



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

Processo nº 10218.720093/2008-66
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.342 – 2ª Turma
Sessão de 30 de março de 2017
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LEO ROBERTO RYMSZA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). AVERBAÇÃO TEMPESTIVA.
DATA DO FATO GERADOR.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a área de Reserva Legal deve estar averbada no Registro de Imóveis competente até a data do fato gerador. Hipótese em que a averbação de parte da área não foi realizada de forma tempestiva.

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

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 a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão, o ADA não foi apresentado, mas houve comunicação prévia a órgão ambiental estadual competente, anteriormente ao início da ação fiscal. Assim, possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa da ARL - Área de Reserva Legal, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora) e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Júnior - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

A Primeira Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário, interposto pelo contribuinte acima identificado, proferindo decisão consubstanciada no Acórdão nº 2801003.041, que foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2004

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL/COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. INTEMPESTIVO MAS ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. COMPROVA A DEDUÇÃO SE ACOMPANHADO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA COMPLEMENTAR.

É possível a dedução de áreas de preservação permanente e reserva legal da base de cálculo do ITR, a partir do exercício de 2001, quando houver apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)/comunicação ao órgão de fiscalização ambiental até o início da ação fiscal acompanhado de documentação complementar que comprove a existência das áreas deduzidas.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Cabe excluir da tributação do ITR as áreas de utilização limitada/reserva legal que forem averbadas à matrícula do imóvel rural até o início do procedimento fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) interpôs recurso especial, no prazo regulamentar, alegando que os acórdãos paradigmas nºs 30238.743 e 30239.244 exigem a apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou mesmo de requerimento do contribuinte para a emissão deste junto ao órgão ambiental competente, para reconhecimento da isenção do ITR sobre as áreas de utilização limitada e de reserva legal. Os paradigmas foram assim ementados:

Acórdão paradigma nº 30238.743:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR

Exercício: 2002

Ementa: AREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. AREA DE RESERVA LEGAL. AREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

Para ser considerada isenta, a área de reserva legal deve estar averbada na Matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis e ser reconhecida mediante Ato Declaratório Ambiental ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo estipulado. O ADA é igualmente exigido para que seja reconhecida a isenção das áreas de preservação permanente declaradas na DITR.

Acórdão paradigma nº 30239.244:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2002

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO/RESERVA LEGAL.

Para que as áreas de Utilização Limitada/Reserva Legal 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, em tempo hábil, fazendo-se, também, necessária, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

Recurso voluntário negado

Cientificado o Contribuinte apresentou tempestivamente contrarrazões, pleiteando o indeferimento do Recurso uma vez que, ainda que intempestivamente, cumpriu os requisitos legais atendendo ao escopo legal para a manutenção da isenção.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade razão pela qual o conheço.

Neste mesmo sentido, essa E. CSRF já se manifestou no acórdão 9202-005.124, razão pela qual adoto o posicionamento ali expresso.

A questão controvertida diz respeito à exigência da averbação da área de reserva legal a época dos fatos geradores para fins de isenção do ITR.

Para se dirimir a controvérsia, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento, e para isso adoto as razões do acórdão 9202.02146, proferido pela Composição anterior da 2ª Turma da Câmara Superior, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire. Para tanto, devemos analisar a legislação aplicável ao tema e para isso transcrevo os trechos que interessam do art. 10 da Lei nº 9.393/96:

(...)

Como se percebe da leitura do citado artigo, a área de reserva legal é isenta de ITR, e como este é um imposto sujeito a lançamento por homologação o contribuinte deverá declarar a área isenta sem a necessidade de comprovação, sujeito a sanções caso reste comprovada posteriormente a falsidade das declarações.

A 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 (Código Florestal Brasileiro, prevê a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis competente, nos seguintes termos:

(...)

Conforme apontado anteriormente, cinge-se a controvérsia acerca da necessidade de prévia averbação da reserva legal para fins de não-incidência do Imposto Territorial Rural ITR. Bem como existência de ADA para reconhecimento da área como de preservação permanente.

O argumento principal da Fazenda Nacional reside no fato de que para fins de isenção de ITR, a partir do exercício 2001, inclusive este, o ADA deve ser protocolizado no IBAMA no prazo de seis meses, contado do termo final para a entrega da respectiva DITR.

Saliento que a partir de 2001, para fins de redução do ITR, a previsão expressa é a de que haja comprovação de que houve a comunicação tempestiva ao órgão de fiscalização ambiental, e

que isso ocorra por meio de documentação hábil. Entendo aqui que a documentação hábil engloba um conjunto de documentos possíveis e não apenas o protocolo de ADA.

A meu ver não é necessário que a averbação da reserva legal seja realizada antes do fato gerador, pois se a área tinha condições de ser considerada isenta, e o foi posteriormente, é o que importa para consagração do Direito do Contribuinte, em virtude da aplicação da Verdade Material, privilegiada nos Processos Administrativos Federais por força da Lei 9784/99.

A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, por isso considero equivocado o condicionamento do reconhecimento do referido benefício à prévia averbação dessa área no Registro de Imóveis, posto que a averbação na matrícula do imóvel não é ato constitutivo do direito de isenção, mas meramente declaratório ante a proteção legal que tal área recebe.

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel 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.

Do mesmo modo, que no tocante a comprovação da existência da área de utilização limitada para fins de APP, a meu ver não é necessária única e exclusivamente por meio de ADA, pois adoto o entendimento de que existem outros documentos hábeis a esta comprovação.

Isso é quanto ao direito. Passo agora a análise das provas. No caso dos autos, observo que o contribuinte apresenta ADA datado de 20.12.2005 e Laudo Técnico de dezembro de 2005, os quais considero como documento hábil para comprovação legal exigida em lei, mesmo para o exercício de 2002.

Quanto a APP, saliento que no meu entendimento pessoal para configuração da área de preservação ambiental não é obrigatório que a comprovação da natureza da área se dê por meio da exibição de ADA, podendo esta ser feita por qualquer meio de prova.

Contudo saliento aqui que a maioria do colegiado entende diferente, devendo para comprovação de APP o ADA ser anterior ao início da ação fiscal 26.05.2006 e para comprovação da área de reserva legal, que a averbação da área antes da data do fato gerador supre a inexistência do ADA.

Assim entendo deva ser mantido o acórdão recorrido, pois a averbação da área de reserva legal antes do fato gerador supre a ausência de ADA para área de reserva legal, quanto a APP o ADA anterior ao início da ação fiscal pode ser aceito como documento hábil, servindo como comunicação a autoridade florestal ou ambiental.

Diante de todo exposto nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento esposado pela Relatora quanto aos requisitos para exclusão de áreas da base de cálculo do ITR, ousou discordar.

a) Quanto à área de Reserva Legal:

Quanto à área de utilização limitada/Reserva Legal, alinho-me aqui aos que entendem ser necessária a averbação da Reserva Legal junto ao Registro de Imóveis até a data do fato gerador, posicionamento, muito bem esclarecido por voto condutor de lavra da Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, no âmbito do Acórdão 2202-01.269, prolatado pela 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento deste CARF em 26 de julho de 2011, o qual adoto como razões de decidir, *verbis*:

(...)

Para fins de apuração do ITR, excluem-se, dentre outras, as áreas de reserva legal, conforme disposto no art. 10, § 1o , inciso II, alínea “a”, da Lei no 9.393, de 1996, verbis:

Art. 10. [...]

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

[...]

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

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

[...]

A lei tributária reporta-se ao Código Florestal (Lei no 4.771, de 15 de setembro de 1965), no qual se deve buscar a definição de reserva legal (art. 1o , §2o , inciso III):

Art. 1o [...]

§2o Para os efeitos deste Código, entende-se por: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

[...]

III- Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais,

à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas; (Incluído pela Medida Provisória no 2.166-67, de 2001)

[...]

O Código Florestal define, ainda, percentuais mínimos da propriedade rural que devem ser destinados à reserva legal, para cada região do país (art. 16, incisos I a IV), assim como determina que a referida área seja averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (art. 16, §8o).

Como se percebe, diferentemente da área de preservação permanente, em que a demarcação de tais áreas encontra-se na lei ou em declaração do Poder Público, no caso da reserva legal, a lei fixa apenas percentuais mínimos a serem observados, cabendo ao proprietário/possuidor escolher qual área de sua propriedade será reservada para proteção ambiental.

(...)

Convém lembrar, ainda, que “os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código” (art. 1.227 do Código Civil). Assim, somente a partir da averbação da reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis é que o uso da área corresponde fica restrito às normas ambientais, alterando o direito de propriedade e influenciando diretamente no seu valor. Não se trata, portanto, de mera formalidade, mas verdadeiro ato constitutivo.

O entendimento acima exposto já foi defendido com muita propriedade no julgamento do Mandado de Segurança no 22688-9/PB no Supremo Tribunal Federal – STF (publicado no Diário de Justiça de 28/04/2000), pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que a seguir transcreve-se:

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

Diz o art 10:

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

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

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

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

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

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

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

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

Conclui-se, assim, que a lei tributária ao se reportar ao Código Florestal, está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de reserva legal a averbação à margem da matrícula do imóvel, pois trata-se de ato constitutivo sem o qual não existe a área protegida.

Quanto ao prazo para o cumprimento dessa exigência específica, cabe lembrar que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme disposto no art. 144 do CTN, e que fato gerador do ITR o dia 1º de janeiro de cada ano (o art. 1º, caput, da Lei nº 9.393, de 1996). Dessa forma, conclui-se que a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel deve ser efetivada até a data do fato gerador da obrigação tributária, para fins de isenção do ITR correspondente.

(...)"

Quanto à necessidade de apresentação ou protocolização do ADA também abranger a área de Reserva Legal, ressalto que entendo que a averbação da Reserva Legal, pública e de natureza constitutiva, na forma acima defendida, supre a obrigatoriedade de apresentação do ADA, interpretando-se uma vez mais o dispositivo instituidor da obrigatoriedade sob a ótica teleológica de preservação das áreas de RL e fiscalização desta preservação.

No caso em questão como muito bem observado pelo Colegiado *a quo*, consoante Certidão de e-fls. 100 e ss., a averbação de 50% da área total, correspondente a

1.800 ha, conforme registrado no julgamento de 1º instância, ocorreu em 1992. Entretanto, outros 30% (perfazendo 1.080,7 ha.) e que então somados àqueles 1.800 ha. perfariam o total declarado de 2.880,7 ha., só foram averbados em 19/06/2006, assim, posteriormente ao fato gerador em questão ocorrido em 01/01/2006.

Decorre de tal violação a conclusão pela correção da glosa efetuada pela autoridade fiscal quanto a estes 1.080,7 ha. adicionais, devendo-se, assim, dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria.

b) Quanto à área de preservação permanente:

Em que pese defender este Conselheiro a necessidade de apresentação do ADA para fins de exclusão de áreas de Preservação Permanente da base de cálculo do ITR até o início da ação fiscal, faço notar que, conforme muito bem relatado pelo Acórdão recorrido, *"também foi carreado aos autos, à fl. 86, a Autorização de Exploração em Floresta Plantada expedida pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente – SEMA/PA, datada de 01/10/2007, com a consignação da área de reserva legal de 2.880,7 ha e da área de preservação permanente de 85,5 há, ratificando as informações comunicadas previamente pelo contribuinte àquele órgão quando da formalização da solicitação de exploração das terras em questão"*.

Nestes termos, também entendo, em linha com o recorrido, como comprovada a comunicação a órgão de fiscalização ambiental competente anterior ao início do procedimento fiscal (este último ocorrido em 16/09/2008, consoante e-fl. 11), devendo assim ser permitida a exclusão de 85,5 ha. a título de preservação permanente, na forma declarada pelo autuado, concluindo-se assim aqui, quanto a esta área de preservação permanente, pela negativa de provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, a partir do entendimento acima esposado, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, reformando-se o Acórdão recorrido para restabelecer a glosa de 1.080,7 ha. dos 2.880,7 declarados a título de Reserva Legal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior