



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

Processo nº 10850.003489/2002-94
Recurso nº 137.064 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.149 – 1ª Turma Especial
Sessão de 15 de junho de 2009
Matéria Imposto Territorial Rural
Recorrente GBF AGROPECUÁRIA LTDA.
Recorrida DRJ-Campo Grande/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1998

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE AVERBAÇÃO DA RESERVA LEGAL E ADA INTEMPESTIVO. O contribuinte não logrou comprovar a efetiva existência das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal) na data do fato gerador (1º de janeiro de 1998), não constando averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do registro do imóvel e havendo protocolização intempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), o que somente se deu após o início do procedimento fiscal e depois de quase quatro anos do termo final do prazo estipulado pela legislação de regência.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente


HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

EDITADO EM: 10/09/2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Alex Oliveira Rodrigues de Lima e Hécio Lafetá Reis.

Relatório

Contra o interessado supra-identificado foi lavrado, em 17/12/2002, o Auto de Infração (AI) de fls. 2 a 46, relativo a lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR do exercício 1998, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Barreirão”, localizado no município de Urupês/SP, cadastrado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sob o número 0.320.533-9.

O AI foi lavrado a partir de dados apurados pela Fiscalização da DRF São José do Rio Preto/SP; após intimação enviada ao contribuinte (fl. 16), quando foi solicitada a apresentação de documentos comprobatórios de valores declarados na declaração do ITR do exercício de 1998.

Em razão da protocolização intempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) e da ausência de averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do registro do imóvel, lavrou-se o referido AI, considerando-se a documentação apresentada pelo contribuinte (fls. 20 a 46).

O contribuinte, após ciência do AI, impugnou o lançamento (fls. 52 a 53), *alegando que a (...) averbação no Cartório de Registro de Imóveis da área de preservação permanente (sic) não está prevista no Código Florestal e nem na Legislação Ambiental vigente (...) e que existe (...) jurisprudência firmada de que se a área de reserva legal estiver totalmente cercada, a mesma prevalece como reserva florestal legal, independente de averbação (fl. 53).*

A DRJ Campo Grande/MS julgou o lançamento procedente (fls. 91 a 100) nos seguintes termos: “Para ser considerada isenta a área de reserva legal, além de estar devidamente averbada na Matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis, até a data do fato gerador, deve constar do Ato Declaratório Ambiental – ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo legal. Da mesma forma a Preservação Permanente deve constar do ADA, além do laudo técnico específico que demonstre em quais artigos da legislação pertinente se enquadram as pretensas áreas” (fl. 91).

Inconformado, em 19/4/2006, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 119 a 123) e requer o cancelamento do Auto de Infração, alegando que cumpriu todas as exigências legais e que a Lei nº 8.171/1991 concedeu prazo de 30 anos para a regeneração das áreas de reserva legal e de preservação permanente.

Insurge-se, também, contra a exigência de multa e juros, o que, segundo ele, somente seria exigível em caso de ausência de pagamento ou de impugnação.

É o relatório.



Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Em seu recurso, inconformado com a decisão de 1ª instância administrativa que julgou procedente o lançamento, o contribuinte requer a reforma da decisão da DRJ Campo Grande/MS, nos termos constantes de sua peça recursal apresentados no relatório supra.

I. Ato Declaratório Ambiental (ADA) – Intempestividade

A exigência do ITR, nos termos da Lei nº 9.393/1996, foi disciplinada pela IN SRF nº 43/1997, que, dentre outras disposições, instituiu a obrigação acessória do contribuinte de requerer o ato declaratório junto ao Ibama ou a órgão conveniado em até seis meses contados da entrega da declaração do ITR.

Acerca da exigência do ADA, a Instrução Normativa SRF nº 043, de 07 de maio de 1997, assim dispõe:

Art 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

I - de preservação permanente; (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

II - de utilização limitada. (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

(...)

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)



III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar recalculando o ITR devido. (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997) - Grifei

Portanto, para fins de exclusão das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada, exige-se a tempestividade da protocolização do ADA junto ao Ibama, bem como da averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do registro do imóvel.

Nesse contexto, vale ressaltar que o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 113, § 2º, define que a obrigação acessória decorre da **legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifei)

Verifica-se, portanto, que a obrigação acessória decorre da “legislação tributária”, que, por sua vez, nos termos do art. 96 do CTN, *compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

O conceito de “normas complementares” consta do art. 100 do CTN, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

O Ato Declaratório Ambiental (ADA) tem a função de indicar ao órgão público responsável pela fiscalização ambiental (Ibama) a existência ou não de áreas de interesse ambiental no imóvel rural. O Ibama, com base nessas informações, poderá proceder a vistoria no local para certificar-se quanto à veracidade dos dados declarados.

Referido ato declaratório, portanto, tem função primordial de identificar as áreas não-tributáveis para fins de apuração do ITR, possibilitando ao órgão ambiental proceder a verificações *in loco*, confirmando-as ou emitindo de ofício um novo ato contendo a real situação existente no imóvel.

A falta do ato declaratório ou sua protocolização muito tempo após a data do fato gerador do ITR dificulta, ou mesmo, inviabiliza a aferição da real existência das áreas de interesse ambiental declaradas e das condições de sua preservação.

Considerando que o fato gerador do ITR do exercício de 1998 se deu em 1º de janeiro desse ano e que a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do CTN extingue o crédito tributário após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a protocolização intempestiva do ADA prejudica o exercício do poder de fiscalização em razão da postergação do repasse das informações passíveis de verificação.

No presente caso, o fato gerador do ITR se deu em 1º de janeiro de 1998 e o ADA foi protocolizado no Ibama somente em 11/12/2002 (fl. 21), após o início do procedimento fiscal e quase cinco anos após a ocorrência do fato gerador, restando ao Ibama e à fiscalização da Receita Federal menos de um mês para a confirmação da existência das áreas



ambientais e para a conseqüente homologação do crédito tributário declarado pelo contribuinte em sua DITR 1998.

Restaria, portanto, antes da extinção do crédito tributário, muito pouco tempo (menos de um mês) para o Ibama vistoriar o imóvel com vistas a comprovar os dados informados no ADA, bem como para o Fisco Federal, após referida revisão, proceder a eventual lançamento de ofício suplementar.

Deve-se ressaltar que o ADA não se restringe a uma mera formalidade, despida de fundamento lógico. Trata-se, em verdade, de um instrumento de garantia do cumprimento de valores albergados constitucionalmente, como o princípio da “função social da propriedade”. Há, portanto, uma finalidade subjacente à regra, não se restringindo a uma mera exigência *a serviço do formalismo inconseqüente* (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.117).

De acordo com o art. 186, inciso II, da Constituição Federal, a função social da propriedade rural será cumprida quando se tem “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente”. Logo, para se dar efetividade ao comando constitucional, instrumentos de controle, como o ADA, são criados para possibilitar a aferição das reais condições presentes nas propriedades rurais; se atendem ou não as políticas preservacionistas incentivadas pela ordem jurídica nacional.

Objetiva-se, com as exclusões das áreas ambientais no cálculo do ITR, não apenas beneficiar o proprietário rural, mas tornar a extrafiscalidade do imposto uma ferramenta de concretização de valores consagrados pelo constituinte.

Sendo o ADA um dever instrumental exigido do declarante do ITR em cuja propriedade existam áreas de interesse ambiental, sua função precípua é permitir que o ente estatal, a par das informações prestadas pelo proprietário rural, possa aferir a veracidade das informações ali prestadas, conformando-as à sistemática de apuração do imposto a pagar. Sem a informação prestada pelo contribuinte, torna-se inviável a tarefa do Estado de verificar a conformação dos dados declarados relativamente à realidade objetiva em que se assentam.

Roque Antônio Carrazza assim se posicionou sobre essa questão:

os deveres instrumentais tributários não se confundem com tributos. Apenas, por assim dizer, documentam a incidência ou a não-incidência (v.g., a isenção), em ordem a permitir que os tributos venham lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam concretamente sentir (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 237).

Outro não é o entendimento que se obtém dos seguintes excertos:

Os deveres instrumentais são introduzidos no ordenamento por normas jurídicas específicas, criadas no interesse da administração tributária e com o objetivo de proporcionar a verificação pelos órgãos públicos da ocorrência ou não de fatos correspondentes àqueles descritos pelas normas de incidência tributária.

(...)



Se não houver um mecanismo através do qual o Estado possa verificar e mensurar a ocorrência desse fato, a norma deixa de ter eficácia, pois o Estado, como sujeito ativo da relação tributária, jamais exigirá a prestação devida. Por isso existem os chamados deveres instrumentais: para possibilitar ao Estado a verificação da ocorrência do fato jurídico tributável (MÂNICA, Fernando Borges. Terceiro setor e imunidade tributária – Teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p.82 e 83).

Portanto, para que o ADA cumpra seu mister de informar à autoridade estatal a existência de áreas não-tributáveis em sua propriedade, ele deve não apenas ser protocolizado e entregue ao órgão ambiental, a quem compete a verificação da veracidade das informações prestadas, mas, também, que essa providência se dê de forma tempestiva, sob risco de se tornar despcienda a sua função.

Diante do exposto, não há como contestar o lançamento efetuado em conformidade com a legislação tributária de regência.

II. Áreas de Reserva Legal - Averbação

O contribuinte não procedeu à averbação à margem da matrícula do registro do imóvel da área de Reserva Legal nos termos exigidos pela legislação aplicável.

A área de Reserva Legal encontra-se prevista no art. 1º, § 2º, III, da Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), *in verbis*:

Art. 1º As florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação, reconhecidas de utilidade às terras que revestem, são bens de interesse comum a todos os habitantes do País, exercendo-se os direitos de propriedade, com as limitações que a legislação em geral e especialmente esta Lei estabelecem.

(...)

§2º Para os efeitos deste Código, entende-se por:

(...)

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; (grifei)

Verifica-se do excerto acima transcrito que a área de Reserva Legal tem como escopo a preservação do meio ambiente de forma abrangente, não se restringindo à mera conservação de parcela da vegetação existente numa propriedade rural.

O mesmo diploma legal (Lei nº 4.771/1965 – Código Florestal), em seu art. 16, ao definir os percentuais mínimos obrigatórios de Reserva Legal em diferentes regiões do território nacional, indicou a abrangência desse instituto que alcança as florestas, o cerrado, os campos gerais e outras formas de vegetação nativa, bem como delimitou os critérios de sua demarcação, conforme se verifica a seguir:



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.

(...)

§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:

(...)

§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.

Do acima reproduzido, pode-se aferir o seguinte:



a) a Reserva Legal pode se dar em qualquer tipo de vegetação nativa, seja ela floresta, cerrado, campos, etc.;

b) essa abrangência do tipo de vegetação passível de enquadramento no conceito de Reserva Legal possibilita a conclusão de que, não obstante o gravame, as áreas assim declaradas têm potencial para utilização por atividade rural, quer seja pastagem, extrativismo, cultura, atividade granjeira e aquícola, etc.;

c) a averbação à margem da matrícula do registro do imóvel é requisito para a demarcação da área de Reserva Legal. O procedimento de averbação somente se dá após aprovação da área assim demarcada por órgão ambiental estadual que, observada a função social da propriedade, constata as condições necessárias para esse mister;

d) portanto, pode-se constatar que, anteriormente ao pré-requisito de aprovação por órgão ambiental estadual para a averbação da área de Reserva Legal, essa área, em face de suas potencialidades, poderia estar sendo utilizada com qualquer das formas de atividade rural, como, por exemplo, pastagem ou extrativismo, podendo não se encontrar, em momento anterior à averbação, nas condições preceituadas pela lei para se configurar como área mantida a título de Reserva Legal.

De acordo com o art. 12, § 1º, do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR), que consolidou a legislação aplicável, a área de Reserva Legal deverá estar averbada à margem da matrícula do registro do imóvel na data do fato gerador, *in verbis*:

Art.12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável.

§1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

Portanto, conclui-se que a averbação, desde a edição da Instrução Normativa SRF nº 43/1997, é requisito formal e assecuratório de constituição da Reserva Legal, sem o que esta não poder ser reconhecida.

O ADA, por seu turno, é um documento cujo objetivo é assegurar que a área de Reserva Legal permanece preservada. A confirmação desse dado é da alçada do Ibama, que, havendo discordância entre os dados declarados pelo contribuinte e aqueles apurados em vistoria, providenciará a lavratura de ofício de novo ADA (Decreto nº 4.382/2002, art. 10, § 4º). Caso o imóvel rural não seja vistoriado, subsistirão como verdadeiras as informações prestadas pelo contribuinte.

O Laudo Técnico apresentado pela Recorrente (fls. 22 a 45), baseado em vistoria realizada em dezembro de 2002 – cinco anos após o fato gerador –, informa que a propriedade (...) *encontra-se em situação de irregularidade quanto à existência da área de Reserva Legal, necessitando recompor 239,34ha para compor os 20% exigidos no Código Florestal* (fl. 29) e apenas alega a existência de áreas de Preservação Permanente, sem, contudo, apresentar nenhum elemento que confirmasse sua efetiva existência e condições de



preservação em 1º de janeiro de 1998, como levantamentos topográficos, mapas de localização, imagens via satélite, etc.

Portanto, na ausência de comprovação da efetiva existência da área de Reserva Legal na data do fato gerador, em respeito ao princípio da verdade material, referida área não pode ser considerada como isenta na apuração do ITR do exercício 1998.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do presente recurso voluntário e no mérito julgar pelo seu IMPROVIMENTO, em razão da falta de comprovação da efetiva existência das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal) na data do fato gerador do ITR (1º de janeiro de 1998), considerando, ainda, a ausência da averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do registro do imóvel e da intempestividade da protocolização do ADA ocorrida após quase cinco anos contados da data do fato gerador, bem como informação prestada em Laudo Técnico atestando irregularidades na área de Reserva Legal.

É como voto.


HÉLCIO LAFETÁ REIS

//