



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.006315/2006-51
Recurso nº 342.584 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.227 – 2ª Turma
Sessão de 28 de junho de 2012
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOURIVAL MATHIAS DA SILVEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ITR - ÁREA DE RESERVA LEGAL - NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 11 DA LEI Nº 8.847/94. DESNECESSIDADE DE QUE A AVERBAÇÃO SEJA ANTERIOR AO FATO GERADOR.

Para que a área de reserva legal possa ser excluída da base de cálculo do ITR ela deve estar averbada à margem da matrícula do imóvel. Esta obrigação decorre da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis nºs 9.393, de 1996, e 4.771, de 1965 (Código Florestal), mas não há exigência de que a averbação se verifique em momento anterior à ocorrência do fato gerador.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA EXTEMPORÂNEO. LAUDO TÉCNICO COMPROVANDO A EXISTÊNCIA DA ÁREA DE INTERESSE AMBIENTAL. DEFERIMENTO DA ISENÇÃO.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator), Marcelo Oliveira e Henrique Pinheiro Torres. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Redator-Designado

EDITADO EM: 05/07/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

O Acórdão nº 2101-00.605, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (fls. 159 a 164-v), julgado na sessão plenária de 28 de julho de 2010, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, considerando possível a dedução de área de reserva legal averbada na matrícula do imóvel e de área de preservação permanente - APP reconhecida em laudo de avaliação, classificação e uso de terra agrícola elaborado por engenheiro agrônomo, e em relatório agrônômico de fiscalização do INCRA, apesar do Ato Declaratório Ambiental – ADA do exercício ter sido apresentado intempestivamente, após o início da fiscalização. Transcreve-se a ementa do julgado:

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

Exercício: 2002

*IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL.
ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE
RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL
(ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00.*

A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-0, §1º, da Lei n.º 6.938/81.

Hipótese em que o Recorrente comprovou, parcialmente, a área de preservação permanente.

**IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL.
ÁREA DE RESERVA LEGAL.**

A partir do exercício de 2.002, a localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental competente, observando-se a função social da propriedade e os critérios previstos no §4º do art. 16 do Código Florestal.

A averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel é, regra geral, necessária para sua exclusão da base de cálculo do imposto.

Hipótese em que o Recorrente comprovou, parcialmente, a área de reserva legal.

Recurso parcialmente provido.

Cientificada desta decisão em 24/01/2011 (fl. 165), a Fazenda Nacional manejou, no dia seguinte, recurso especial de divergência (fls. 167 a 211), onde defendeu a necessidade de apresentação tempestiva de ADA para ser possível a dedução de APP e de área de reserva legal da base de cálculo do ITR.

Para a matéria em discussão, o recorrente apresentou os seguintes paradigmas:

301-34.352

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

EXERCÍCIO: 2001

**ITR EXERCÍCIO 2001. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO
PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE
DE APRESENTAÇÃO DO ADA.**

A partir do exercício de 2001 é indispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental como condição para o gozo da redução do ITR em se tratando de áreas de preservação permanente e de utilização limitada, tendo em vista a existência de lei estabelecendo expressamente essa obrigação (art. 17-0 da Lei nº 6.938/81, na redação do art. 1º da Lei nº 10.165/2000).

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR

Exercício: 2001

Ementa: ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL — ADA.

A partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR, a apresentação do ADA passou a ser obrigatória (ou a comprovação do protocolo de requerimento daquele Ato, junto ao IBAMA, em tempo hábil), por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000.

(...)

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE OU ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA — COMPROVAÇÃO

Para que as áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada estejam isentas do ITR, é preciso que as mesmas estejam perfeitamente identificadas por documentos idôneos e que assim sejam reconhecidas pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental — ADA, ou que o contribuinte comprove ter requerido o referido ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

(...)

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de fls. 212 a 215.

Devidamente cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional, o contribuinte não apresentou nem recurso especial da parte que lhe foi desfavorável, nem contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

A discussão trata da necessidade de apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental – ADA para se permitir a dedução de área de preservação permanente - APP e de área de reserva legal da base de cálculo do ITR no exercício de 2002.

Sobre o tema, esclareça-se que a reserva legal tem por requisito formal, ou seja, condição para sua consideração tributária, a existência dos seguintes procedimentos: (a) apresentação tempestiva de requerimento ao IBAMA de Ato Declaratório Ambiental (ADA), no qual é informada a metragem da área destinada à reserva legal que, de acordo com a

localização, corresponde a um percentual da área do imóvel; e (b) a averbação dessa área na matrícula da propriedade rural no Registro de Imóveis antes da ocorrência do fato gerador, em 1º de janeiro do ano-calendário. Já a área de preservação permanente tem por requisito apenas a apresentação tempestiva de requerimento ao IBAMA de ADA.

Saliente-se que o ADA somente passou a ser requisito com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, e a averbação, com o advento da Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989.

Entretanto, o acórdão recorrido dispensou essa obrigação devido à área de reserva legal estar averbada na matrícula do imóvel e das áreas estarem reconhecidas em laudo de avaliação, classificação e uso de terra agrícola elaborado por engenheiro agrônomo, e em relatório agrônômico de fiscalização do INCRA.

De fato, verifico que o contribuinte averbou, em 27/06/2003, 1.687,90 ha de área de reserva legal (fl. 49-v), que o laudo de fls. 50 a 54, datado de 15/09/2003, confirma a existência de Área de Reserva Legal Averbada de 1.687,98 hectares e de Área de Preservação Permanente de 365,30 hectares, e que o relatório agrônômico de fiscalização n. 048/2003 do INCRA (fls. 55 a 93) e respectivos anexos, elaborado em 23/10/2003 visando a aferir grau de produtividade e o cumprimento da função social do imóvel rural, confirmou a existência de área de reserva legal averbada de 1.687,9796 ha, em sua maioria sobrepondo áreas de preservações permanentes de topos de morros, encostas e nascentes.

Entretanto, sou forçado a discordar do acórdão recorrido devido a esses documentos terem sido produzidos após o fato gerador, que ocorreu em 01/01/2002.

Particularmente, entendo que, para fins de dedução da base de cálculo do ITR, a área de reserva legal deve estar averbada às margens da inscrição do registro de imóvel antes da ocorrência do fato gerador.

Isso porque o art. 10, §1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, permite a exclusão, da área tributável do ITR, das áreas 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.

E a Lei nº 4.771, de 1965, em seu art. 16, §8º, na redação vigente por ocasião da ocorrência do fato gerador, determinava que a reserva legal deveria 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 naquela lei.

Assim, entendo que a averbação na matrícula do imóvel é ato constitutivo da área de reserva legal, sendo somente possível se admitir sua dedução da base de cálculo do ITR após essa data. Saliente-se, entretanto, que essa questão é somente subsidiária, posto que o lançamento foi realizado com base na falta de apresentação tempestiva do ADA.

Não há dúvidas de que a intenção do legislador, ao exigir a apresentação de ADA, era a de obrigar o beneficiário da dedução tributária a informar ao órgão responsável a existência de área protegida, para que esse pudesse, quando possível, verificar a consistência da informação, e assim confirmar a pertinência da redução do tributo devido.

Entretanto, como a lei não fixou prazo para apresentação do documento, a jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais passou a admitir sua apresentação até o início da ação fiscal. Veja-se, como exemplo, a seguinte decisão:

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

Exercício: 2002

*ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA
LEGAL. EXERCÍCIO POSTERIOR A 2001. COMPROVAÇÃO
VIA AVERBAÇÃO ANTERIOR AO FATO GERADOR, LAUDO
PERICIAL E ADA INTEMPESTIVO. VALIDADE. PRINCÍPIO
DA VERDADE MATERIAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.*

*Tratando-se de áreas de reserva legal e preservação
permanente, devidamente comprovadas mediante documentação
hábil e idônea, notadamente averbação à margem da matrícula
do imóvel antes da ocorrência do fato gerador (reserva legal) e
Laudo Pericial do próprio IBAMA, ainda que apresentado ADA
intempestivo, impõe-se o reconhecimento de aludidas áreas,
glosadas pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a
pagar, em observância ao princípio da verdade material.*

*ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. TEMPESTIVIDADE.
INEXIGÊNCIA NA LEGISLAÇÃO HODIERNA. APLICAÇÃO
RETROATIVA.*

*Inexistindo na Lei nº 10.165/2000, que alterou o artigo 170 da
Lei nº 6.938/81, exigência à observância de qualquer prazo para
requerimento do ADA, não se pode cogitar em impor como
condição à isenção sob análise a data de sua
requisição/apresentação, sobretudo quando se constata que fora
requerido anteriormente ao início da ação fiscal.*

*Recurso Especial do Procurador Negado. (Acórdão nº 9202-
01.843, sessão de 26/10/2011, Relator Rycardo Henrique
Magalhães de Oliveira)*

De início, parecia-me necessária a apresentação do ADA no prazo previsto na legislação tributária, que eu julgava ter a competência para determinar a data para cumprimento de obrigação prevista em lei.

Entretanto, em homenagem ao entendimento dominante da Turma, passei a admitir a apresentação intempestiva do ADA, desde que antes do início da ação fiscal. Isso porque, até essa data, seria possível ao órgão ambiental começar espontaneamente procedimento de verificação das informações.

Contudo, no presente processo, o ADA foi apresentado apenas em 06/10/2006 (fl. 111), tendo a fiscalização se iniciado em 22/02/2006 (fls. 7 a 8).

Não suprida a obrigação de apresentação de ADA, impossível admitir, como fez o acórdão recorrido, que apenas o laudo de avaliação comprove a área de preservação permanente.

Quanto à área de reserva legal, penso que poderia se suprir a exigência de ADA caso ela tivesse sido devidamente constituída, com a averbação na matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, como já visto, tal averbação ocorreu intempestivamente.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional para restabelecer as glosas das deduções das áreas de reserva legal e de preservação permanente.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Designado

Após ouvir os sempre substanciosos argumentos apresentados pelo i. Conselheiro Relator, peço vênica para colacionar voto divergente em face da matéria aqui examinada.

Devolve-se a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais o exame quanto à essencialidade ou não do cumprimento de determinadas exigências ou formalidades para fins de inclusão na base de cálculo do imposto territorial rural - ITR das áreas rurais de proteção ambiental, conforme artigo 10, inciso II, alínea 'a' da Lei nº 9.393/1996, verbis:

Pois bem, o artigo 10, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.393/96 tem a seguinte redação:

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 - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

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

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;*

Portanto, de acordo com tal regra, as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), estão excluídas da base de cálculo do ITR.

As chamadas áreas de preservação permanente e de reserva legal ou de utilização limitada têm contornos estabelecidos pelos artigos 2º, 3º e 16 do Código Florestal, atualmente com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, da seguinte forma:

Art. 2º. Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º. Consideram-se, ainda, de preservação permanente, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

- c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;*
- d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;*
- e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;*
- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;*
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;*
- h) a assegurar condições de bem-estar público.*

§ 1º. A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal;

II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo;

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.

§ 1º. O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo.

§ 2º. A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as

hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas.

§ 3º. Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas.

§ 4º. A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver:

I - o plano de bacia hidrográfica;

II - o plano diretor municipal;

III - o zoneamento ecológico-econômico;

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida.

§ 5º. O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico - ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá:

I - reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinquenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional.

§ 6º. Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a:

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal;

II - cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º.

§ 7º. O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º.

§ 8º. A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

§ 9º. A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário.

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

§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.

Estas são as previsões do Código Florestal atualmente em vigor a respeito dos temas em discussão.

Início a análise do recurso pela área de preservação permanente, cuja glosa decorre da falta de apresentação tempestiva do ADA.

Em momento anterior à alteração promovida no artigo 17-O da Lei nº 6.938/81 pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, apenas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal veiculavam a obrigação relativa à apresentação do ADA.

A ausência de amparo legal para a exigência do ADA, quanto a fatos ocorridos até o exercício 2000, deu origem ao Enunciado CARF nº 41, que tem o seguinte conteúdo: “A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000”.

No entanto, o caso em apreço está relacionado ao exercício 2002.

A Súmula, então, é inaplicável à espécie.

Para fatos ocorridos a partir do exercício 2001, inclusive, o artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei 10.165/2000, passou a prever que:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria (Redação dada pela Lei nº 10.165. de 2000)

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA (incluído nela Lei nº 10.165. de 2000)

§ 1º. A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Embora este texto pareça demonstrar que a legislação é taxativa ao exigir a protocolização tempestiva do ADA para fins de exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, sob minha ótica, não se pode olvidar que a apresentação do ADA pelo contribuinte ao IBAMA ou órgão conveniado – até que haja uma vistoria pelo órgão competente e a ratificação ou retificação das declarações ali contidas – restringe-se a informações prestadas pelo contribuinte ao órgão ambiental acerca da existência de áreas que têm algum interesse ecológico.

Segundo penso, com o advento de tal regra, o ADA apresentado tempestivamente tem a função de inverter o ônus da prova, passando este a ser do Fisco a partir da sua entrega. Caso não ocorra o protocolo tempestivo do ADA, pode o contribuinte se valer de outros meios de prova visando à fruição da redução da base de cálculo do ITR.

Nesse sentido, no que toca à demonstração da existência efetiva das áreas em referência, na página do IBAMA na internet (www.ibama.gov.br), nos “Serviços On-line”, na parte relativa ao “Ato Declaratório Ambiental – ADA”, no link “Respostas às Perguntas mais Frequentes sobre o ADA”, em resposta à pergunta nº 40 (“Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?”), consta a possibilidade de apresentação dos seguintes documentos para tal finalidade:

- Ato Declaratório Ambiental – ADA e o comprovante da entrega do mesmo;
- Ato do Poder Público declarando as florestas e demais formas de vegetação natural como Área de Preservação Permanente, conforme dispõe o Código Florestal em seu artigo 3.º;
- Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine as Áreas de Interesse Ambiental (Área de Preservação Permanente; Área de Reserva Legal; Reserva Particular do Patrimônio Natural; Área de Declarado Interesse Ecológico; Área de Servidão Florestal ou Ambiental; Áreas Cobertas por Floresta Nativa; Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas);
- Laudo de vistoria técnica do Ibama relativo à área de interesse ambiental;

- Certidão do Ibama ou de outro órgão de preservação ambiental (órgão ambiental estadual) referente às Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada;
- Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal;
- Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal (TRARL) ou Termo de Ajustamento de Conduta (TAC);
- Declaração de interesse ecológico de área imprecisável, bem como, de áreas de proteção dos ecossistemas (Ato do Órgão competente, federal ou estadual – Ato do Poder Público – para áreas de declarado interesse ecológico): *Se houver uma área no imóvel rural que sirva para a proteção dos ecossistemas e que não seja útil para a agricultura ou pecuária, pode ser solicitada ao órgão ambiental federal ou estadual a vistoria e a declaração daquela como uma Área de Interesse Ecológico.*
- Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Servidão Florestal;
- Portaria do Ibama de reconhecimento da Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN).

Portanto, a própria Administração Pública entende que o ADA tem efeito meramente declaratório, não sendo o único documento comprobatório da área de preservação permanente, podendo ser levado em conta, dentre outros, laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine a área de interesse ambiental.

No presente caso, o Acórdão nº 2101-00.605, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (fls. 159 a 164-v), julgado na sessão plenária de 28 de julho de 2010, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, considerando possível a dedução de área de reserva legal averbada na matrícula do imóvel e de área de preservação permanente - APP reconhecida em laudo de avaliação, classificação e uso de terra agrícola elaborado por engenheiro agrônomo, e em relatório agrônômico de fiscalização do INCRA, apesar do Ato Declaratório Ambiental – ADA do exercício ter sido apresentado intempestivamente, após o início da fiscalização, conforme se observa abaixo:

[...] No presente caso, ainda que o ADA tenha sido apresentado intempestivamente, após o início da fiscalização, o Recorrente comprovou parte da Área de preservação permanente (365,30 ha.) e parte da Área de reserva legal (1.687,90 ha.) mediante (i) averbação desta à margem da matrícula do imóvel, com respectivos termos arquivados no Registro de Imóveis (fls. 48/49), o que, alias, foi reconhecido pela própria fiscalização, que exigiu, além do registro, a entrega tempestiva do ADA, (b) laudo de avaliação, classificação e uso de terra agrícola elaborado por engenheiro agrônomo (fls. 50154), (c) relatório agrônomo de fiscalização n. 048/2003 do INCRA (fls 55/93) e respectivos anexos, dentre outros documentos.

Para a área conceituada como reserva legal pelo artigo 16, §2º do Código Florestal, com a redação trazida pela Lei nº 7.803/89, a exigência é a averbação no órgão

competente de registro da destinação para preservação ambiental de área não inferior a 20% do total do imóvel, conforme região. É o que se conclui da combinação com a parte final do artigo 11 inciso I da Lei nº 8.847/94, acima transcrito.

Tem-se que a, ao alterar o art. 16 da Lei nº 4.771/65, acrescentou-lhe dois parágrafos, sendo que, na hipótese dos autos, interessa-nos o § 2º, com a seguinte redação, in verbis:

“Art. 16.

§ 1º.

§ 2º. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá 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, ou de desmembramento da área.”

A necessidade ou não de averbação da referida área no cartório de registro de imóveis, para fins de apuração da base de cálculo do ITR, é matéria bastante controversa, tanto nos Tribunais Judiciais quanto no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Após profundos debates, principalmente no âmbito da Segunda Turma desta CSRF, da qual faço parte, firmei meu posicionamento para entender que a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é, como regra geral, condição para sua exclusão da base de cálculo do ITR.

Acabei convencido de que a necessidade de averbação da área de reserva legal, embora com função declaratória e não constitutiva, decorre de imposição legal, mais precisamente da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis nºs 9.393/96 e 4.771/65 (Código Florestal), conforme acima destacado.

Ademais, nos termos do artigo 55 do Decreto nº 6.514/2008, cuja entrada em vigor restou prorrogada para 11/12/2011, por força do Decreto nº 7.497, de 09/06/2011, a ausência de averbação da reserva legal dá ensejo à aplicação de multa pecuniária.

O ITR é tributo de natureza eminentemente extra-fiscal, sendo que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal está relacionada, muito além do direito tributário, à garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Salvo melhor juízo, o benefício tributário consistente na exclusão da base de cálculo do ITR da área de reserva legal só pode ser reconhecido se estiverem cumpridas as exigências da legislação ambiental.

Portanto, de acordo com tal regra, as áreas de reserva legal, previstas no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), estão excluídas da apuração do ITR.

A chamada área de reserva legal ou de utilização limitada tem seus contornos estabelecidos pelo artigo 16 do Código Florestal, cuja redação à época do fato gerador, antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, era a seguinte:

“Art. 16. As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação permanente, previstas nos artigos 2º e 3º desta lei, são suscetíveis de exploração, obedecidas as seguintes restrições:

a) nas regiões Leste Meridional, Sul e Centro-Oeste, esta na parte sul, as derrubadas de florestas nativas, primitivas ou regeneradas, só serão permitidas, desde que seja, em qualquer caso, respeitado o limite mínimo de 20% da área de cada propriedade com cobertura arbórea localizada, a critério da autoridade competente;

b) nas regiões citadas na letra anterior, nas áreas já desbravadas e previamente delimitadas pela autoridade competente, ficam proibidas as derrubadas de florestas primitivas, quando feitas para ocupação do solo com cultura e pastagens, permitindo-se, nesses casos, apenas a extração de árvores para produção de madeira. Nas áreas ainda incultas, sujeitas a formas de desbravamento, as derrubadas de florestas primitivas, nos trabalhos de instalação de novas propriedades agrícolas, só serão toleradas até o máximo de 30% da área da propriedade;

c) na região Sul as áreas atualmente revestidas de formações florestais em que ocorre o pinheiro brasileiro, "Araucaria angustifolia", não poderão ser desflorestadas de forma a provocar a eliminação permanente das florestas, tolerando-se, somente a exploração racional destas, observadas as prescrições ditadas pela técnica, com a garantia de permanência dos maciços em boas condições de desenvolvimento e produção;

d) nas regiões Nordeste e Leste Setentrional, inclusive nos Estados do Maranhão e Piauí, o corte de árvores e a exploração de florestas só será permitida com observância de normas técnicas a serem estabelecidas por ato do Poder Público, na forma do art. 15.

§ 1º Nas propriedades rurais, compreendidas na alínea a deste artigo, com área entre vinte (20) a cinquenta (50) hectares computar-se-ão, para efeito de fixação do limite percentual, além da cobertura florestal de qualquer natureza, os maciços de porte arbóreo, sejam frutícolas, ornamentais ou industriais.

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá 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, ou de desmembramento da área.

§ 3º Aplica-se às áreas de cerrado a reserva legal de 20% (vinte por cento) para todos os efeitos legais.”

(original sem grifo)

Diante do disposto nos artigos 10 da Lei n. 9.393, de 1996, e 16, parágrafo 2º da Lei n. 4.771, de 1965 (Código Florestal), debatem-se a doutrina e a jurisprudência acerca da imprescindibilidade ou não da exigência da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação pelo ITR.

O debate historicamente tem se pautado pela dicotomia de posições quanto ao efeito constitutivo ou declaratório, quanto à existência da reserva legal, da averbação à margem

da matrícula do imóvel, com consequências diametralmente opostas na apuração do ITR, a saber:

para os que entendem ser constitutivo o efeito da averbação, só existe direito à isenção da área de reserva legal se ela estiver averbada à margem da matrícula anteriormente à data do fato gerador; e,

para os que advogam o efeito declaratório da averbação, ela seria dispensável para amparar a isenção do ITR aplicável à área de reserva legal, cabendo neste caso ao contribuinte provar a existência da referida área por outros meios de prova (laudo, etc.).

A meu ver, ambas as soluções propugnadas não se sustentam a partir da consideração do viés indutivo de comportamento de que se reveste o conjunto normativo acima referido aplicável à espécie.

Por óbvio que a isenção do ITR aplicável à área de reserva legal condicionada à averbação à margem da matrícula do imóvel atende ao desiderato de preservação ambiental, eis que, como se sabe, o ônus de utilização limitada, uma vez efetuada a averbação, pereniza-se e se transmite a quaisquer adquirentes futuras.

Assim, aceitar a isenção do ITR da área de reserva legal independentemente da prova da averbação (e ainda que haja prova da existência da área preservada) frustra o propósito extrafiscal de criação do ônus de preservação ambiental para as gerações futuras, em confronto com a exigência do artigo 16, parágrafo 2º do Código Florestal.

Por outro lado, existindo a averbação, ainda que posterior ao fato gerador, não é razoável recusar a desoneração tributária, notoriamente quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, sendo que uma área averbada e comprovada em exercício posterior provavelmente existia nos exercícios 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, perfazendo-se com a averbação a qualquer data o viés indutivo de comportamento que informa a dispensa do tributo.

Nada obstante, tenho para mim que com a averbação na matrícula do imóvel das áreas de reserva legal, ainda que posteriormente ao momento eleito como aspecto temporal da hipótese de incidência do ITR ou ao início do procedimento fiscal, tais áreas devem ser excluídas da base de cálculo do tributo, pelas razões expostas acima.

Em razão do exposto, voto em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior

Processo nº 10120.006315/2006-51
Acórdão n.º **9202-02.227**

CSRF-T2
Fl. 18

CÓPIA