



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

**Processo nº** 10950.002712/2005-09  
**Recurso nº** 342.231 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-00.563 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2010  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FABIANA KRISTINA CARRARO BUOSI  
**Recorrida** 1ª TURMA DA DRJ-CAMPO GRANDE (MS)

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

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

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

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 09/06/2010

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

## Relatório

Em face do contribuinte Fabiana Kristina Carraro Buosi, CPF/MF nº 719.247.289-15, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 29/07/2005, auto de infração (fls. 32 a 38), com ciência postal em 22/08/2005 (fl. 40).

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

|                 |              |
|-----------------|--------------|
| IMPOSTO         | R\$ 6.979,31 |
| MULTA DE OFÍCIO | R\$ 5.234,48 |

Em procedimento de revisão interna da DITR-exercício 2002 do imóvel NIRF nº 3.839.185-6, denominado Fazenda Monte Castelo, localizado no município de Santa Cruz do Monte Castelo (PR), na qual o contribuinte havia apurado um imposto a pagar de R\$ 1.004,07, a autoridade fiscal glosou as áreas de preservação permanente de 30,7 hectares e de utilização limitada (reserva legal) de 164,8 hectares (fl. 32).

Eis as razões da autoridade autuante para perpetrar as glosas acima (fl. 28), *verbis*:

*Importante ressaltar que, apesar de haver no imóvel a averbação da reserva legal e também da preservação permanente, a legislação tributária não autoriza a exclusão para fins de apuração do ITR sem cumprimento de todos os requisitos legais, como é o caso da protocolização do ADA tempestivo. A isenção tributária deve ser interpretada literalmente.*

*O ADA tempestivo propicia instrumento à fiscalização ambiental, revestindo-se de Termo de Responsabilidade, com suas implicações legais.*

*Deste modo serão glosadas as áreas de preservação permanente e de reserva legal para apurar o valor do imposto devido, aproveitando-se o apurado pela declaração como dedução, lavrando-se o Auto de Infração da diferença não declarada.*

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão de fls. 89 a 101, consubstanciada no Acórdão nº 04-13.835, de 14 de março de 2008.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 11/04/2008 (fl. 106). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 22/04/2008 (fl. 108).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que as áreas de preservação permanente e reserva legal não necessitam cumprir quaisquer requisitos formais (ADA e averbação cartorária) para sua exclusão da área tributável pelo ITR, conforme mansa

jurisprudência, administrativa e judicial, bastando a afirmação do contribuinte e a efetiva existência das áreas de preservação permanente e reserva legal.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 04, sorteado para este relator na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF de 02/12/2009.

## Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 11/04/2008 (fl. 106), sexta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 22/04/2008 (fl. 108), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 13/05/2008, terça-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Inicialmente, rejeita-se o pedido de qualquer prova adicional feita pelo recorrente para comprovar a existência de fato das áreas de preservação permanente ou de reserva legal, já que a imposição tributária teve por base apenas a ausência da apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA, condição, na visão da autoridade lançadora, imprescindível para fruição da benesse tributária no âmbito do ITR para as áreas de preservação permanente e de reserva legal, não havendo qualquer controvérsia sobre a efetiva existência das áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Considerando que o recorrente defendeu a desnecessidade de cumprimento de qualquer requisito de ordem formal para fruição da isenção do ITR em face das áreas de preservação permanente e de reserva legal (ADA e averbação cartorária da área de reserva legal), este relator fará uma apreciação geral dessa controvérsia (ADA para as áreas de preservação permanente e de reserva legal e averbação no cartório de registro de imóveis para a área de reserva legal).

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 imprestáveis para fins do setor primário, de servidão florestal ou ambiental, de 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 benesse no âmbito do ITR<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Vide o site da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Perguntas e Respostas do ITR2009. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/itr/2009/PerguntasITR2009.pdf>.

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 imprestáveis 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'águas, ao redor de reservatórios naturais ou artificiais d'água, nas nascentes, no topo de morros, montes, montanhas e serras, nas restingas, nas bordas dos tabuleiros ou chapadas e em altitude superior a 1.800 metros (art. 2º, "a" a "h", do Código Florestal).

Já a reserva legal é a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas (art. 1º, § 2º, III, do Código Florestal), sendo certo que o Código Florestal, no art. 16, especifica os percentuais mínimos da propriedade rural 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 as 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 imprestáveis 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 suprimindo-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.*

**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 sujeito à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.*

Assim, considerando que o STJ apreciou a exigência do ADA instituída pela IN SRF nº 67/97, não se fazendo menção ao art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, tem-se fundada dúvida se essa jurisprudência tem higidez para ser aplicada para períodos posteriores a 2001, quando incidiu a regra da Lei nº 10.165/2000, já que 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 (1 e 3ª Câmaras); averbação cartorária intempestiva (1ª Câmara); necessidade de ADA (1ª, 2ª e 1ª TE); averbação e ADA tempestivos (2ª, 3ª e 3ª TE);

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

Da jurisprudência acima, claramente não se extrai qualquer posição consolidada, quer no tocante à averbação cartorária 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 imprestáveis 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, *verbis*:

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

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

*I - omissis;*

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

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

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

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

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

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

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

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

O nó górdio é definir quais os requisitos 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.

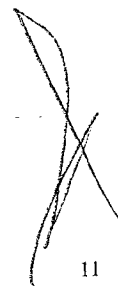
A questão que logo se aventa é sobre a obrigatoriedade de averbação da reserva legal para fruição do benefício no âmbito do ITR, já que a Lei nº 9.393/96 assevera a exclusão da área de reserva legal, porém remetendo-a ao Código Florestal, não havendo, especificamente, uma obrigação de averbação cartorária 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 consequência imediata do preceito normativo e está colocada entre as medidas necessárias à proteção do meio ambiente, previstas tanto no Código Florestal como na Legislação extravagante.**

*IV - Recurso Especial provido. (grifou-se)*

Na linha acima, não se pode deixar de fazer uma leitura combinada das Leis nº 9.393/96 e 4.771/65, devendo ser reconhecido que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal transcende em muito o direito tributário, sendo uma medida de garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, para as atuais e futuras gerações, conforme insculpido no art. 225 da Constituição Federal, 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, arrecadatário. Aqui, tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>:

*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 Oliveira<sup>3</sup> (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

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

<sup>3</sup> 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.

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 arrecadado<sup>4</sup>, 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;
- 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; imprecisáveis 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.

<sup>4</sup> 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>.

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.

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

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

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

No caso concreto aqui em discussão, apesar de haver a averbação cartorária para as áreas de preservação permanente (que é desnecessária) e reserva legal (condição imprescindível), não foi apresentado o Ato Declaratório Ambiental para tais áreas, o que impede o deferimento da benesse tributária perseguida, como se explanou nesse voto.

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

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2010

Giovanni Christian Nunes Campos

