



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

Processo n° 10675.720063/2007-81
Recurso n° 342.092 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-002.478 – 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria ITR
Recorrente GRANJA PLANALTO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

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.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira e Maria Helena Cotta Cardozo que negaram provimento.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad - Relator

EDITADO EM: 04/02/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), 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, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Granja Planalto Ltda foi lavrado o auto de infração de fls. 01/07, objetivando a exigência de imposto territorial rural do exercício de 2004, em decorrência da glosa dos valores declarados a título de Área de Preservação Permanente e de Área de Reserva Legal/Utilização Limitada.

A Primeira Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2801-00.745, que se encontra às fls. 220/223 e cuja ementa é a seguinte:

“ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE.

A partir do exercício de 2001, para fins de redução no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, por expressa previsão legal, em se tratando de áreas de preservação permanente e utilização limitada, é indispensável que se comprove que houve a comunicação, tempestivamente, ao órgão de fiscalização ambiental, por meio de documento hábil.

AREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

As áreas de reserva legal, para fins de redução no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, devem estar averbadas no Registro de Imóveis competente até a data de ocorrência do fato gerador.

Recurso negado.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário para manter a exigência do ITR.

Intimada do acórdão em 13/01/2011 (fls. 227) a contribuinte interpôs recurso especial às fls. 230/249 em que pleiteia a reforma do v. acórdão recorrido alegando divergência jurisprudencial no tocante à exigência de ADA para exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da base de cálculo do ITR, bem como à necessidade de averbação da reserva legal na matrícula do imóvel (Acórdãos nºs 303-34.106 e 9202-00.365).

Ao Recurso Especial da contribuinte foi dado parcial seguimento, tendo sido admitido somente em relação à necessidade de averbação da área de reserva legal antes de ocorrido o fato gerador, nos termos do Despacho nº 2100-00240/2011, de 20/05/2011 (fls. 283/285), confirmado pelo reexame de admissibilidade de fls 286/287.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso, inicialmente, se o recurso especial apresentado pela contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade.

Para demonstrar a divergência necessária ao conhecimento do recurso especial a Recorrente trouxe aos autos como paradigma acórdãos tais como os de nºs 303-34.106 e 9202-00.365, assim ementados:

Acórdão nº 303-34.106

"ITR. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO.

A comprovação da área de utilização limitada para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR, não depende exclusivamente da sua prévia averbação no cartório competente, bem como é inadmissível a autuação fiscal baseada tão somente na não comprovação da área de preservação permanente através da apresentação do Ato Declaratório Ambiental, uma vez que seu reconhecimento pode ser feito por meio de Laudo Técnico e outras provas documentais idôneas inclusive a sua averbação à margem da matrícula de registro do imóvel no cartório competente, procedida em data posterior à ocorrência fato gerador."

Acórdão nº 9202-00.365

"IMPOSTO TERRITORIAL RURAL — ITR- ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE OU UTILIZAÇÃO LIMITADA – EXIGÊNCIA, POR INSTRUÇÃO NORMATIVA, DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL PARA EXCLUSÃO DA BASE

DE CÁLCULO DAS ÁREAS DE DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE OU DE UTILIZAÇÃO LIMITADA — INEFICÁCIA.

O Poder Executivo, ao baixar provisões regulamentares, de caráter secundário, deve conter-se nos limites traçados pela lei, não podendo exorbitar em seus termos, sob pena de ineficácia. Só a lei pode ditar regras de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se) em obediência ao princípio da legalidade. Assim, instrução normativa não pode impor obrigação estabelecendo exigência, não prevista em lei, para que o sujeito passivo faça jus à exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada.

Recurso especial negado."

Com efeito, pelo exame da ementa do paradigma correspondente ao Acórdão n. 303-34.106, resta claro o entendimento diverso daquele consignado no acórdão recorrido no tocante à desnecessidade de averbação da área de reserva legal em momento anterior ao fato gerador para sua exclusão da base de cálculo do ITR.

Entendo, assim, que estão presentes os requisitos para o conhecimento do recurso especial.

No mérito, em relação ao exercício de 2004 (objeto do presente lançamento) o ITR era regido pela Lei nº 9.393/1996 (ainda em vigor), que prevê a exclusão das áreas de utilização limitada no artigo 10, parágrafo 1º, II, alínea `a`:

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

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

d) as áreas sob regime de servidão florestal

De acordo com tal dispositivo, 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 (Lei nº 4.771/1965), com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001:

“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. “

(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:

(i) 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,

(ii) 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.

No presente caso, tanto a DRJ quanto o acórdão recorrido, ao examinarem a documentação comprobatória das informações declaradas na DITR, constataram a existência da averbação da área de reserva legal no montante de 67,1ha (fls. 186 e 222), mas não consideram como apta a permitir a exclusão da base de cálculo do ITR por ter a averbação ocorrido em data posterior à data de ocorrência do fato gerador.

Verifico que a averbação pelo contribuinte se deu em 29/03/2006 (fls. 10/13), anteriormente à intimação fiscal de 09/07/2007 (fls. 06/07), porém posteriormente à ocorrência do fato gerador.

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, tais áreas devem ser excluídas da base de cálculo do tributo, pelas razões expostas acima.

Destaco, no entanto, que muito embora a matrícula do imóvel (fls. 11/14) e o Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta (fls. 09/10) indiquem que a área de reserva legal é de 113,8ha, como a contribuinte declarou em sua DITR uma área de reserva legal de 67,1ha, somente esse valor pode ser admitido nesta instância especial.

Em face de todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de do recurso especial interposto pela contribuinte para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para restabelecer a dedução da área de reserva legal de 67,1ha.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad