo de verificação fiscal anotou ter a Impugnante apresentado certidão de matrícula imobiliária com a averbação de área de reserva com 167,48 hectares e o protocolo de ADA-IBAMA, em que consta APP de 297,4 hectares e 406,6 hectares de RL. Observou divergência entre tais áreas e as constantes da DITR, de 630,0 hectares para área de utilização limitada e de 74,0 hectares como de APP.

A divergência quanto à extensão superficial das áreas em nada influi no desfecho do auto de infração ora refutado pela contribuinte. Aliás, vale salientar não ter o Auditor Fiscal ingressado no mérito da classificação diferenciada, como ele próprio deixou assinalado, já que seu trabalho está estribado na legislação atinente ao ITR.

No entanto, válida uma explicação rápida a respeito da diferença entre o declarado pela contribuinte e o constante dos documentos juntados no curso do procedimento administrativo.

A área de reserva legal de 167,48 hectares corresponde à parte da fazenda com a extensão de 820,37 hectares, objeto da Matrícula nº 47.666 do Registro de Imóveis de Araçatuba. Corresponde, pois, a 20,42% da área parcial, não estando unificada a totalidade do imóvel para efeito de um só registro. Na pequena fração de 4,30 hectares da fazenda, titulada pela Matrícula nº 47.668, foi implantada área de reserva legal igual a 0,86 hectare, que corresponde a 20% de sua extensão. Igual área foi delimitada na porção correspondente a 1.181,9932 hectares, objeto da Matrícula nº 70.938, aberta em razão do levantamento georreferenciado, em lugar da de nº 49.484. Veja-se, a respeito, as certidões das mencionadas matrículas acostadas à impugnação

Em razão de aconselhamento técnico por profissional ligado à área florestal, foi reduzida a área de reserva legal de 630,0 hectares para 406,6 hectares em relação ao todo do imóvel e ampliada a APP de 74,0 hectares para 297,4 hectares. O Ibama entendeu correto o procedimento da impugnante, tendo expedido o Ato Declaratório Ambiental na data de 11 de outubro de 2005, consoante cópia autenticada exibida nos autos. A área de reserva legal corresponde a 406,6 hectares e a de preservação permanente de 297,4 hectares

Portanto, vale repetir, a floresta existe por si só, independentemente do reconhecimento de sua existência por ato administrativo. Pertinente lembrar o conceito de bens imóveis pelo Código Civil de 1916, em



vigor ao tempo da apresentação do DITR pela Impugnante. Ao teor do art. 43

São bens imóveis.

I - o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Já o atual Código Civil brasileiro, no art. 79, dispõe que

São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente."

Como se vê, as matas, naturais ou artificiais, são legalmente consideradas bens imóveis. Daí, a razão para não se exigir do contribuinte do ITR a prova preliminar da existência de um bem imóvel no próprio imóvel objeto do tributo. A floresta não é uma simples acessão, como as plantações, as edificações, acrescidas ao imóvel pelos atos do homem. Ela integra a própria coisa em que fincada, não sendo razoável que se exija a prévia comprovação da coisa em si mesma considerada. É a aplicação de um princípio de Lógica Menor: o que contém uma coisa contém, necessariamente, o conteúdo dessa coisa

Olvidou-se o Fisco do conceito dado pela MP 2.166-67 à área de preservação permanente e à área de reserva legal. De efeito, afirma-se no inciso II, do § 2º, do art. 1º do Código Florestal:

"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;"

No inciso III está conceituação de reserva legal:

"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 à reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção da fauna e flora nativas;"

Embora guardem afinidades, as áreas de preservação permanente e as de reserva legal se distinguem. As primeiras são protegidas pelo Poder Público, mormente em relação à flora e à fauna e, por via reflexa, à população humana. Tanto podem ser as florestas instituídas pelo Código Florestal (as referidas nas alíneas do artigo 2º), como aquelas florestas e demais formas de vegetação natural instituídas pelo Poder Público, como as mencionadas no seu artigo 3º. A área de reserva legal, como o próprio diz, tem por finalidade assegurar a conservação da vegetação, bem assim dos recursos naturais nela existentes e da biota

Como se vê pelas próprias definições legais, para caracterização da Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente a lei não exige a averbação na matrícula do imóvel e de declaração do IBAMA

E note-se que a decisão ora recorrida não se pauta na inexistência fática das referidas áreas, mas, sim, justamente na falta de averbação da Reserva Legal no registro do imóvel e a ausência do ato declaratório do Ibama, relativo a ambas as áreas, na ocorrência do fato gerador

Esse entendimento, no entanto, vem merecendo o repúdio do colendo TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, conforme claramente demonstra o julgado abaixo colacionado

"ITR/ 1997. Protocolo do ADA.



AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. A inusitada pretensão das IN SRF 47/97 E 67/97 de exigir o protocolo de requerimento de ADA perante o IBAMA, como comprovação da exigência da área de uso limitado, é execrável, primeiro porque nada comprova, segundo porque do requerimento constam tão-somente as informações prestadas pelo interessado, que não tem maior relevância do que a declaração prestada à SRF via DITR. A glosa das áreas de preservação permanente e de reserva legal pela fiscalização não se deu porque duvidasse da sua efetiva existência na data do fato gerador do ITR/97 ou mesmo antes dessa data, mas simplesmente porque o requerimento do ADA ao IBAMA se deu após o prazo especificado pela SRF, bem como a área de reserva legal não se encontrava averbada no Cartório de Registro de Imóveis na data da ocorrência do fato gerador do tributo. Não há sustentação legal para exigir nem uma coisa nem outra como condição ao reconhecimento dessas áreas isentas de tributação pelo ITR. Não se admite sustentação legal no Código Florestal para exigir averbação das áreas como condição ao seu reconhecimento como isentas de tributação pelo ITR. Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção do ITR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definição na Lei 4.771/65 (Código Florestal). O reconhecimento de isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Registro de imóveis. No caso concreto foi demonstrada a existência da área de reserva legal e da área de preservação permanente por meio de Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, Termo de Compromisso perante o IBAMA em 1996 e outras provas documentais, inclusive a obtenção de ADA em 1998 e a averbação à margem da matrícula do imóvel procedida em 2002. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO." (Rec. Voluntário 127540, Proc. Adm 10240.000594/2001-79, Rel. Zenaldo Loibman, j. 11.11.2004, Acórdão 303-31705)

Apega-se a Receita Federal ao § 2º do art. 16, do "Código Florestal", que dispõe que a reserva legal "deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente", sem cuidar, no entanto, de obrigatoriedade. Trata-se de um poder-dever do proprietário, tanto que o legislador valeu-se da expressão "deverá ser averbada", sem a conotação de determinação cogente, se utilizasse a expressão "será averbada". A averbação tem cabimento para o efeito de ser evitado o desmembramento da área de reserva legal, no caso de transmissão do imóvel, que provoque o seu fracionamento em áreas menores que a original e, por conseguinte, a diminuição da área de reserva legal. É o que se depreende do texto, quando proíbe a alteração da destinação da área aqui objetivada.

Vale assinalar que o Poder Judiciário no Estado de São Paulo, inclusive com o respaldo da Corregedoria Geral da Justiça, tem indeferido pedidos formulados por Promotores de Justiça do Meio reserva legal (Cf. Aviso no DOE Ambiente para condicionar o registro de escrituras de venda e compra de imóveis rurais à averbação da área de reserva legal (Cf. Aviso no DOE, Poder Executivo, Seção I, de 18.8.2000, p. 25).

Trata-se de mais uma demonstração da desnecessidade da averbação da "RL" e também da declaração do IBAMA quanto à "APP", pois a existência de tais situações de fato não depende de qualquer ato burocrático, seja para fins de registro imobiliário ou administrativo.

A desnecessidade de averbação da Área de Reserva Legal e a da emissão da ADA pelo IBAMA quanto à Área de Preservação Permanente para efeito de isenção do ITR vem sendo reiteradamente acolhida pelo TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES e também pela CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, não sendo escoteiro o julgado retro transcrito, como se demonstra a seguir:

"ITR ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO.

A comprovação da área de preservação permanente, para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR, não depende tão-somente de seu reconhecimento pelo IBAMA por meio de Ato Declaratório Ambiental ADA.

uma vez que a efetiva existência da área pode ser comprovada por meio de Laudo Técnico e outras provas documentais idôneas.

ITR TRIBUTAÇÃO ÁREA DE RESERVA LEGAL COMPROVAÇÃO

A comprovação da área de reserva legal para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR, não depende exclusivamente da sua prévia averbação no cartório competente, uma vez que seu reconhecimento pode ser feito por meio de Laudo Técnico e outras provas documentais idôneas inclusive a sua averbação à margem da matrícula de registro do imóvel no cartório competente, procedida em data posterior à ocorrência do fato gerador

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO" (Rec. Voluntário 128220, Proc. Administrativo nº 10920 003127/2002-22, 1ª Câmara, Rel. Atalina Rodrigues Alves, j. 01.12.2004, Acórdão 30131584)

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL

Não há previsão legal para exigência do ADA como requisito para exclusão da área de preservação permanente da tributação do ITR, bem como da averbação de área de reserva legal com data anterior ao fato gerador. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PARCIALMENTE" (Rec. Voluntário nº 127373, Proc. Administrativo nº 10650.001215/00-20, 1ª Câmara, Rel. Valdemar Fonseca de Menezes, j. 18/06/2004, Ac. 301-31312)

A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita alguns meses após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento de isenção de tal área na apuração do valor do ITR BASE DE CÁLCULO VALOR DA TERRA NUA PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO A declaração do recorrente, para fins de isenção do ITR, relativa à área de preservação permanente, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, conforme dispõe o art. 10, parágrafo 10, da Lei nº 9.393/96, 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.

UTILIZAÇÃO DAS ÁREAS DO IMÓVEL. ÁREA DE PASTAGENS

Não comprovada, através de documentação hábil, a existência do total do rebanho declarado, deve ser mantida a glosa parcial da área de pastagens efetuada pela fiscalização RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO." (Rec. Voluntário nº 129273, Proc. Administrativo nº 10620.000314/2001-58, 3ª Câmara, Rel. Marciel Eder Costa, j. 19.05.2005, Acórdão 303-32058.

Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – Área de preservação Permanente - Comprovação.

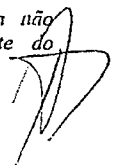
"Não é somente pela apresentação de averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóvel competente, que se comprova a existência da área de reserva legal. Outros documentos podem servir a tal comprovação, como é o caso, dentre outros, do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) e do Termo de Acordo de Preservação firmado com o IEF/MG, ainda que apresentado a destempo e, ainda, a própria declaração produzida pelo Contribuinte desde que não tenha sido produzida prova em contrário (grifou-se) Recurso especial negado."

(Recurso nº 303-125407 - Proc. nº 10670.000560/200114 - 3ª Turma - Acórdão CSRF/03-04 241 - Data da Sessão. 21.02.2005 - rel. Paulo Roberto Cucco Antunes Negado Provimento por Unanimidade)

ÁREA DE RESERVA LEGAL AVERBAÇÃO.

"A obrigatoriedade de averbação, nos termos do parágrafo 8º do art. 16 da Lei 4.771/65 (Código Florestal), tem a finalidade de resguardar, distinta do aspecto tributário: a segurança ambiental, a conservação do estado das áreas na hipótese de transmissão de qualquer título, para que, se confirme, civil e penalmente, a responsabilidade futura de terceiros eventuais adquirentes do imóvel, a qualquer título, mediante a assinatura de Termos de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental competente. A exigência da averbação como pré-condição para o gozo de isenção do ITR não encontra amparo na lei ambiental

O § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96 determina literalmente a não obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração por parte do



declarante, ficando, todavia, responsável pelo pagamento do imposto correspondente, acrescido de juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado posteriormente que sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. - ADA - A recusa de sua aceitação, por intempestividade, em face do prazo previsto na IN SRF nº 67/97, não tem amparo legal

Recurso especial negado." (grifou-se)

(Recurso nº 303-123968 - Terceira Turma - processo nº 13975.000166/00-42 - Acórdão CSRF/03-04.325 - data da sessão: 16.05 2005 - rel. Otacílio Dantas Cartaxo Negado Provimento por Unanimidade).

Além do entendimento sedimentado na instância administrativa diversa não é a postura da jurisprudência dos tribunais judiciais, como se permite a Impugnante apontar:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ITR. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. IN-SRF N. 67/97 LEI N 9 393/96 ART. 10, I, "A", "B" E "C". CÓDIGO FLORESTAL, ART. 3º.

Nos termos da lei nº 9.393/96 (art 10, I, "a", as áreas de preservação permanente e de reserva legal efetivamente não precisam ser previamente reconhecidas pelo Poder Público para que ocorra o recolhimento do Imposto Territorial Rural exigência esta indevidamente feita pela IN-SRF nº 67/97 (ao exigir o Ato Declaratório Ambiental para o não lançamento suplementar do tributo).

2. Todavia, esta exigência se afigura factível quanto às áreas de interesse ecológico para proteção de ecossistemas e às áreas comprovadamente impróprias para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira ou florestal, nos termos das letras "b" e "c" do inciso I do artigo 10 da citada lei.

3. E, ainda que algumas áreas de preservação permanente precisem ser previamente declaradas pelo Poder Público, nos termos do artigo 3º da Lei 4.771/65 (Código Florestal), com a redação dada pela Lei nº 7.803/89, a exigência não pode ser generalizada para que todas as deduções da área tributável mereçam prévia manifestação do órgão competente

4. Apelação parcialmente provida. Remessa prejudicada. "

(TRF-3a Reg - AMS 199901000281011-MT - 3a Turma - rel Desembargador Federal OLINDO MENEZES - j. 23/05/2001 - v.u. - DJ 08/08/2002, p 7)

TRIBUTÁRIO. ITR. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA (ADA). DEDUÇÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LEI 4.771/65 LEI 7.308/89. INSTRUÇÃO NORMATIVA 67/97.

1. Ilegal a exigência prevista na Instrução Normativa SRF 67/97, quanto à apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA comprovando as áreas de preservação permanente e reserva legal na área total como condição para dedução da base de cálculo do Imposto Territorial Rural - ITR, tendo em vista que a previsão legal não generaliza tal exigência para todas as áreas em questão, tão-somente, para aquelas relacionadas no art. 3º do Código Florestal.

2. Não pode a Receita Federal efetuar lançamento suplementar de ITR, sem antes proceder à verificação da área de preservação permanente, pois a exigência do ADA somente encontra respaldo legal se enquadrado na hipótese do art 3º, do Código Florestal. Incabível a exigência indistinta, sob pena de violar o lançamento. 3. Apelação do impetrante provida. "

(TRF - 1ª Reg - 8ª Turma - AMS nº 200238000524690MG - relatora Ds. Fed. Maria do Carmo Cardoso - j. 15/2/2005 - v.u. - DJU 25/2/2005 ...; p 171).

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL. GARANTIA CONSTITUCIONAL. ITR. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 67/97. EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL PARA EXCLUIR DA TRIBUTAÇÃO AS ÁREAS DE



PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. VIOLAÇÃO À LEI Nº 9 393/96

1. É garantia constitucional a substituição processual em mandado de segurança coletivo

2. As áreas de preservação permanente e de reserva legal (letra "a", do inciso I, do artigo 10, da Lei nº 9 393/96), não precisam ser previamente reconhecidas pelo Poder Público para que ocorra o recolhimento do Imposto Territorial Rural - ITR, havendo tal exigência apenas quanto às áreas de interesse ecológico para proteção de ecossistemas e às áreas comprovadamente impróprias para qualquer exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou florestal (letras "b" e "c", do inciso I, do art. 10, da Lei nº 9 393/96)

3. É ilegal a exigência feita pela Instrução Normativa SRF nº 67/97 de apresentação de Ato Declaratório Ambiental comprovando as áreas de preservação permanente e reserva legal na área total, como condição para excluí-las da base de cálculo do Imposto Territorial Rural - ITR

Apelação e remessa desprovidas

(TRF 1ª Reg. - AMS nº 199901001181281-GO Terceira Turma Suplementar - rel. Juiz Federal Wilson Alves de Souza - j. 11/3/2004-v.u.-DJ 1ª/4/2004-p55)

"TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO MEDIDA PROVISÓRIA 2.166/2001. LEI 9393/96, ART. 10, PARÁGRAFO 1º, II, "A" E PARÁGRAFO 7º.

As áreas de preservação permanente e de reserva legal são isentas do recolhimento do ITR - Imposto Territorial Rural, consoante o art. 10 da Lei 9393/96.

É desnecessária "A 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 sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis". Art. 10, parágrafo 7º da Lei 9393/96

Há a comprovação, através de documentos acostados aos autos de que existem áreas de preservação permanente e de reserva legal isentas de ITR.

Nego provimento à apelação e à remessa oficial "

(TRF - 1ª Reg. - AC 312.808-RN - Primeira Turma - rel. Dês. Fed. Edvaldo Batista Silva Júnior - j. 12/06/2003-v.u. - DJ 30/07/2003 - p. 650).

"APELAÇÃO E REMESSA EX OFFICIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP 1.956-50, CUJAS DISPOSIÇÕES RETROAGEM. IMPROVIMENTO.

1- A MP 1.956-50/00, ao inserir o § 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

11 - Apelo e remessa oficial improvidos."

(TRF - 1ª Reg. - AMS 78433-AL - Quarta Turma - rel. Dês. Fed. Edilson Nobre - j. 19/11/2002 - v.u. - DJ 26/12/2002 - p. 280).

37. Importante apontar, que o último acórdão foi confirmado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que o confirmou integralmente, tanto no tocante à dispensa do ADO do IBAMA, como fez retroagir ao exercício de 1997 os efeitos da MP 2.166-67 / 2001, que acrescentou o já comentado § 7º ao art. 10, da Lei 9.393/96. O julgado ficou com as seguintes rubrica e ementa.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR.



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

2. *A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir 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 áreas de preservação permanente e de reserva legal, é 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.*

Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.16667, 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 o § 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."*

(STJ - Resp nº 587.429-AL - Primeira Turma - rel
Min. Luiz Fux - j. 1º/6/2004 - v.u. - DJ 2/8/2004).

Espera a Impugnante que os ilustres julgadores na primeira instância administrativa não ignorem as decisões proferidas pelo Terceiro Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem assim os julgamentos pretorianos trazidos à colação na presente peça de defesa.

Importa ainda lembrar que a isenção do ITR em relação às áreas de reserva legal e de preservação permanente não é matéria que emergiu da Lei nº 9.393/96. Anteriormente, a Lei nº 8.171, de 17.01.1991, que dispôs sobre a Política Agrícola, já previu a isenção de tais áreas em face do ITR (art. 104). Outro diploma, a Lei nº 8.847, de 28.01.1994, que dispôs também sobre o ITR, excluiu da incidência as áreas aqui tratadas (art. 4º, inciso I, alínea "b")

Portanto, é da tradição de nosso Direito a isenção das áreas de que se cuida nesta Impugnação quanto ao ITR, sem qualquer exigência fora da Lei. Não se trata, pois, de isenção condicionada à satisfação de qualquer exigência, a não ser aquela insita na própria natureza das áreas não tributáveis constituírem-se em reserva legal do imóvel e em áreas de preservação permanente. Nada mais.

Por fim e por último, resta repisar ter a Impugnante procedido à averbação da reserva legal de sua propriedade, bem como obtido junto ao Ibama o ato declaratório ambiental em relação a essa área e às de preservação permanente, estando, assim, perfeitamente atendidas as exigências burocráticas, embora desnecessárias para o reconhecimento da natureza e função de tais áreas.

Diante das razões expostas, a Impugnante requer seja esta Impugnação inteiramente acolhida, com a declaração da insubsistência do auto de infração que deu origem ao presente procedimento e a determinação para o cancelamento do suposto crédito tributário dele decorrente. Protesta-se pela juntada posterior de documentos e pela produção de todos os meios probatórios em Direito admitidos.

Termos em que, da juntada desta aos autos respectivos, com os documentos que a acompanham e do requerido,

5. Acompanharam a impugnação os documentos de fls. 62 e 63, 80 a 94
6. É o relatório.



Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acatou as preliminares argüidas e no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, considerando que os argumentos da recorrente e provas apresentadas foram insuficientes, no seu entender, para desconstituir os fatos postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa e excertos do voto que transcrevo a seguir livremente:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

PEDIDO DE PERÍCIA.

Há de ser indeferido o pedido de perícia que visa unicamente, levantar provas a favor do contribuinte, as quais poderiam ser produzidas por ele, por outros meios.

CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE.

Durante todo o curso do processo fiscal, onde o lançamento está em discussão, os atos praticados pela administração obedecerão aos estritos ditames da lei, com o fito de assegurar-lhe a adequada aplicação, sendo-lhe defeso apreciar argüições de aspectos da constitucionalidade da lei

PRESERVAÇÃO PERMANENTE/ ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.

Não reconhecidas como de interesse ambiental nem comprovada a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório junto ao IBAMA ou órgão conveniado, incide o imposto sobre a área declarada como de preservação permanente. A área de reserva somente poderá ser aceita se devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel à época do fato gerador do ITR.

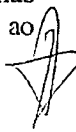
(...)

47 Tendo em vista que as áreas de preservação permanente e utilização limitada não foram informadas em ADA, e também não há averbação na matrícula do imóvel da área de reserva legal, na data da ocorrência do fato gerador do ITR/2001, entendo que a glosa deve ser mantida.

48 Isto posto e considerando tudo mais que dos autos consta VOTO pela procedência do lançamento ora impugnado.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 124 a 144, repisando, os mesmos argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, alegando em síntese que a legislação vigente bem como as jurisprudências desse Conselho e dos e da Justiça Federal afastam a exigência de apresentação do ADA para reconhecimento das Área de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal, tampouco a necessidade da averbação na matrícula do imóvel para essa última área;

Contudo, o recorrente informa ao final que procedeu averbação nas matrículas desse imóvel nos anos de 2005 e 2006 das áreas de reserva legal, requerendo ao final, pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência



12

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

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

ADMISSIBILIDADE

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

JULGAMENTO CONJUNTO DE PROCESSOS CONEXOS.

Registramos que este processo está sendo julgado com outro processo de número 10820.001316/2005-31, que trata do lançamento das mesmas glosas do mesmo imóvel, para o exercício 2001. Diante dessa conexão e da existência naqueles autos de documentos úteis para esse julgamento, oportunamente os documentos do processo do ITR Exercício 2001 serão referidos nesse voto.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). TEMPESTIVIDADE DA ENTREGA.

Da análise da descrição dos fatos da autuação, verificamos que as motivações das glosas das áreas isentas que culminaram no lançamento, foram a extemporaneidade na apresentação do ADA para as áreas de preservação permanente e área de utilização limitada, e a falta de averbação na matrícula do imóvel da área de Reserva Legal:

Em relação a tempestividade apresentação do ADA, essa questão já foi objeto de julgamento recente nessa Turma, *v.g.*, o Acórdão nº 2102-00.528, de 14 de abril de 2010, tendo como relator do voto o Conselheiro Presidente Giovanni Christian Nunes Campos, cujo julgamento se amoldando com perfeição ao caso em debate, utilizamo-lo como fundamento para nossa decisão, *verbis*:

A controvérsia centra-se na necessidade, ou não, da apresentação do ADA como condição para fruição de redução no cálculo do ITR a pagar em áreas de preservação permanente e de reserva legal, bem como na necessidade de averbação cartorária dessa última.

Inicialmente, deve-se ressaltar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil exige a apresentação do ADA tempestivo para todas as áreas de proteção ambiental (áreas de preservação permanente, reserva legal, de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas ou impróprias para fins do setor primário, de servidão florestal ou ambiental, de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN e cobertas por floresta nativa) e também exige a averbação à margem da matrícula do imóvel rural no Cartório de Registro de Imóveis das



áreas de reserva legal, de servidão florestal e ambiental e de RPPN, como condição para fruição de bem-estar no âmbito do ITR¹.

Aqui, centralizaremos a discussão sobre a apresentação do ADA para as áreas de preservação permanente e reserva legal, bem como a averbação cartorária para esta última, porém o debate se põe da mesma forma para a apresentação do ADA e para a averbação cartorária das demais áreas de interesse ambiental (áreas de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas ou imprecisáveis para fins do setor primário, de servidão florestal ou ambiental, de RPPN e cobertas por floresta nativa).

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

Já a reserva legal é a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas (art. 1º, § 2º, III, do Código Florestal), sendo certo que o Código Florestal, no art. 16, especifica os percentuais mínimos da propriedade rural que devem ser afetados à reserva legal, nas diversas regiões do país, determinando, ainda, que tal reserva seja averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (art. 16, § 8º, do Código Florestal).

Ainda, na legislação tributária ambiental se vê a utilização do termo "área de utilização limitada", que se refere às demais áreas de proteção ambiental, que não a área de preservação permanente. Assim, as áreas de utilização limitada são as áreas de reserva legal, de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas ou imprecisáveis para fins do setor primário, de servidão florestal ou ambiental, de RPPN e cobertas por floresta nativa.

A necessidade, ou não, da apresentação do ADA para as áreas de preservação permanente e de reserva legal, bem como a necessidade, ou não, da averbação cartorária desta última, como condição para fruição de redução do ITR é uma controvérsia tormentosa no âmbito da jurisdição administrativa e no seio judicial, com decisões ora exigindo os aspectos formais citados (ADA e averbação cartorária), ora afastando-os, em alguns momentos suprindo-os com laudos técnicos e outras provas, e até, na área de reserva legal, nada exigindo, simplesmente utilizando, na redução do ITR devido, os percentuais abstratos de áreas de reserva legal previstos no Código Florestal (Lei nº 4.771/65).

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

Começa-se pelo REsp 1.125.632/PR (STJ, 2010), da Primeira Turma, sessão de 20/08/2009, relator o Ministro Benedito Gonçalves, unânime, no qual há um razoável apanhado da jurisprudência dessa Superior Corte. Eis a ementa desse julgado:

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

¹ Vide o site da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Perguntas e Respostas do IIR2009. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/itr/2009/PerguntasITR2009.pdf>

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

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

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

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

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

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

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

No caso do ADA, no *leading case* acima referido na ementa do voto do Ministro Benedito Gonçalves (REsp 665.123/PR, relatora a Ministra Eliana Calmon), vê-se que se trata da exigência do ADA instituído pela Instrução Normativa SRF nº 67/97, não se fazendo menção à exigência do ADA trazida pelo art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pela Lei nº 10.165/2000, *verbis*: "A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória".

Entretanto, deve-se anotar que o REsp 665.123/PR também utilizou como fundamento para rechaçar a necessidade do ADA o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, na redação dada pela MP 2.166/67-2001, assim vazado:

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas 'a' e 'd' do inciso II, § 1, deste artigo, não está 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.

Assim, considerando que o STJ apreciou a exigência do ADA instituída pela IN SRF nº 67/97, não se fazendo menção ao art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, tem-se fundada dúvida se essa jurisprudência tem higidez para ser aplicada para períodos posteriores a 2001, quando incidiu a regra da Lei nº 10.165/2000, já que o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, acima, não afasta a apresentação do ADA, mas apenas assevera que o contribuinte pode declarar as áreas de preservação permanente e de utilização limitada sem qualquer comprovação prévia, como sucede com qualquer declaração de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como o próprio ITR.

Porém, intimado o contribuinte a fazer a prova da existência das áreas isentas, deve fazê-lo, sob pena de glosa, como ocorre com qualquer revisão de declaração, sendo certo que há um comando legal expresso no art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81 que exige a utilização do ADA para fruição de benefício no âmbito do ITR, sendo desarrazoado imaginar que a redação do art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, dada pela posterior MP 2.166-67/2001 em face da Lei nº 10.165/2000, que versa sobre a natureza homologatória da informação das áreas isentas, passível de comprovação a partir de intimação da autoridade fiscal, possa ter revogado o comando expresso da Lei nº 6.938/81.

Entretanto, ainda no âmbito do STJ, a dúvida aumenta com a controvérsia referente à averbação da reserva legal à margem da matrícula do imóvel rural no cartório de registro de imóveis.

A mesma Primeira Turma do STJ julgou o Resp nº 1.060.886/PR (STJ, 2010), na sessão de 1º/12/2009, relator o Ministro Luiz Fux, quando asseverou que a falta de averbação da reserva legal na matrícula do imóvel ou a averbação a destempo, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção no âmbito do ITR, em votação unânime, ou seja, em manifesto confronto com o REsp 1.125.632/PR, também unânime, que determinou a obrigatoriedade da averbação da reserva legal no cartório de registro de imóvel para fruição do benefício no âmbito do ITR, como antes aqui se viu, ressaltando que a decisão de dezembro de 2009 não faz qualquer menção à decisão pretérita da mesma Turma. Para tanto, veja-se o excerto da ementa do Resp nº 1.060.886/PR, *verbis*:

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

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

A jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, competente para apreciar as controvérsias no seio do ITR até março de 2009, era oscilante nos pontos acima discutidos, ora exigindo a averbação da reserva legal e o ADA para as áreas de utilização

limitada e preservação permanente, ora afastando-os (averbação e ADA), às vezes se contentando com laudos técnicos e outros documentos para comprovarem as áreas isentas, em votações com diversos votos vencidos ou decididas por voto de qualidade (votação em que há empate entre os Conselheiros e o voto do Presidente determina a tese vencedora), a demonstrar a vacilação jurisprudencial e a fundada controvérsia que cerca a matéria.

Abaixo, breve apanhado da jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, para exercícios posteriores ao exercício 2001, em que este Conselheiro compulsou as ementas de aproximadamente 300 julgados, em decisões prolatadas no ano de 2008, no *site* do CARF (<http://www.carf.fazenda.gov.br>):

1. área de reserva legal averbada no cartório de registro de imóveis, sem necessidade do ADA - Acórdão nº 301-34.779, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade;
2. exigência de averbação da área de reserva legal somente a partir do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR) - Acórdão nº 301-34459, sessão de 20/05/2008, unânime;
3. área de reserva legal reconhecida a partir de documentos outros, privilegiando a busca da verdade material - Acórdão nº 301-34475, sessão de 20/05/1998, unânime; Acórdão nº 302-39586, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 391-00031, sessão de 21/10/2008, por maioria (acatando também laudo técnico para comprovar a existência de área de preservação permanente);
4. área de reserva legal averbada no cartório de registro de imóveis e desnecessidade do ADA para comprovar a área de preservação permanente - Acórdão nº 303-35543, sessão de 13/08/2008, por maioria;
5. falta do ADA, por si só, não afasta a redução do ITR no tocante às áreas de preservação permanente e reserva legal; ausência de averbação cartorária da reserva legal, por si só, também não afasta a benesse legal - Acórdão nº 303-35421, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35734, sessão de 16/10/2008, por maioria;
6. pela desnecessidade do ADA para comprovação das áreas de reserva legal e de preservação permanente - Acórdão nº 303-35546, sessão de 13/08/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35351, sessão de 20/05/2008, por maioria;
7. comprovação das áreas de utilização limitada e de preservação permanente sem depender de ADA tempestivo - Acórdão nº 302-39391, sessão de 24/04/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35736, sessão de 16/10/2008, por maioria;
8. áreas de reserva legal e de preservação permanente competentemente averbadas e ADA extemporâneo reconhecidas para reduzir o ITR devido - Acórdão nº 301-34686, sessão de 13/08/2008, unânime (também com laudo técnico); Acórdão nº 301-34632, sessão de 10/08/2008, unânime (somente área de reserva legal); Acórdão nº 303-35540, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade (decidiu-se pela exigência de averbação para a área de reserva legal e ADA a qualquer tempo para a área de preservação permanente - dissídio apenas no tocante à averbação da área de reserva legal);
9. área de reserva legal averbada extemporaneamente e área de preservação permanente reconhecida por laudo técnico - Acórdão nº 301-34788, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade (os vencidos exigiam o ADA para os exercícios posteriores a 2001);
10. exigência de ADA para reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal - Acórdão nº 301-34354, sessão de 26/03/2008, por maioria;

Acórdão nº 302-40049, sessão de 10/12/2008, por voto de qualidade (somente área de reserva legal); Acórdão nº 302-39865, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 302-39728, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 391-00001, sessão de 23/09/2008, unânime (ainda a averbação da reserva legal não supre a ausência do ADA);

11. comprovação das áreas de utilização limitada (reserva legal) e de preservação permanente a depender de ADA e de averbação cartorária tempestivos – Acórdão nº 302-39244, sessão de 29/01/2008, por maioria; Acórdão nº 302-39866, sessão de 15/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35538, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35645, sessão de 11/09/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 393-00083, sessão de 19/11/2008, por voto de qualidade.

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

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

- Área de preservação permanente – Sem necessidade do ADA (precedente da 3ª Câmara); ADA intempestivo (precedentes 1ª, 2ª e 3ª Câmaras); comprovação com laudos (1ª Câmara) e necessidade de ADA tempestivo (1ª, 2ª e 1ª TE).

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

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

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

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



Claramente vê-se que as áreas de interesse ambiental ou imprecáveis para os fins do setor primário estão excluídas da incidência do ITR, sendo certo que esse imposto somente incide sobre as áreas aproveitáveis, geradoras de renda agrícola, pecuária e extrativista.

O nó górdio é definir quais os requisitos que devem ser implementados para que uma área seja considerada de reserva legal ou de preservação permanente para fins de fruição da isenção no âmbito do ITR.

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

Entretanto, para a fruição da isenção, pode a lei exigir o cumprimento de requisitos formais, além dos substanciais (no caso vertente, a existência das próprias áreas ambientalmente protegidas).

Como exemplo de requisito isentivo de ordem formal, para isenção do IRPF, não basta o contribuinte portar alguma das moléstias constantes no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, mas deve comprová-las mediante um laudo pericial emitido por serviço médico oficial, na forma do art. 30 da Lei nº 9.250/95. Nessa mesma linha, o art. 4º, V, da Lei nº 8.661/1993 determina que o contribuinte detentor de um Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI pode ter um crédito de 50% do IRRF incidente sobre as remessas para o exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstos em contratos de transferência de tecnologia averbados nos termos do Código de Propriedade Industrial, ou seja, não basta ter um contrato de transferência de tecnologia firmado com uma empresa estrangeira, mas se deve averbá-lo no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, como manda o art. 230 do Código de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96), para fruição do benefício legal.

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

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

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

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

I - Omissis;

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

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

A Lei tributária assevera que a área de reserva legal, prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), pode ser excluída da área tributável. Já no art. 16 da Lei nº 4.771/65

definem-se os percentuais de cobertura florestal a título de reserva legal que devem ser preservados nas diferentes regiões do país e determina que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área.

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

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

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

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

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

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

IV - Recurso Especial provido. (grifou-se)

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

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

A interpretação acima está alicerçada no entendimento de que o ITR é um imposto de feição essencialmente extrafiscal, tendo pouco valor o aspecto fiscal, arrecadatório. Aqui, tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho²:

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

No dizer de José Marcos Domingues Oliveira³ (1999, p. 37) a “Tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.”, sendo certo que é do conhecimento geral que o ITR é um imposto marcadamente extrafiscal, desde sua instituição, primeiramente tentando atingir os fins da reforma agrária e gravando de forma mais vertical os latifúndios improdutivos, como se viu com o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64) e com as alterações perpetradas pela Lei nº 6.746/79 nesse Estatuto, e, posteriormente, notadamente com a Lei nº 9.393/96 (e suas alterações posteriores, como a Lei nº 11.428/2006), avultou a extrafiscalidade do ITR no tocante à preservação das áreas de interesse ambiental, já que tais áreas não compõem as áreas objeto da incidência do imposto, bem como a progressividade a depender do binômio área total do imóvel/grau de utilização.

Apenas para se ter uma idéia da irrelevância do aspecto fiscal, arrecadatório, do ITR, no ano de 2009, as receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil atingiram 682.983 bilhões de reais, e, desse montante, a arrecadação do ITR atingiu a mísera quantia de 480 milhões de reais, ou seja, 0,07% do total arrecadado⁴, isso no país que é o quinto maior em extensão do planeta, a indicar que, a despeito das enormes áreas rurais do Brasil, a questão arrecadatória é marginal, secundária.

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

- imunidade da pequena gleba familiar, a favorecer a fixação do homem no campo;
- progressividade das alíquotas, como se vê no anexo da Lei nº 9.393/96, no qual uma propriedade com o mesmo grau de utilização do imóvel rural, pode variar a alíquota de 1% a 20%, a depender do porte da propriedade, tudo a agravar mais fortemente as propriedades de maior porte, favorecendo os minifúndios e propriedades de pequeno porte;

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

³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita 2ª ed (rev. e amp.), Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 37.

⁴ Esses dados da arrecadação federal podem ser acessados no site da internet da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analismensaldez09.pdf>.

- tributação mais favorecida dos imóveis rurais com maior grau de utilização das atividades do setor primário, a privilegiar um mais racional uso da terra;
- exclusão da área de tributável das partes do imóvel que detém interesse ecológico (áreas de preservação permanente e de reserva legal; de interesse ecológico declaradas pelos órgãos ambientais; imprestáveis para a atividade primária e declaradas de interesse ecológico pelo órgão ambiental competente; de servidão florestal ou ambiental; e cobertas por florestas nativas), destacando a preservação do meio ambiente.

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

Ora, o art. 10, § 1º, II, "a", da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas no Código Florestal.

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

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

Agora, passa-se a apreciar a necessidade do ADA para fruição do benefício tributário para as áreas de preservação permanente e utilização limitada (reserva legal e outras).

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

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

Explanada a posição deste relator sobre as controvérsias referentes ao ADA para as áreas de utilização limitada (reserva legal e outras) e de preservação permanente e sobre a averbação cartorária da área de reserva legal, passa-se a apreciar o caso concreto aqui em discussão.

ÁREA DE RESERVA LEGAL . AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL

Agora, passa-se a verificar a existência desse requisito formal para fruição do benefício no âmbito do ITR para as áreas reserva legal.

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

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

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

I - Omissis;

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

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

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

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

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

julgado pela Primeira Turma em 31/05/2007, relator o Ministro Francisco Falcão, unânime, assim ementado:

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

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

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

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

IV - Recurso Especial provido. (grifou-se)

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

Ora se averbação da reserva legal chega a ser objeto de multa pecuniária administrativa específica, parece desarrazoado deferir o benefício tributário sem o cumprimento dessa medida, quando a própria Lei nº 9.393/96 defere a exclusão da área de reserva legal, prevista no Código Florestal, ou seja, é obrigatória a averbação na matrícula do imóvel e sem essa condição não há como o contribuinte se beneficiar da isenção pleiteada.

ANÁLISE DO OBJETO DO PROCESSO

Feita essa explanação sobre as Áreas de Reserva Legal e Áreas de Preservação Permanente e a exigência da apresentação do ADA para ambas e a necessidade de averbação na matrícula do imóvel para a primeira área citada, passemos a analisar o que o recorrente trouxe aos autos de relevante nesse sentido:

Proc. 10820.001993/2006-31					10820.001316/2005-31
ITR	Declarado	Vistoria	Averbação	ADA	Laudo

2002	fl. 28	Ibama 2002 fl.10	2005/2006 fls.81-v;88-v;90	2005/2006 fls.93/94	2005 fl.43
APP	74,0 ha	74,0 ha	0,0 ha	297,4 ha	116,2 ha
AUL	630,0 ha	630,0 ha	404,84 ha	406,6 ha	0,0 ha

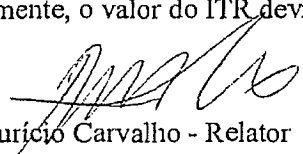
Como se vê, o contribuinte logrou êxito ao trazer documentos que permitem que sejam consideradas áreas isentas de APP, já que tem Laudos e ADA e Reserva Legal com Averbação (mesmo que intempestiva em face da vistoria do Ibama em 2002 atestando a existência da Reserva Legal à época do fato gerador) e ADA, contudo, diante do conflito de valores explicitados na tabela supra, devemos pegar o menor dos valores, ou seja, 74,0 ha de Área de Preservação Permanente e 404,8 de Área de Reserva Legal.

CONCLUSÃO

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

ITR 2002	Declarado fl. 28	Acórdão Carf
Área de Preservação Permanente	74,0 ha	74,0 ha
Área de Utilização Limitada	630,0 ha	404,8 ha

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


Rubens Maurício Carvalho - Relator