

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

Processo nº 10218.000732/2003-69
Recurso nº 136.865 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.417 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria ITR - Áreas de preservação permanente e de reserva legal
Recorrente ANACLETO PANTANO
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1998

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO À MARGEM DE REGISTRO PÚBLICO DO IMÓVEL RURAL.

Por se tratar de condição essencial estabelecida em lei para a constituição de reserva legal, é imprescindível a averbação de tal área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no Registro de Imóveis competente. Assim sendo, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a citada averbação deve ser anterior ao fato gerador da obrigação tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do ITR a área de preservação permanente de 1.375 hectares, vencidos os conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (Relator) e Gonçalo Bonet Allage que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.

CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente e Redator para acórdão

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda e Robinson Passos de Castro e Silva. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 69/92) interposto, em 18 de agosto de 2006, contra o acórdão de fls. 47/59, do qual o Recorrente teve ciência em 24 de julho de 2006 (fl. 64), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 04/06, lavrado em 28 de outubro de 2003, em virtude da falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural, verificada no exercício de 1999, decorrente da não comprovação das áreas de preservação permanente e de utilização limitada.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/09, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercício 1999, relativo ao imóvel denominado “Fazenda São Félix do Xingu, Lote 14 – Setor C”, localizado no município de São Félix do Xingu - PA, com área total de 2.750,00 ha, cadastrado na SRF sob o nº 0.819.948-5, no valor de R\$ 14.180,00 (catorze mil cento e oitenta reais), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 30/09/2003, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 34.702,71 (trinta e quatro mil setecentos e dois reais e setenta e um centavos).

2. No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/1999 e dos documentos coletados no curso da ação fiscal, conforme Demonstração dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 06/07, a fiscalização apurou as seguintes infrações:

a) exclusão, indevida, da tributação de 1.375,0ha de área de preservação permanente;

b) exclusão, indevida, da tributação de 1.375,0ha de área de utilização limitada;

3. As exclusões indevidas, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls 06/07, têm origem na não apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse as áreas de preservação permanente e de utilização limitada como áreas não-tributáveis.

4. O Auto de Infração foi postado nos correios tendo o contribuinte tomado ciência em 05/11/2003, conforme AR de fls. 18.

5. Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, em 21/11/2003, a impugnação de fls. 21/40, alegando, em síntese:

I – “No dia 01.10.2003, conforme faz prova documento protocolado perante esta repartição pública, o ora impugnante protocolou, perante a Secretaria da Receita Federal, requerimento acompanhado do (1º) Ato Declaratório Ambiental – ADA e da certidão da matrícula do imóvel, onde consta averbado que 80% da coisa destinase a reserva legal..”

II – “A autoridade administrativa baseou-se, para fazer o lançamento, no art. 14 da Lei nº 9.393, de 16.12.1996” “É certo que o proprietário do imóvel apresentou o DIAC ou o DIAT”

III – transcreve o art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, afirmando que a norma deste artigo “determina se excluam da base de cálculo do imposto as áreas de preservação permanente e de reserva legal.”

IV – transcreve o art. 16 da Lei nº 4.771, de 1965 com a redação da Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, afirmando que a norma deste artigo “determina que, na Amazônia Legal, se preserve 80% (oitenta por cento) da propriedade”

V – transcreve o art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil - CF, o art. 29 do Código Tributário Nacional e o art. 524 do Código Civil afirmando que “Destas normas, se extrai que o ITR, para incidir, deve fazê-lo sobre a parte do imóvel que está sob a propriedade do particular”. Afirma que o impugnante “**não é proprietário** de 100% dos imóveis localizados na Amazônia. Não é proprietário porque não pode usufruir a coisa.”

VI – transcreve textos de doutrina e conclui “Ora, pelas lições acima, é fora de dúvida que o ITR não pode incidir sobre a área de reserva legal, uma vez que o “proprietário”, à luz do direito, proprietário não é.”

VII – transcreve o § 1º do art. 145 da CF para reforçar a afirmação de que houve “contrariedade ao princípio da capacidade contributiva”

VIII – cita o art. 150, IV da CF afirmando que “proíbe o estado de utilizar **tributo com efeito de confisco**”

IX - cita o art. 5º, II, e art. 37, caput, como “princípio da legalidade”; art. 150, I, como “princípio da reserva legal” concluindo que “o tributo, especialmente os impostos, só podem ser cobrados após a ocorrência do fato gerador.”

X – “Por vias oblíquas, institui uma penalidade, isto é, um confisco, pelo simples fato de não se apresentar uma mera declaração; não se cumprir uma mera obrigação acessória.” (fls. 48/50)

A Recorrida julgou procedente o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

Ementa: **ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO.** A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente e de reserva legal da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento delas pelo Ibama ou por órgão delegado através de convênio, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

CONTRIBUINTE. PROPRIETÁRIO.

Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999



Ementa: ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

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

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Não se encontra abrangida pela competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento a apreciação da inconstitucionalidade de atos legais ou da ilegalidade dos atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, uma vez que neste juízo eles se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

Lançamento Procedente” (fls. 47/48).

Não se conformando, o ora Recorrente insurgiu-se por meio do recurso voluntário de fls. 69/92, interposto em 18 de agosto de 2006, tendo argüido (i) que a entrega em atraso da DIAT, ou da DIAC, obrigações acessórias que são, não autoriza a cobrança do ITR sobre a totalidade da área, conforme a Lei n. 9.393/96; (ii) o art. 10 da referida lei determina a exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente e de reserva legal; (iii) segundo interpretação literal das normas tributárias, até mesmo a entrega do ADA poderia ser dispensada, a teor do disposto no §7º do mesmo artigo; (iv) mesmo que não se admita tal interpretação, vários acórdãos, do STJ e do Conselho de Contribuintes, mostram a pacificação da jurisprudência no sentido de não exigência do ADA; (v) inexistiu declaração incorreta, omissa ou inexata que justifique a aplicação do art. 14 da Lei n. 9.393/96, porquanto a autuação baseou-se em mera presunção; (vi) por fim, a penalidade imposta consiste em verdadeiro confisco, ofendendo o direito de propriedade, bem como o princípio da moralidade pública, insculpido no art. 37 da CF.

Diante da controvérsia existente a respeito das áreas do imóvel rural, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do voto proferido pelo Relator Rodrigo Cardozo Miranda, em sessão realizada em 13 de agosto de 2008, decidiu *“converter o julgamento em diligência para que o IBAMA se manifeste quanto às áreas total, de preservação permanente e de utilização limitada, através de perícia, com posterior manifestação do contribuinte, a fim de permitir o exato deslinde da controvérsia”* (fl. 114).

Em cumprimento à decisão, foi expedido o Ofício n.º 41/2009 (fl. 116) ao IBAMA, solicitando informações acerca da existência das áreas de preservação permanente e de reserva legal, que foram objeto de requerimento de Ato Declaratório Ambiental.

Em resposta ao ofício, o IBAMA encaminhou o Ato Declaratório Ambiental (exercício 2007) relativo aos imóveis citados no ofício e informou da impossibilidade do cumprimento da diligência, tendo em vista ser necessário um memorial descritivo e/ou uma planta topográfica devidamente georreferenciada dos imóveis para apuração mais precisa dos fatos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Diante dos fatos acima narrados e compulsando-se os autos do presente processo administrativo, verifica-se que os membros da então Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acordaram em converter o julgamento em diligência, solicitando ao IBAMA que se manifestasse relativamente às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, por meio de perícia, com posterior manifestação do contribuinte.

Em atenção à solicitação do órgão julgador, o IBAMA se pronunciou acostando ADA, exercício 2007, relativamente à matrícula 2537, esclarecendo que somente poderia analisar mais detidamente os fatos se tivesse em seu poder um memorial descritivo e/ou planta topográfica devidamente georreferenciada dos imóveis.

No que se refere ao mérito do recurso, sendo recorrente a matéria no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cumpre tecer alguns breves esclarecimentos antes de adentrar na questão especificamente debatida nestes autos.

De fato, como é cediço, o imposto sobre a propriedade territorial rural, de competência da União, na forma do art. 153, VI, da Constituição, incide nas hipóteses previstas no art. 29 do Código Tributário Nacional, ora trazido à baila, *in verbis*:

“Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”

À guisa do disposto pelo Código Tributário Nacional, a União promulgou a Lei Federal nº 9.393/96, que, na esteira do estatuído pelo art. 29 do CTN, instituiu, em seu art. 1º, como hipótese de incidência do tributo, a “*propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município*”.

Sem adentrar especificamente na discussão a respeito da eventual ampliação do conceito de propriedade albergado pela Constituição Federal pelo disposto nos artigos citados, ao incluírem como fato gerador do ITR o domínio útil e a posse (*cum animus domini*), tema que não releva na análise do presente recurso, verifica-se que não há qualquer discussão a respeito da incidência do tributo no que toca às áreas de preservação permanente ou de reserva florestal legal.

Com efeito, muito embora em tais áreas a utilização da propriedade deva observar a regulamentação ambiental específica, disso não decorre a consideração de que referida parcela do imóvel estaria fora da hipótese de incidência do ITR. Isso porque, como se sabe, o direito de propriedade, expressamente garantido no inciso XXII do art. 5º da CF, possui limitação constitucional assentada em sua função social (art. 5º, XIII, da CF). Nesse sentido, consoante salienta Gilmar Mendes (*et. al.*), possui o legislador uma relativa liberdade para conformação do direito de propriedade, devendo preservar, contudo, “*o núcleo essencial do direito de propriedade, constituído pela utilidade privada e, fundamentalmente, pelo poder de disposição. A vinculação social da propriedade, que legitima a imposição de restrições, não pode ir ao ponto de colocá-la, única e exclusivamente, a serviço do Estado ou da comunidade.*” (MENDES, Gilmar Ferreira (*et. al.*). *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 483).

No que atine à regulação ambiental, deste modo, verifica-se que a legislação, muito embora restrinja o uso do imóvel em virtude do interesse na preservação do *meio ambiente ecologicamente equilibrado*, na forma como estabelecido pela Constituição da República, não elimina as faculdades de usar, gozar e dispor do bem, tal como previstas pela legislação cível.

Com fundamento no exposto, não versando os autos sobre hipótese de não-incidência do tributo, mas, sim, de autêntica isenção ou, como querem alguns, redução da base de cálculo do ITR, dispôs a Lei Federal n.º 9.393/96, em seu art. 10, o seguinte:

“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:

[...]

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 (grifei).

Havendo referido dispositivo legal feito expressa referência a conceitos desenvolvidos em outro ramo do Direito, mais especificamente no que toca à seara ambiental, oportuno se faz recorrer ao arcabouço legislativo desenvolvido neste campo específico, na forma indicada pelo art. 109 do CTN, para o fim de compreender, satisfatoriamente, o que se entende por áreas de preservação permanente e de reserva legal, estabelecidas como hipótese de isenção do ITR (redução do correspondente aspecto quantitativo).

A respeito especificamente da chamada “área de preservação permanente” (APP), dispõe o Código Florestal, Lei n.º 4.771/65, atualmente regulada, também, pelas Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

“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.**"

Verifica-se, à luz do que se extrai dos artigos em referência, que a legislação considera como área de preservação permanente, trazendo à baila a lição de Edis Milaré, as *"florestas e demais formas de vegetação que não podem ser removidas, tendo em vista a sua localização e a sua função ecológica"* (MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 691).

Vale notar, nesse sentido, que nas áreas de preservação permanente, consoante esclarece o disposto pelo §1º do art. 3º, citado supra, não há qualquer possibilidade de supressão das florestas, apenas excetuada tal regra nos casos de execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

Não se confunde com a área de preservação permanente, no entanto, a chamada área de reserva legal, ou reserva florestal legal, cujos contornos são estabelecidos igualmente pelo Código Florestal, mais especificamente em seu art. 16, que, na redação vigente à época do fato gerador (a redação dos dispositivos foi profundamente alterada pela MP 2.166-67/2001), assim dispunha:

“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" (Bert - O. Ktze), 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.”

(...)



“Art. 44. Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o artigo 15, a exploração a corte raso só é permissível desde que permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% da área de cada propriedade.

Parágrafo único. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição da 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 redação vigente à época dos fatos, não obstante as alterações promovidas pela MP 2.166-67/2001, já continha, em sua essência, como lembra MILARÉ, a idéia de disciplinar a supressão tanto das florestas e demais formas de vegetação nativa, excetuadas as áreas de preservação permanente, vistas anteriormente, como, igualmente, das florestas não sujeitas ao regime de utilização limitada, ou já objeto de legislação específica (MILARÉ, Edis. op. cit. p. 702).

Nesse sentido, lembra o referido ambientalista, que *“ao permitir tal supressão [de florestas] determina que se mantenha obrigatoriamente uma parte da propriedade rural com cobertura florestal ou com outra forma de vegetação nativa”*, delimitando, assim, *“a porção a ser constituída como Reserva da Floresta Legal”* (Op. cit. p. 702).

A reserva florestal legal, portanto, sendo um percentual determinado por lei para a preservação da vegetação nativa do imóvel rural, constitui, como afirma Paulo de Bessa Antunes, *“uma obrigação que recai diretamente sobre o proprietário do imóvel, independentemente de sua pessoa ou da forma pela qual tenha adquirido a propriedade”*, estando, assim, *“umbilicalmente ligada à própria coisa, permanecendo aderida ao bem”* (ANTUNES, Paulo de Bessa. *Poder Judiciário e reserva legal: análise de recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça*. In: *Revista de Direito Ambiental* n.º 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 120).

À luz do exposto, verifica-se que as restrições ambientais, tanto nos casos de áreas de preservação permanente, como naqueles em que há reserva legal, decorrem, explicitamente, da ocorrência ou verificação, *in loco*, dos pressupostos legais apontados pela legislação, inexistindo, portanto, qualquer discricionariedade por parte do proprietário ou agente público.

Nesse passo, consoante se extrai da legislação trazida à baila, não há a exigência, para configuração de áreas de preservação permanente ou de reservas legais, de qualquer ato público que as constitua, mas, apenas e tão-somente, da ocorrência das hipóteses legais previstas pelo Código Florestal, bem como pelos demais atos normativos primários que disponham sobre o tema.

Vale ressaltar, nesse esteio, no que concerne à averbação à margem da matrícula do imóvel da área de reserva florestal legal, na forma atualmente disposta pelo art. 167, II, “22”, da Lei n.º 6.015/73, que referido ato jurídico possui apenas a função de conferir publicidade à parcela do terreno gravada pela obrigação em referência, notadamente nas hipóteses de desmembramento ou de transmissão, a qualquer título, da área. Por outro giro, inexistindo qualquer desmembramento ou transferência do imóvel a qualquer título, não há

qualquer sanção legal para a ausência da referida averbação que, como se viu, não possui caráter constitutivo, mas meramente declaratório.

Nesse sentido, oportuno salientar que a referida sanção, decorrente da ausência de averbação da área de reserva florestal legal, ainda não se encontra provida de eficácia, uma vez que o Decreto Federal 7.029/2009 prorrogou para 2011 a aplicação da multa referida pelo art. 55, prevista pelo Decreto n.º 6.514/2008, no valor de R\$ 50,00 a R\$ 500,00 por hectare relativo à referida área.

Da mesma maneira, não há qualquer fundamento legal para a exigência da entrega tempestiva de Ato Declaratório Ambiental (ADA) que ateste a existência de área de proteção permanente e de reserva florestal legal, cuja demonstração for cabalmente comprovada pelo contribuinte. Tal exigência, como se verifica da legislação a respeito do tema, decorre apenas e tão-somente do disposto pelo art. 10, §4º, II, da IN n.º 43/97, o qual, como se sabe, não poderia haver instituído exigência em desconformidade com a legislação pertinente.

Com efeito, no campo da tributação vigoram os princípios da legalidade, expressamente estatuído pela Carta Magna, em seu art. 150, I, e da tipicidade cerrada, cujos contornos são encontrados na norma jurídica decorrente do texto do art. 97, I, do CTN. Sendo a obrigação tributária do tipo *ex lege*, isto é, estritamente decorrente da ocorrência, *in concreto*, da hipótese de incidência prevista em lei, aplica-se em direito administrativo tributário, ainda com mais intensidade, o princípio da verdade material, inúmeras vezes ressaltado pela jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Desta maneira, para fins do disposto pelo art. 10, §1º, II, 'a', da Lei n.º 9.393/96, deve-se perquirir se, de fato, verifica-se à luz dos documentos carreados aos autos, a existência de áreas de preservação permanente ou de reserva legal, sendo desnecessária, portanto, a comprovação da apresentação tempestiva do ADA.

Nesse exato sentido, aliás, aprovou-se, no âmbito da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a seguinte súmula, extraída do texto da Portaria n.º 106/2009:

"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."

Em que pese a resolução de 13 de agosto de 2008 do Terceiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que os autos baixassem em diligência para manifestação do IBAMA, o qual informou que seria necessária, para melhor análise do caso, a apresentação, pelo contribuinte, do memorial e/ou planta topográfica devidamente georreferenciada dos imóveis, entendo que os documentos acostados aos autos são suficientes para formar a convicção do julgador, quanto às áreas de preservação permanente e de reserva legal.

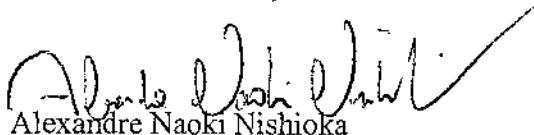
De fato, no que se refere à exigência do ADA, a 2ª. Turma do CARF editou a súmula transcrita anteriormente, no sentido de que sua não apresentação não pode fundamentar o lançamento de ofício, motivo pelo qual a área de preservação permanente deverá ser restabelecida.

Quanto à área de utilização limitada, muito embora a reserva legal tenha sido averbada na matrícula n.º 2.537 apenas em 19 de julho de 2002 (fl. 15), ou seja, após a data do fato gerador, tenho para mim que esse documento comprova que, no exercício de 1999, a área de 1.375 ha. glosada pela fiscalização estava incluída na área de utilização limitada.

Isto porque, conforme se procurou demonstrar, a averbação à margem da matrícula tem efeito meramente declaratório, e não constitutivo, o que significa dizer que seus efeitos não são *ex nunc*, mas sim *ex tunc*. Observe-se, nesse sentido, que a área de reserva legal averbada corresponde a 2.200 ha., conforme constou da matrícula e do ADA apresentado em 01 de outubro de 2003.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento ao recurso, para determinar seja considerada como de preservação permanente a área de 1.375 ha. e de utilização limitada a área de 1.375 ha.

Sala das Sessões-DF, em 02 de fevereiro de 2010.


Alexandre Naoki Nishioka

Voto Vencedor

Caio Marcos Candido, redator designado.

No julgamento realizado a Turma Julgadora decidiu, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso do contribuinte para excluir da base de cálculo do ITR a área de preservação permanente de 1.375 hectares, diversamente do relator que dava provimento integral ao recurso.

Eis os argumentos do relator em relação à desnecessidade de averbação à margem da matrícula do imóvel da área de preservação permanente, cerne da divergência entre seu voto e a decisão da turma:

À luz do exposto, verifica-se que as restrições ambientais, tanto nos casos de áreas de preservação permanente, como naqueles em que há reserva legal, decorrem, explicitamente, da ocorrência ou verificação, *in loco*, dos pressupostos legais apontados pela legislação, inexistindo, portanto, qualquer discricionariedade por parte do proprietário ou agente público.

Nesse passo, consoante se extrai da legislação trazida à baila, não há a exigência, para configuração de áreas de preservação permanente ou de reservas legais, de qualquer ato público que as constitua, mas, apenas e tão-somente, da ocorrência das hipóteses legais previstas pelo Código Florestal, bem como pelos demais atos normativos primários que disponham sobre o tema.

Vale ressaltar, nesse esteio, no que concerne à averbação à margem da matrícula do imóvel da área de reserva florestal legal, na forma atualmente disposta pelo art. 167, II, “22”, da Lei n.º 6.015/73, que referido ato jurídico possui apenas a função de conferir publicidade à parcela do terreno gravada pela obrigação em referência, notadamente nas hipóteses de desmembramento ou de transmissão, a qualquer título, da área. Por outro giro, inexistindo qualquer desmembramento ou transferência do imóvel a qualquer título, não há qualquer sanção legal para a ausência da referida averbação que, como se viu, não possui caráter constitutivo, mas meramente declaratório.

Nesse sentido, oportuno salientar que a referida sanção, decorrente da ausência de averbação da área de reserva florestal legal, ainda não se encontra provida de eficácia, uma vez que o Decreto Federal 7.029/2009 prorrogou para 2011 a aplicação da multa referida pelo art. 55, prevista pelo Decreto n.º 6.514/2008, no valor de R\$ 50,00 a R\$ 500,00 por hectare relativo à referida área.

Com vista a rechaçar tal entendimento, reproduzo acórdão n.º 9202-00089, de 18 de agosto de 2009, da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que tratei da mesma matéria:

A legislação aplicável à matéria estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de reserva legal, ex vi da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei n.º 9.393/1996:

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:

(...)

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;

Conforme visto, a definição do que seja “área de reserva legal” encontra-se estabelecida no § 2º do art. 16 da lei n.º 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei n.º 7.803, de 1989:

§ 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 reserva legal é uma restrição ao direito de exploração das áreas de vegetações nativas e sua discutida averbação tem a função de dar publicidade a terceiros daquela restrição.

Tal posicionamento é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Mandado de Segurança n.º 22.688/PB (Tribunal Pleno, sessão de 28 de abril de 2000) em que se discutia tal tema relativamente à produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária. Veja-se o tratamento dado à matéria em voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)

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

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

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

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

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal.

Esta posição continua sendo adotado pelo STF, conforme se pode verificar nos autos do MS 28.156/DF, cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça de 02 de março de 2007.

Assim sendo, a afirmativa de que a existência da área declarada como de reserva legal ou de que sua comprovação por outros meios, ou ainda de que sua averbação posteriormente à ocorrência do fato gerador, supriria a condição estabelecida na lei não condiz com a norma que emana da análise conjunta da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393, de 1996 e do § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989.

Tal norma estabelece a obrigação de dar publicidade a terceiros da criação de área correspondente a, no mínimo, 20% da propriedade rural protegida do uso indiscriminado, impondo ao proprietário um controle social em relação à conservação da cobertura vegetal daquela área.

Quando a Lei nº 9.393, de 1996 reproduziu a obrigatoriedade de averbação estabelecida no Código Florestal, não estava criando obrigação acessória, com vista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, mas, sim, repercutindo condição essencial à instituição de área de reserva legal, que deve ser cumprida pelo interessado para fruição da exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR.

O conceito de obrigação acessória, à luz do §2º do artigo 113 do CTN, confirma a conclusão trazida no parágrafo anterior, posto que a obrigatoriedade da averbação não foi criada por legislação tributária, sendo assim não há que se falar em obrigação tributária acessória:

113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Neste sentido, entendo ser condição essencial para a constituição de reserva legal a averbação de tal área à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis

competente. Apenas cumprida tal condição será possível a exclusão de tal área da base de cálculo do tributo.

Sendo assim, apenas posteriormente à averbação considera-se constituída a área de reserva legal, não produzindo efeitos para períodos de apuração anteriores.

Na forma do art. 144 do CTN, o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Tendo em vista que a averbação imposta em lei para constituição da reserva legal só foi realizada posteriormente à ocorrência do fato gerador, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial de divergência.

Assim, voto no sentido do negar provimento ao recurso relativamente à glosa da área declarada como de utilização limitada, pela ausência tempestiva de averbação da reserva legal.

Caio Marcos Candido, redator designado.