



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

Processo nº 10675.720214/2008-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.853 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 06 de dezembro de 2018
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Recorrente IAOPA AGROPECUÁRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Data do fato gerador: 01/01/2006

NULIDADE - DO LANÇAMENTO - DO ENQUADRAMENTO LEGAL.

Não há qualquer irregularidade no enquadramento legal contido na Notificação de Lançamento, que aliado à perfeita descrição dos fatos, possibilitou a interessada exercer plenamente o contraditório, por meio da entrega tempestiva de sua impugnação, em que foram abordadas todas as matérias objeto de glossa.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL E RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL - RPPN

As áreas de Reserva Legal e de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN, para fins de exclusão da tributação do ITR, devem estar averbadas à margem do registro imobiliário do imóvel, à época do respectivo fato gerador.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - APP

As áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer providência, como apresentação do ADA ao IBAMA, averbação da área no registro do imóvel ou outra providência do gênero. Há que se demonstrar, evidentemente, que a área, de fato, existe, não bastando a simples declaração do contribuinte nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação da área de 795 hectares, devidamente averbada à margem da matrícula do imóvel como Reserva Particular do Patrimônio Natural, mantendo-se a tributação quanto ao restante. Vencidos os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti e Denny Medeiros da Silveira que negaram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício formalizado em relação ao recorrente para fins de exigência do Imposto Territorial Rural (ITR) relativo ao exercício de 2006 incidente sobre imóvel rural denominado “Fazenda Cachoeira de Santo Antônio”, localizado no Município de Coromandel, Estado de Minas Gerais, com área total de 994,8 hectares, cadastrado na Receita Federal do Brasil sob o nº 2.868.268-8.

Na ação fiscal, o recorrente foi intimado para apresentar os seguintes documentos:

1º - cópia do Ato Declaratório Ambiental- ADA requerido junto ao IBAMA;

2º - Laudo Técnico emitido por profissional habilitado, caso existisse área de preservação permanente de que trata o art. 2º da Lei nº 4.771/65, acompanhado de ART registrada no CREA, identificando o imóvel rural por meio de memorial descritivo. de acordo com o art. 9º do Decreto nº 4.449/02;

3º - Certidão do órgão público competente, caso o imóvel ou parte dele estivesse inserido em área declarada como de preservação permanente, nos termos do art. 3º da Lei nº 4.771/65, acompanhado do ato do poder público que assim a declarou;

4º - cópia da matrícula do registro imobiliário, com averbação de Reserva Particular do Patrimônio Natural.

Em resposta, o recorrente apresentou correspondência informando que o imóvel se encontra gravado e averbado como Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN

em caráter perpétuo desde 10/04/2004, conforme se poderia comprovar pela certidão de matrícula anexado àquele documento, razão pela qual deixava de apresentar os demais documentos solicitados pela Fiscalização, certo de que a referida certidão atenderia aos objetivos do Termos de Intimação Fiscal.

Analisando os documentos apresentados em cotejo com a DITR do período, a fiscalização houve por bem glosar integralmente as áreas declaradas sob os seguintes fundamentos:

- o recorrente declarou uma Área de Preservação Permanente de 69,6 ha, mas não apresentou o Ato Declaratório Ambiental expedido pelo IBAMA ou seu protocolo tempestivo, nem nenhum outro documento que comprove a existência dessa área;

- declarou, também, uma área de Reserva Particular do Patrimônio Natural de 925,2 ha, mas apresentou certidão com a averbação de área de RPPN menor do que o declarado, qual seja 795,9 ha, e não apresentou o ADA correspondente, o que inviabiliza a exclusão da área da incidência do ITR.

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 30/49) alegando, em síntese:

- que há vícios materiais e formais no auto de infração, uma vez que a atividade da administração não atendeu ao princípio administrativo da busca da verdade real e da eficiência, na medida em que não considerou os esclarecimentos e laudos apresentados pelo recorrente;

- que ficou aguardando a procedência de seus esclarecimentos e foi surpreendido pelo Auto de Infração, o que deu ensejo à obstrução de seu direito de defesa, já que havia trazido aos autos elementos contundentes que demonstravam a correção da declaração de ITR apresentava;

- que o imóvel em questão foi adquirido com a finalidade única de preservação, tendo sido averbada a área de Reserva Particular do Patrimônio Natural aos 10/04/2004. Esse imóvel nunca foi economicamente aproveitado e foi adquirido para ser preservado, aproveitando-se essa área como "compensação de reserva" de outro imóvel do recorrente, denominado Fazenda Rio das Pedras, situado na mesma bacia hidrográfica;

- informa que também consta averbação à margem da matrícula do imóvel de Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, datada de 19/03/2004;

- alega que o art. 21 da Lei nº 9.985/00 define a RPPN como área privada, gravada de perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica. Assim, aponta o equívoco do agente fiscal em não ter feito um levantamento do imóvel tributado, desconsiderando a declaração e os documentos apresentados pelo recorrente, que comprovam a sua existência, e fundamentando a autuação em não apresentação do ADA e registro da área na certidão do imóvel intempestivo;

- informa que apresenta laudo técnico que a gleba apresenta caráter de preservação e nunca foi aproveitada economicamente;

- alega que do auto de infração se constata que a fiscalização não contesta a existência das áreas declaradas pelo contribuinte, de preservação permanente, de reserva legal e reserva particular do patrimônio natural. No entanto, glosa essas áreas declaradas como isentas por não ter o contribuinte apresentado o ADA, bem como as averbado à margem do registro de imóveis, mas em nenhum momento demonstra a falta de veracidade da declarações prestadas, muito ao contrário, apenas ressalta que deve ser obedecido o disposto no art. 111 do CTN, fazendo "vista grossa" e "ouvidos moucos" às declarações prestadas e documentos e laudos juntados;

- por fim, requer seja sua impugnação julgada procedente, anulando-se o auto de infração, bem como que as intimações atinentes ao presente feito sejam encaminhadas diretamente aos seus procuradores.

O lançamento foi procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: .2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO - DO ENQUADRAMENTO LEGAL.

Não há qualquer irregularidade no enquadramento legal contido na Notificação de Lançamento, que aliado à perfeita descrição dos fatos, possibilitou a interessada exercer plenamente o contraditório, por meio da entrega tempestiva de sua impugnação, em que foram abordadas todas as matérias objeto de glosa.

DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

A área de preservação permanente, para fins de exclusão do ITR, deve ter sido reconhecida como de interesse ambiental ou, no mínimo, comprovada a protocolização tempestiva do requerimento do competente Ato Declaratório, junto ao IBAMA/órgão conveniado.

DA ÁREA RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL - RPPN.

As áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN, para fins de exclusão da tributação do ITR, além de incluídas no requerimento do ADA protocolado intempestivamente junto ao IBAMA, devem estar averbadas à margem do registro imobiliário do imóvel, à época do respectivo fato gerador, o que só restou comprovado em relação à parte da área ambiental total declarada.

Lançamento Precedente

Intimado dessa decisão aos 20/05/09 (fls. 105), o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivamente (fls. 127), repetindo os mesmos argumentos já constantes de sua impugnação e requer o provimento de seu recurso para anular o auto de infração, reiterando pedido para que as intimações relativas a este processo sejam dirigidas diretamente a seus procuradores.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Da preliminar de nulidade do auto de infração - dos alegados vícios materiais e formais

O recorrente alega que o enquadramento legal promovido pelo fiscal no auto de infração e, assim, os fatos imputados e a aplicação da penalidade, em confronto com a legislação pertinente à época (2006) e os entendimentos da jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema, não têm nenhuma correlação com os fatos efetivamente ocorridos e demonstrados por meio dos documentos juntados aos autos, sendo, portanto, nula a Notificação de Lançamento.

Alega, ademais, que haveria vícios materiais e formais no auto de infração porque a fiscalização não obedeceu aos princípios da verdade real e da eficiência ao desconsiderar os esclarecimentos e laudos apresentados que demonstram a situação real do imóvel tributado.

Esse fato, no seu entendimento, ensejou a obstrução de seu direito de defesa, na medida em que o recorrente se encontrava aguardando a procedência de seus esclarecimentos, dado que houvera trazido aos autos do processo elementos contundentes que alicerçavam a declaração de ITR apresentada, e foi surpreendido pela existência do auto de infração.

Argumenta que o auditor fiscal não procedeu a nenhum levantamento do imóvel em questão, tendo unicamente desconsiderado sua declaração e procedido à autuação sob o fundamento de apresentação intempestiva do ADA e também da não averbação da área à margem do registro do imóvel.

Pois bem. Considerando que essas alegações, trazidas pelo recorrente em seu recurso, trata-se de reprodução de sua impugnação e não acrescentam nenhum argumento para efetivamente enfrentar os fundamentos da decisão recorrida, no que diz respeito a este tópico do recurso voluntário, considerando o disposto no art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, peço vênia para adotar, como razões de decidir, os fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de pleno acordo:

O direito a ampla defesa ou ao contraditório, encontra-se previsto no art. 5º, LV, da Constituição Federal, que assim dispõe:

"art.5º (...)

I a LIV (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)"

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade do sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela autoridade fiscal, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pelo auarante, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

No presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7º e 23 do Decreto nº 70.235/72, observada, especificamente, a Norma nº 003/2006, de 29.05.2006, que disciplinou os trabalhos de malha das declarações do ITR, aplicável ao exercício de 2004, retidas para efeito de verificação, análise e cobrança, se fosse o caso, além de relacionar os documentos de prova a serem exigidos para fins de comprovação dos respectivos dados cadastrais.

Assim, a contribuinte foi regularmente intimada a apresentar os documentos previstos para justificar a exclusão de tributação das áreas declaradas como sendo de preservação permanente e de reserva legal, além do VTN do imóvel, sob pena de que fosse efetuado o lançamento de ofício.

Em resposta, a interessada apresentou documentos, que foram juntados às fls. 03/11, tendo a autoridade fiscal, após constatar que não foram cumpridas as exigências relacionadas na intimação de fls. 01/02, decidido pela emissão da presente Notificação de Lançamento, efetuando as glosas das áreas ambientais e alterando o VTN, com base do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB.

Importante ressaltar que não compete à autoridade administrativa produzir provas relativas a as matérias tributadas, isto porque o ônus da prova - no caso, documental - é do contribuinte, o qual cumpre guardar ou produzir, conforme o caso, até a data de homologação do auto-lançamento, prevista no § 4º do art. 150, do CTN, os documentos necessários à comprovação dos dados cadastrais informados na declaração (DIAC/DIAT) para efeito de apuração do ITR devido naquele exercício, e apresenta-los à autoridade fiscal, quando exigido.

Também, nesse mesmo sentido, há 'de se observar o disposto no art. 40, do Decreto nº 4.382, de 19/09/2002 (RITR), que estabeleceu:

"Art. 40. Os documentos que comprovem sis informações prestadas na DIT R não devem ser anexados à declaração, devendo ser mantidos em boa guarda à disposição da Secretariado Receita Federal, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários relativos às situações e aos fatos a que se referiram (Lei nº 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único)".

No caso, o procedimento de ofício esta em consonância com o disposto no art. 14 da Lei 9.393/96, por ter ficado caracterizada, no entendimento da autoridade fiscal, a hipótese de informação incorreta no respectivo DIAT, por não terem sido cumpridas as exigências previstas para exclusão das áreas de preservação permanente, de reserva legal e de RPPN do ITR, do exercício de 2004, além de ter ficado configurada a hipótese de sub-avaliação do VTN declarado.

Ademais, verifica-se na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, de fls. 20/21 [27/28], peça integrante da referida Notificação de Lançamento, que as glosas das áreas ambientais declaradas (preservação permanente e reserva legal) e o não-acatamento de uma área de RPPN foram devidamente justificadas e fundamentadas pela fiscalização, com base no Decreto nº 4.382, de 19.09.2002 (RITR), que consolida toda a legislação aplicada ao ITR, em consonância com o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Resta pacífico, portanto, que a infração encontra-se devidamente caracterizada. Tanto é verdade, que a interessada refutou, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, como se observa do teor de sua Impugnação, em que a autuada expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a cada matéria envolvida, no caso as áreas ambientais, nos termos do inciso III, do art. 16, do Decreto 70.235/72, bem como apresentando a documentação que entendeu pertinente.

Nesse sentido, não restam dúvidas de que a requerente compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, e, portanto, não cabe a alegação de que o enquadramento legal, contido na Notificação de Lançamento, caracterizaria inexistência de tipificação e muito menos prejuízo ao entendimento da autuada.

Também não pode justificar a nulidade da presente Notificação de Lançamento, o fato de a autoridade fiscal não ter acatado os documentos de prova apresentados pela requerente para comprovação das áreas ambientais do imóvel, posto que a aceitação ou não dos mesmos, depende dos critérios de avaliação utilizados na análise desses documentos, à luz da legislação de regência de cada matéria.

Não obstante as alegações da requerente, entendo que a Notificação de Lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11, do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV e principalmente aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa da autuada.

Assim, não se verificou qualquer irregularidade capaz de macular a Notificação de Lançamento.

Do mérito - Das Áreas de Preservação Permanente e da Reserva Particular do Patrimônio Natural

Como relatado, segundo consta da Notificação de lançamento (fls. 24/28), as razões que ensejaram a autuação são as seguintes:

- o recorrente declarou uma Área de Preservação Permanente de **69,6 ha**, mas não apresentou o ADA correspondente ou seu protocolo tempestivo, nem nenhum outro documento que comprove a existência dessa área;

- declarou, também, uma Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural de 925,2 ha, mas apresentou certidão com a averbação de área de RPPN menor, de 795,9 ha, e não apresentou o ADA ao IBAMA informando a sua existência.

O recorrente, por sua vez, alega em seu recurso que, conforme se comprova da certidão e dos laudos que anexou juntamente com a impugnação, o imóvel está averbado no registro imóveis como área de Reserva Particular do Patrimônio Natural desde 10/04/2004. Cita julgado do Conselho de Contribuintes segundo o qual a obrigatoriedade do ADA não se

justifica como condição para a isenção do ITR quando o contribuinte comprova por outros meios a realidade fática da área envolvida. Alega ser este o caso, uma vez que juntou laudo técnico elaborado por engenheiro agrônomo, com ART correspondente, que comprova que a referida gleba nunca foi aproveitada economicamente para cultivos em geral e se encontra intacta, sendo área de preservação utilizada como reserva.

Afirma que a autuação desconsidera as informações prestadas e a existência de Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de Reserva Particular do Patrimônio Natural e, mesmo não discordando de sua existência, a fiscalização as glosou por entender que o recorrente não está acobertado por Ato Declaratório Ambiental nem pela averbação tempestiva dessas áreas, desconsiderando a obrigatoriedade da busca pela verdade real acerca dos fatos jurídicos tributários, conforme entendimentos da doutrina e julgados do Conselho de Contribuintes, do TRF-1 e do TRF-4, que colaciona.

Muito bem.

Conforme consta da cópia da certidão de matrícula anexada aos autos, especificamente a fls. 07, o imóvel sobre o qual se exige o tributo discutido tem área total de **994,87 hectares**, tal como declarado pelo recorrente em sua DITR (fls. 18/23), tendo sido averbada na matrícula do imóvel uma área de **Reserva Particular do Patrimônio Natural de 795,90 hectares aos 14/04/2004**.

Essa área, como mencionado, não foi considerada pelo fiscal ante à não apresentação do ADA correspondente.

A necessidade de averbação da RPPN à margem do registro do imóvel já constava do antigo Código Florestal (Lei nº 4.771/65), que previa, em seu art. 6º, o seguinte:

Art. 6º O proprietário da floresta não preservada, nos termos desta Lei, poderá gravá-la com perpetuidade, desde que verificada a existência de interesse público pela autoridade florestal. O vínculo constará de termo assinado perante a autoridade florestal e será averbado à margem da inscrição no Registro Público.

Ainda antes da revogação dessa lei pelo novo Código Florestal (Lei nº 12.651/12), esse dispositivo legal já houvera sido revogado pela **Lei nº 9.985/00**, que regulamentou o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal e instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e, em seu art. 21, § 1º, continuou prevendo a necessidade de averbação da área de RPPN no cartório de registro de imóveis nos seguintes termos:

Art. 21. A Reserva Particular do Patrimônio Natural é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica.

§ 1º O gravame de que trata este artigo constará de termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, que verificará a existência de interesse público, e será averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.

O Decreto federal nº 5.746, de 05 de abril de 2006, que regulamentou este dispositivo legal (qual seja o art. 21 da Lei nº 9.985/00), dispõe, em seus arts. 5º e 8º, o seguinte:

Art. 5º A criação da RPPN dependerá, no âmbito federal, da avaliação pelo IBAMA, que deverá:

I - verificar a legitimidade e a adequação jurídica e técnica do requerimento, frente à documentação apresentada;

II - realizar vistoria do imóvel, de acordo com os critérios estabelecidos no Anexo III deste Decreto;

III - divulgar no Diário Oficial da União a intenção de criação da RPPN; disponibilizar na internet, pelo prazo de vinte dias, informações sobre a RPPN proposta, e realizar outras providências cabíveis, de acordo com o § 1º do art. 5º do Decreto nº 4.340, de 22 de agosto de 2002, para levar a proposta a conhecimento público;

IV - avaliar, após o prazo de divulgação, os resultados e implicações da criação da unidade, e emitir parecer técnico conclusivo que, inclusive, avaliará as propostas do público;

V - aprovar ou indeferir o requerimento, ou, ainda, sugerir alterações e adequações à proposta;

VI - notificar o proprietário, em caso de parecer positivo, para que proceda à assinatura do Termo de Compromisso, e averbação deste junto à matrícula do imóvel afetado, no Registro de Imóveis competente, no prazo de sessenta dias contados do recebimento da notificação; e

VII - publicar a portaria referida no art. 2º deste Decreto, após a averbação do Termo de Compromisso pelo proprietário, comprovada por certidão do Cartório de Registro de Imóveis.

Parágrafo único. Depois de averbada, a RPPN só poderá ser extinta ou ter seus limites recuados na forma prevista no art. 22 da Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000.

(...)

Art. 8º A área criada como RPPN será excluída da área tributável do imóvel para fins de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de acordo com a norma do art. 10, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. (Destacamos)

Pelo que se infere do art. 21 da Lei nº 9.985/00 e dos dispositivos do Decreto nº 5.746/06, que o regulamentam, a averbação na matrícula do imóvel faz parte do processo de constituição da RPPN, pelo que, evidentemente, também é necessária para que respectiva área faça jus à isenção tributária uma vez que, s.m.j., sem o registro, ela sequer ainda se aperfeiçoou como área gravada como Reserva Particular do Patrimônio Natural.

Desse modo, lembrando que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme prescrito no art. 144 do CTN, e que nos termos do art. 1º, "caput", da Lei nº 9.393/96, **o fato gerador do ITR ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano**, considerando que a averbação área de RPPN se deu aos **14/04/2004**, entendemos que na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, no que diz respeito ao exercício de 2004, a RPPN, conforme legislação de regência, ainda já estava devidamente constituída.

Salientamos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também é no sentido da necessidade da averbação da RPPN na matrícula do imóvel para fins de gozo do benefício da isenção. Confira-se o seguinte trecho da decisão proferida pelo Min. Mauro Campbell Marques no Agravo nº 1.425.331/MT (DJe 19/10/2011):

"(...)

No que diz respeito à (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal, o recurso merece acolhida.

É que a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente.

Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal poderia funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA.

1. *A controvérsia sob análise versa sobre a (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal prevista no art. 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.*

2. *O único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR. Ao mesmo tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente.*

3. *Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.*

4. *Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida.*

5. *Apenas a determinação prévia da averbação (e não da prévia comprovação, friso e repito) seria útil aos fins da lei tributária e da lei ambiental. Caso contrário, a União e os Municípios não terão condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental.*

6. *A redação do § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa - no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurídico e sua prova.*

7. A prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si.

8. Mais um argumento de reforço neste sentido: suponha-se uma situação em que o contribuinte declare a existência de uma reserva legal que, em verdade, não existe (hipótese de área tributável declarada a menor); na suspeita de fraude, o Fisco decide levar a cabo uma fiscalização, o que, a seu turno, dá origem a um lançamento de ofício (art. 14 da Lei n. 9.393/96). Qual será, neste caso, o objeto de exame por parte da Administração tributária? Obviamente será o registro do imóvel, de modo que, não havendo a averbação da reserva legal à época do período-base, o tributo será lançado sobre toda a área do imóvel (admitindo inexistirem outros descontos legais). Pergunta-se: a mudança da modalidade de lançamento é suficiente para alterar os requisitos da isenção? Lógico que não. E se não é assim, em qualquer caso, será preciso a preexistência da averbação da reserva no registro.

9. É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

10. A questão ora se enfrenta é bem diferente daquela relacionada à necessidade de ato declaratório do Ibama relacionado à área de preservação permanente, pois, a toda evidência, impossível condicionar um benefício fiscal nestes termos à expedição de um ato de entidade estatal.

11. No entanto, o Código Florestal, em matéria de reserva ambiental, comete a averbação ao próprio contribuinte proprietário ou possuidor, e isto com o objetivo de viabilizar todo o rol de obrigações propter rem previstas no art. 44 daquele diploma normativo.

12. Recurso especial provido. (REsp 1027051/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/04/2011, DJe 17/05/2011)

Assim sendo, CONHEÇO do agravo de instrumento para CONHECER PARCIALMENTE e, nessa parte, DAR PROVIMENTO ao recurso especial, nos termos da fundamentação acima.

(...)".

Também no mesmo sentido é a jurisprudência dominante deste Tribunal, na linha, dentre vários outros, do julgado abaixo transcrito¹, que citamos apenas ilustrativamente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2005

RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL. RECONHECIMENTO POR ATO DO PODER PÚBLICO. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL. ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ISENÇÃO NO ÂMBITO DO ITR.

¹ Acórdão nº 2201-002.512

A Reserva Particular do Patrimônio Natural deve ser reconhecida por ato do poder público ambiental e averbada no Cartório de Registro de Imóveis antes do fato gerador.

ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. NECESSIDADE DE ATO ESPECÍFICO

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, as áreas de interesse ecológico devem estar declaradas em ato específico pelo órgão ambiental competente.

Todavia, a exigência fiscal também se fundamentou na não apresentação pelo recorrente de Ato Declaratório Ambiental (ADA).

A respeito desse documento, entendemos que, nos termos da lei, mais precisamente, do art. 17-O, "caput" e § 1º, da Lei nº 6.938/81, o ADA não é único documento hábil a amparar o direito à exclusão de determinadas áreas do âmbito de tributação pelo ITR.

Com efeito, conforme se depreende da análise do art. 17-O, "caput" e § 1º da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhes foi atribuída pelo artigo 1º da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, o ADA é meio de prova do direito à isenção do ITR relativamente a determinadas áreas, mas não exclusivo. Vejamos:

"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.

(...)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória." (destacamos)

Sabendo-se que não apenas por regras de hermenêutica e interpretação das normas jurídicas, mas por imperativo legal², o sentido de um parágrafo deve ser buscado à luz do que está disposto no "caput" do artigo, pois ou por meio do parágrafo se expressam os aspectos complementares à norma enunciada no "caput" ou as exceções à regra por este estabelecida, a leitura do § 1º, acima transcrito, evidentemente, não pode ser feita de forma isolada.

Desse modo, da leitura em conjunto do "caput" e do §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, alterada pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que o dispositivo prevê a obrigatoriedade da utilização do ADA para fins de redução do valor do ITR a pagar **apenas nas hipóteses em que esse benefício ocorra com base no ADA**.

Por outro lado, a exclusão de áreas ambientais da base de incidência do ITR cuja existência decorra de outras hipóteses, como diretamente da lei, por exemplo, não pode ser entendida como uma redução "com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA", nem pode ser condicionada à apresentação desse documento.

A finalidade precípua do ADA foi a instituição de Taxa de Vistoria que deve ser paga sempre que o proprietário rural se beneficiar da redução do ITR com base nesse

² Art. 11, III, "c", da LC 95/98.

documento, mas não tem o condão de definir áreas ambientais, de disciplinar as condições de reconhecimento dessas áreas, nem de criar obrigações tributárias acessórias ou regular procedimentos de apuração do tributo.

Assim, entendemos que a apresentação do ADA não pode ser condição indispensável para a exclusão das áreas de preservação permanente, de reserva legal, ou de reserva particular do patrimônio natural de que tratam os art. 2º, 6º e 16 da Lei nº 4.771/65 da base de cálculo do ITR se sua existência está demonstrada por outros elementos.

Esse entendimento foi acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no **Acórdão de nº 9202003.052**:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2006

ÁREA DE RESERVA LEGAL COMPROVAÇÃO.

A averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, faz prova da existência da área de reserva legal, independentemente da apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA). (destacamos)

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LAUDO.

NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Para o benefício fiscal da isenção de ITR, nas áreas de preservação permanente (APP), a apresentação somente de laudo não satisfaz os requisitos da legislação.

Também no sentido da desnecessidade de Ato Declaratório Ambiental para a comprovação das áreas de preservação permanente, reserva legal e de reserva particular do patrimônio ambiental é a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, conforme julgados abaixo, citados apenas ilustrativamente, dentre vários outros:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. INEXIGIBILIDADE. SÚMULA 83 DO STJ.

1. A Corte de origem, ao decidir pela prescindibilidade da Declaração Ambiental do Ibama ou de averbação para a configuração da isenção do ITR, em área de preservação permanente, acompanhou a jurisprudência consolidada pelo STJ. Incidência da Súmula 83 do STJ.

2. Recurso Especial não provido.³

TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). PRESCINDIBILIDADE. PRECEDENTES. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

³ REsp nº 1648391/MS, rel. Min. Herman Benjamin, T2, v.u., j. 14/03/17, DJe 20/04/17

1. *A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que "é desnecessário apresentar o Ato Declaratório Ambiental - ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/97)" (AgRg no REsp 1.310.972/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/6/2012, DJe 15/6/2012).*
2. *Quando se trata de "área de reserva legal", as Turmas da Primeira Seção firmaram entendimento de que é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR.*
3. *Concluir que se trata de área de preservação permanente, e não de área de reserva legal, não é possível, uma vez que a fase de análise de provas pertence às instâncias ordinárias, pois, examinar em Recurso Especial matérias fático-probatórias encontra óbice da Súmula 7 desta Corte.*
4. *Recurso Especial não provido.⁴*

Transcrevemos, ainda, trecho de decisão monocrática proferida pela Min. Regina Helena Costa no mesmo sentido, na qual são relacionados diversos julgados que embasam o entendimento adotado pela julgadora e revelam jurisprudência consolidada daquele tribunal a respeito do tema:

"(...)

Sobre o tema, as Turmas que compõem a Seção de Direito Público do STJ firmaram a compreensão de que a área de preservação permanente, definida por lei, dispensa a prévia comprovação da sua averbação na matrícula do imóvel ou a existência de ato declaratório do Ibama, para efeito de isenção do Imposto Territorial Rural (ITR).

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE AVERBAÇÃO OU DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. INCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL ANTE A AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO.

1. *Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.*
2. *O art. 2º do Código Florestal prevê que as áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer ato do Poder Executivo ou do proprietário para sua caracterização. Assim, há óbice legal à incidência do tributo sobre áreas de preservação permanente, sendo inexigível a prévia comprovação da averbação destas na matrícula do imóvel ou a existência de ato declaratório do IBAMA (o qual, no presente caso, ocorreu em 24/11/2003).*
3. *Ademais, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que "o Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da sua base de cálculo de área de preservação permanente, sem*

⁴ REsp 1668718/SE, rel. Min. Herman Benjamin, T2, v. u, j. 17/08/17, DJe 13/09/17.

necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA" (REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007).

4. Ao contrário da área de preservação permanente, para a área de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal. Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal, o que não aconteceu no caso em análise.

5. Recurso especial parcialmente provido, para anular o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de Primeiro Grau de fls. 139-145, inclusive quanto aos ônus sucumbenciais.

(REsp 1125632/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 31/08/2009, destaque meus).

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. SÚMULA N. 283/STF. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. INAPLICABILIDADE DO ÓBICE SUMULAR. DEVIDA IMPUGNAÇÃO DAS RAZÕES DO ACÓRDÃO. ITR. ISENÇÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. DESNECESSIDADE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AUMENTO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. AVERBAÇÃO PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO. NECESSIDADE. PRECEDENTES.

1. A alegação da agravante quanto à inviabilidade de conhecimento do apelo nobre em decorrência de incidência da Súmula n. 283/STF reveste-se de inovação recursal, porquanto, em nenhum momento, foi suscitada nas contrarrazões do recurso especial, configurando manobra amplamente rechaçada pela jurisprudência desta Corte, pois implica reconhecimento da preclusão consumativa.

2. Ademais, inaplicável o óbice apontado. Primeiro, porque "o exame de mérito do apelo nobre já traduz o entendimento de que foram atendidos os requisitos extrínsecos e intrínsecos de sua admissibilidade, inexistindo necessidade de pronunciamento explícito a esse respeito" (EDcl no REsp 705.148/PR, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 05/04/2011, DJe 12/04/2011).

Segundo porque o recurso tratou de impugnar todos os fundamentos do acórdão, deixando claro a tese recursal no sentido de que a isenção de ITR depende de averbação da Área de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal no registro de imóvel, bem como suscitou a inviabilidade de aumentar a Área de Reserva Legal por ato voluntário do contribuinte.

3. A Área de Preservação Permanente não necessita estar averbada no registro do imóvel para gozar da isenção do ITR, exigência esta obrigatória apenas para a Área de Reserva Legal, inclusive aquela majorada por ato espontâneo do proprietário do imóvel rural.

4. O § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 (incluído pela MP 2.166/2001) apenas legitima ao contribuinte a declaração, sponte sua, do que entende devido a título de ITR, sem revogar as exigências prevista no art. 16 c/c o art. 44 da Lei n. 4.771/1965, que impõem a averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do

imóvel, cuja ausência inviabiliza o gozo do benefício fiscal e, consequentemente, a glosa do valor declarado.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1429300/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 25/06/2015, destaques meus).

In casu, o acórdão recorrido adotou entendimento pacífico desta Corte Superior acerca da mesma questão jurídica, de modo que o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula n. 83 do STJ.

(...)" . (destacamos)

No presente caso, embora o recorrente tenha declarado em sua DITR uma área de RPPN 925,2 ha, **da certidão de matrícula do imóvel consta averbação de área de RPPN de 795,9 ha**, de modo que, nos termos da legislação de regência, entendemos que a área de Reserva Particular do Patrimônio Natural devidamente averbada à margem da matrícula do imóvel, **qual seja 795 hectares**, faz jus à isenção do tributo no exercício de 2006.

A respeito da **área de preservação permanente de 69,6 hectares** também declarada pelo recorrente em sua DITR e glosada pela fiscalização por não ter sido apresentado o ADA correspondente, nem apresentado nenhum outro comprovante de sua existência, sobre o ADA, já manifestamos nosso entendimento de que, nos termos da lei, esse documento não é o único hábil a comprovar o direito de isenção de determinadas áreas ao ITR, de modo que ele não pode ser exigido como condição indispensável para o gozo do benefício se o contribuinte comprova, por outros meios idôneos, que faz jus ao benefício.

Assim, a não apresentação do ADA, não seria, no nosso entendimento, **por si só**, razão legítima para a glosa da área declarada. No entanto, há que se comprovar, evidentemente, que a área realmente existe.

No presente caso, o recorrente afirma ter juntado aos autos "laudos", no plural, inclusive de órgão oficial, que demonstram a existência de todas as áreas declaradas, não somente da RPPN, mas também da APP.

Inicialmente, anotamos que o recorrente anexou aos autos apenas **dois** laudos: o laudo de fls. 57/59, relativo ao imóvel em questão, elaborado pelo engenheiro agrônomo Paulo Antônio Bettero, CREA/MG nº 7637/D, elaborado com objetivo específico de "compor documentação de esclarecimentos para atender a Receita Federal, conforme Notificação de Lançamento, em 14/07/2008", conforme consta do item "c" do próprio laudo (fls. 57), e o laudo de fls. 69/71, elaborado pelo Instituto Estadual de Florestas, documento que, na verdade, diz respeito a **outro imóvel**, denominado "Fazenda Santo Antônio das Minas Vermelhas", localizado no Município de Patos de Minas/MG, que não tem nenhuma relação com os fatos aqui discutidos.

Resta, portanto, apenas o laudo de fls. 57/69 como único documento que contém elementos relacionados aos fatos aqui discutidos.

Pois bem.

No que diz respeito à **área de preservação permanente**, não há nada nos autos que a ela faça referência, de modo a atestar a sua existência.

É fato que o art. 2º, "caput", do antigo Código Florestal, vigente à época do fato gerador, dispõe que consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito daquela lei, as florestas e demais formas de vegetação natural que relaciona, independentemente de qualquer outra providência, seja requerimento de ADA ao IBAMA, registro na matrícula do imóvel ou qualquer outra providência do gênero.

No entanto, há que se demonstrar, evidentemente, ao menos, que a área, de fato, existe. No caso, o único elemento que há nos autos que dá conta da existência dessa área é a declaração do recorrente. Nada mais.

O mencionado laudo de fls. 57/69, único relativo ao imóvel objeto do auto de infração, apenas trata da área de Reserva Particular do Patrimônio Natural. Não menciona a existência, no imóvel, de área de preservação permanente.

Desse modo, diferentemente do que alega o recorrente em seu recurso voluntário, não há nada nos presentes autos que demonstre a existência da área de preservação permanente declarada no imóvel, de modo que não há como acatar a isenção postulada.

Por fim, o requerente também requer que todas as intimações atinentes ao presente feito sejam dirigidas diretamente aos seus procuradores.

O pedido de intimação diretamente aos procuradores do recorrente não tem cabimento uma vez que o art. 23, I a III do Decreto nº 70.235/72 estabelece que as intimações, no decorrer do processo administrativo tributário federal, serão destinadas ao sujeito passivo, não ao seu advogado, e não existe nenhuma previsão em outro sentido no RICARF.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e dar parcial provimento** ao recurso voluntário para afastar a tributação da área de 795 hectares devidamente averbada à margem da matrícula do imóvel como Reserva Particular do Patrimônio Natural, mantendo-se a tributação quanto ao demais.

(assinado digitalmente)
Renata Toratti Cassini