



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

Processo nº 10980.016398/2007-48

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9202-005.769 – 2ª Turma

Sessão de 31 de agosto de 2017

Matéria ÁREA DE RESERVA LEGAL - AVERBAÇÃO

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado PORCELANA SCHMIDT S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003, 2004, 2005

ARL - ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. IMPRESCINDIBILIDADE.

A falta de averbação da ARL - Área de Reserva Legal na matrícula do imóvel inviabiliza a sua exclusão da tributação do ITR, inclusive quando indivisa com área sujeita a regime especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que não conheceu do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo- Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de ITR – Imposto Territorial Rural dos exercícios de 2003 a 2005, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativa ao imóvel rural denominado “Gleba Guaraguaçu”, no Município de Paranaguá/PR.

Em sessão plenária de 12/03/2012, foi julgado o Recurso Voluntário nº 886.314, prolatando-se o Acórdão nº 2102-01.850 (e-fls. 283 a 293), assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

FLORESTAS DE PROPRIEDADE PARTICULAR INDIVISAS COM OUTRAS SUJEITAS AO REGIME ESPECIAL DE DIREITO PÚBLICO. ART. 9º DA LEI Nº 4.771/64. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. NÃO INCIDÊNCIA DO ITR.

Como o fundamento de validade da exigência da averbação da Reserva Legal é extraído do próprio Código Florestal (art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/65), parece razoável opor a obrigação da averbação à outra norma do próprio Código Florestal, no caso, o art. 9º (As florestas de propriedade particular, enquanto indivisas com outras, sujeitas a regime especial, ficam subordinadas às disposições que vigorarem para estas), como pugnado pelo recorrente. Ora, se o próprio Código limita a utilização das florestas privadas no entorno daquelas sujeitas a regime especial, parece plausível excluir a área de floresta particular do ITR, enquadrando-a no art. 10, II, "c", da Lei nº 9.393/96 (área sobre regime de servidão florestal, como constava na redação dada pela MP 216667, vigente na época dos fatos geradores) ou mesmo como uma atípica reserva legal.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício aplica-se a multa de ofício no percentual de 75%, prevista na legislação tributária, sempre que for apurada diferença de imposto a pagar.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (Súmula nº 4, Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010)

Recurso parcialmente provido.”

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso para reconhecer uma área de utilização limitada de 4.853,0 hectares. Vencida a Conselheira relatora que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos."

O processo foi encaminhado à PGFN em 17/10/2012 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 294). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a ciência presumida do Procurador ocorreria em 16/11/2012, e, em 14/11/2012 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 299), a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 295 a 298, prolatando-se o Acórdão de Embargos nº 2102-002.445, de 19/02/2012 (e-fls. 300 a 304) assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2003, 2004, 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma. Embargos acolhidos para sanar a omissão e contradição apontadas, com manutenção do resultado do julgamento."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em ACOLHER os embargos, para sanar a omissão e contradição apontadas no acórdão nº 210201.850, sem alteração do resultado do julgamento."

Dessa forma, o processo foi novamente enviado à PGFN em 14/03/2013 (Despacho de Encaminhamento de e-fls.305) e, em 25/03/2013 (Despacho de Encaminhamento de e-fls.328), foi interposto o Recurso Especial de e-fls.306 a 315.

O Recurso Especial está fundamentado no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir a **necessidade de averbação da ARL - Área de Reserva Legal, inclusive quando indivisa com área sujeita a regime especial.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o despacho s/n de 31/07/2015 (e-fls. 347 a 350).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- no caso das áreas declaradas como de Utilização Limitada (Reserva Legal), a fiscalização constatou a falta de averbação no Registro de Imóveis;

- com efeito, a Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989 disciplinou o instituto da reserva legal e consagrou a exigência de sua averbação ou registro à margem da inscrição da matrícula do imóvel, vedada "a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou desmembramento da área" (art. 16 § 2º);

- assim como acontece com as áreas de preservação permanente, as áreas de reserva legal foram instituídas com a finalidade de atender aos princípios da função social da propriedade e da proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado;

- à luz desses princípios, o Código Florestal vem sofrendo, desde a sua edição, inúmeras alterações, por meio de leis e medidas provisórias, que demonstram a dificuldade dos legisladores em conciliar os interesses dos diversos atores interessados na questão, principalmente porque há uma preocupação constante de todos os setores em se preservar as áreas de interesse ambiental, criando, para tanto, instrumentos legais;

- exatamente por isso, a fim de flexibilizar as exigências legais relativas às áreas de reserva legal e atender aos anseios do setor produtivo rural, assim como delimitar a função da reserva legal como verdadeira área de conservação da biodiversidade, é que a averbação à margem da matrícula do imóvel se fez necessária;

- o texto legal - Lei nº 4.771/65, alterado pela Lei nº 7.803/89 e pela Medida Provisória nº 2166-67/2001 - é preciso ao estabelecer que:

"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:

... omissis...

§ 8º - A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competentes, 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." (grifamos)

- nesse sentido, inconteste que a finalidade da averbação da reserva legal na matrícula do imóvel é a de lhe dar publicidade, para que futuros adquirentes saibam identificar onde está localizada, seus limites e confrontações;

- mais ainda, visa a imputar aos proprietários a responsabilidade de preservar tais áreas, já que o interesse na manutenção das mesmas é público;

- aliás, o Superior Tribunal de Justiça proferiu julgado, relatado pelo Ministro João Otávio de Noronha, que veio corroborar tal entendimento, conforme se lê abaixo:

"Essa legislação, ao determinar a separação de parte das propriedades rurais para constituição da reserva florestal legal, resultou de uma feliz e necessária consciência ecológica que vem tomando corpo na sociedade em razão dos efeitos dos desastres naturais ocorridos ao longo do tempo, resultando na degradação do meio ambiente efetuada sem limites pelo homem. Tais consequências nefastas, paulatinamente, leva à

conscientização de que os recursos naturais devem ser utilizados com equilíbrio e preservados em intenção da boa qualidade de vida das gerações vindouras.

O que se tem presente é o interesse público prevalecendo sobre o privado, interesse coletivo este que inclusive afeta o proprietário da terra reservada, no sentido de que também será beneficiado com um meio ambiente estável e equilibrado. Assim, a reserva legal compõe parte de terras de domínio privado e constitui verdadeira restrição do direito de propriedade." (grifouse) (Recurso em Mandado de Segurança nº 18.301-MG)

- ora, uma vez definidos pela lei a área de reserva legal, os limites para sua exploração, e, finalmente, a **obrigatoriedade de se averbar à margem da matrícula do imóvel**, o legislador, buscando contrabalançar os interesses de toda a sociedade, permitiu que os proprietários de tais áreas, em contrapartida a tantas obrigações, tivessem algum tipo de benefício, e este é exatamente a possibilidade de exclusão, da incidência do ITR, das áreas caracterizadas como de reserva legal (art. 10, II da Lei 9393/96);

- áreas de reserva legal são, portanto, aquelas já acima mencionadas, definidas pelo citado Código Florestal em seu artigo 16, e que, para serem consideradas como tal não bastam apenas "existir" no mundo fático, mas devem "existir" também no mundo jurídico quando averbadas na matrícula do imóvel;

- deveras, o art. 16 da Lei nº 4.771/65 dispõe, dentre outros aspectos, sobre a obrigatoriedade da averbação para que as áreas de reserva legal sejam definitivamente delimitadas e protegidas;

- bem asseverou o r. Ministro Relator João Otávio de Noronha em seu acórdão já mencionado que "se trata, portanto, indubitavelmente de legislação impositiva de restrição ao uso da propriedade particular, considerando que, assim não fosse, jamais as reservas legais, no domínio privado, seriam recompostas, o que abalaria o objetivo da legislação de assegurar a preservação e equilíbrio ambientais" (Recurso em Mandado de Segurança nº 18.301-MG);

- assim, a mera declaração de existência fática da área de reserva legal não tem, de fato, o condão de atender aos requisitos da legislação pátria vigente para excluí-la quando da apuração do ITR;

- para que se possa valer do benefício, a área deve estar devidamente averbada à margem da matrícula do imóvel à época do fato gerador do tributo;

- portanto, ainda que se prove a existência material das áreas de reserva legal, como não se atendeu ao fim real da norma (art. 16), assim como suas disposições complementares (parágrafo 8º), incidirá o imposto se a averbação não tiver sido providenciada no prazo legal;

- deveras, a inexistência do compromisso público de preservar as áreas, assim como o compromisso extemporâneo não podem ter o condão de dispensar o tributo anterior à respectiva anotação;

- caso assim o fosse, estaria prejudicada a medida de incentivo à conservação do meio ambiente, pois o proprietário da terra usaria o benefício da exclusão de tais áreas na apuração do ITR e o Poder Público não teria qualquer garantia quanto à responsabilidade pela preservação;

- é preciso ponderar que a necessidade do reconhecimento prévio do Poder Público objetiva assegurar a adequada aplicação do fim da norma, cerceando a ocorrência de fraudes e abusos, tanto mais que possibilita o seu controle, a um só tempo, pela sociedade e o Estado, dada a publicidade que decorre das exigências analisadas;

- a obrigatoriedade de controle decorre do fato de que as áreas de preservação têm, como já reiteradamente defendido, no interesse da coletividade e na realização de política extrafiscal a motivação para a outorga do benefício (cita doutrina de Roque Antônio Carraza);

- com vistas a alcançar esses interesses sociais é que são totalmente cabíveis as disposições normativas que tratam da obrigatoriedade da comprovação, para fins de apuração do ITR, da mencionada averbação;

- os Tribunais pátrios têm-se manifestado também no sentido da legalidade das normas aqui defendidas. Confiram-se a seguir acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

Origem: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Classe: RMS 18301 / MG.

Processo: Rec. Ordinário em Mandado de Segurança 2004/0075380-0.

Relator: Ministro João Otávio de Noronha.

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA.

Data da decisão: 24/08/2005.

Ementa: "ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO. AVERBAÇÃO DE RESERVA FLORESTAL. EXIGÊNCIA. CÓDIGO FLORESTAL. INTERPRETAÇÃO.

1. O meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito que a Constituição assegura a todos (art. 225 da CF), tendo em consideração as gerações presentes e futuras. Nesse sentido, desobrigar os proprietários rurais da averbação da reserva florestal prevista no art. 16 do Código Florestal é o mesmo que esvaziar essa lei de seu conteúdo.

2. Desborda do mencionado regramento constitucional portaria administrativa que dispensa novos adquirentes de propriedades rurais da respectiva averbação de reserva florestal na matrícula do imóvel.

3. Recurso ordinário provido."

Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO.

Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 63150.

Processo: 2001.04.01.0010158. UF: PR.

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA.

Data da decisão: 23/03/2001

Ementa: "TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITR. ISENÇÃO DE 50%. ÁREA DE RESERVA FLORESTAL.

A isenção de 50% do valor do ITR, em virtude do Termo de Responsabilidade e Preservação de Floresta referente à propriedade rural celebrado com o IBAMA, somente é concedida após a averbação à margem da inscrição do imóvel, nos termos do art. 16, § 2º, combinado com o art. 44, parágrafo único, ambos da Lei 4.771/95 (Código Florestal)."

- assim, considerando que não há averbação da área de reserva legal pretendida, à margem da matrícula do imóvel, não há que se falar em reconhecimento dessa área;

- em síntese, merece ser restabelecida a glosa efetivada pela fiscalização da área de utilização limitada (reserva legal).

Ao final, a Fazenda Nacional pede seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida e mantendo-se o lançamento em sua integralidade._

Cientificada em 23/11/2015 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 360), a Contribuinte ofereceu, em 07/12/2015, as Contrarrazões de e-fls. 362 a 409, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

Do conhecimento do Recurso Especial

- a matéria do Acórdão nº 302-36.539, indicado como paradigma, diz respeito a Área de Interesse Ecológico que não foi objeto de declaração como tal, mediante ato do órgão competente, e que é passível de manejo sustentado;

- em oposição ao aspecto material do acórdão recorrido - imóvel rural denominado Gleba Guaraguaçu - o paradigma corresponde a antiga área de extração de borracha, denominada "Seringais Vertente e Cajazeira/Bom Tempo", localizada no Município de Porto Velho, Estado de Rondônia;

- o imóvel Gleba Guaraguaçu, localizado no Estado do Paraná, entre os Municípios de Paranaguá e Pontal do Paraná, está totalmente circundado por áreas de preservação permanente, assim declaradas por ato do poder público, quais sejam: Parque Nacional Saint Hilaire-Lang (Lei nº 10.227, de 23/05/2001); Floresta Estadual do Palmito (Decreto nº 4493, de 17/06/1998) e Estação Ecológica do Guaraguaçu (Decreto nº 1230, de 27/03/1992);

- por outro lado, o imóvel "Seringais Vertente e Cajazeira/Bom Tempo", objeto do paradigma, está localizado em região de extrativismo vegetal, em especial de látex, e havia sido, à época, incorporado pela empresa Agro-Pecuária Bom Tempo Ltda. (fis 02 do

paradigma), indicando tratar-se de região na qual é permitido o desenvolvimento de atividades comerciais de natureza rural;

- sob a ótica do fundamento legal, também presentes as evidentes discrepâncias entre o acórdão recorrido e o paradigma: o acórdão recorrido diz respeito a "áreas de utilização limitada" e a "servidão florestal", conforme previsão contida no art. 10, inc. II, alínea V, da Lei nº 9.393, de 1996, e no art. 16, §8º, da Lei nº 4.771, de 1965; já o Acórdão nº 302-36.539, apontado como paradigma, reporta-se a "áreas de preservação permanente" e a "áreas de reserva legal", com fundamento no art. 10, *caput*, da Lei nº 9.393, de 1996, e no art. 16, §2º, da Lei nº 4.771, de 1965;

- para que seja caracterizada a divergência, há que haver exata correspondência entre as matérias objeto dos acórdãos recorrido e paradigma, bem como entre os fundamentos legais e as razões de decidir;

- ora, se diferentes as matérias objeto do acórdão recorrido e do acórdão paradigma, inexiste a divergência, requisito essencial do recurso apresentado pela Fazenda Nacional, pelo que não merece ser conhecido;

Da distinção entre Reserva Legal e Áreas de Utilização Limitada

- a Fazenda Nacional assevera que haveria correspondência entre as expressões "Utilização Limitada" e "Reserva Legal", tratando-se de sinônimos, e que teriam por finalidade "atender aos princípios da função social da propriedade e da proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado." (fls 310, §5º do recurso);

- impende, antes de mais nada, desfazer o equívoco, traçando-se as distinções presentes na legislação pertinente, entre áreas de "reserva legal" e as áreas de "utilização limitada";

- o primeiro elemento que indica tratarem-se de institutos diferentes corresponde ao fato de que são tratadas de maneira separada na própria legislação referente ao tema, que estabelece requisitos, condições e tratamento jurídico próprio para cada uma das espécies;

- a Lei nº 4.771, de 1965 - Código Florestal vigente à época dos fatos — previa apenas dois grupos de proteção da vegetação, quais sejam, a reserva legal e as áreas de preservação permanente, subdividindo-se estas em oito categorias;

- as áreas de reserva legal, por sua vez, seguem um regime único, alterando-se apenas as suas dimensões, de acordo com a região do país em que forem estabelecidas:

"Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água, desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinqüenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinqüenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura; e

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros.

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água, qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45° equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

i) Revogada.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanente, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;

d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades

militares;

e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;

- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;
- h) a assegurar condições de bem-estar público.

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária ci execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei. "

"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. " (destaques da Contribuinte)

- a primeira diferença que se pode extrair do texto legal acima transcrito é o fato de que as áreas de preservação permanente a que se referem os arts 2º e 3º têm suas características definidas pela lei, em razão da sua localização em relação a demais acidentes geográficos, ou em razão da sua finalidade;

- nesta segunda hipótese - em razão de sua finalidade - é necessária a edição de ato do Poder Público, sem o que não surgirão para o mundo jurídico os efeitos atrelados à área de preservação permanente, que serão objeto de considerações adiante.

- as áreas de reserva legal, por sua vez, não têm suas características definidas em lei, tratando-se apenas de percentuais da área da propriedade rural, conforme estabelecido no art. 16 da Lei nº 4.771/1965 supra;

- a segunda diferença vem estampada no *caput* do mesmo art 16, ao definir que as áreas de reserva legal não se confundem nem podem guardar identidade com as áreas de

utilização limitada, com as áreas de preservação permanente ou com as áreas objeto de legislação específica;

- estabelecido o fato de que o Código Florestal previa ao menos quatro espécies de regiões ambientais - Áreas de preservação permanente; Áreas de utilização limitada; Áreas objeto de legislação específica; Áreas de reserva legal - destas duas diferenças decorre que, em relação às áreas de preservação permanente, não há qualquer discricionariedade, posto que decorrem sempre de lei - seja ela a própria Lei nº 4.771, de 1965, quando se tratar das hipóteses previstas no art. 2º e no §2º do art. 3º (localização em relação a outros acidentes geográficos e florestas que integram o patrimônio indígena), ou outro ato normativo expedido pelo Poder Público, nas hipóteses previstas no art. 3º, alíneas "a" a "h";

- a distinção entre os regimes "preservação permanente", "reserva legal" e "utilização limitada" torna-se ainda mais patente à luz dos dispositivos da Lei nº 12.651, de 2012, que instituiu o Novo Código Florestal Brasileiro;

- a terceira diferença pode ser identificada pelo simples cotejo entre a Lei do ITR (Lei nº 9.393, de 1993) e o Código Florestal Brasileiro vigente à época (Lei nº 4.771, de 1965);

- a Lei nº 9.393, de 1993, faz menção a apenas algumas categorias de unidades de proteção ambiental: Área de preservação permanente; Área de reserva legal; e Área de interesse ecológico;

- conforme anteriormente mencionado, as características das duas primeiras estão previstas na própria lei ambiental (Lei nº 4.771, de 1965 e Lei nº 12.651, de 2012);

- por outro lado, as características da terceira espécie (interesse ecológico), deverão vir expressamente previstas em outro ato normativo expedido pelo Poder Público, já que além do requisito já mencionado, é necessário também que o ato normativo amplie *"as restrições de uso"* em relação às áreas de reserva legal e de preservação permanente;

- tem-se então que as restrições de uso impostas às áreas de interesse ecológico devem ser mais severas e rígidas do que aquelas impostas às áreas de preservação permanente e de reserva legal, para que possam ser excluídas da área tributável sujeita à incidência do ITR;

- a legislação ambiental prevê diversos tipos de unidades de conservação, bem como os parâmetros legais correspondentes a cada uma das espécies;

- à guisa de introdução, diga-se que o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (SNUC), previsto pela Lei nº 9.985/2000, estabelece dois gêneros, cada qual com várias espécies: a) unidades de proteção integral e b) unidades de uso sustentável;

- conclui-se, de início, que o segundo gênero (unidades de uso sustentável), não está dentre aqueles que, *prima facie*, possam ser considerados como de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, para fins de exclusão da incidência do ITR, posto que, ainda que sua criação tenha sido prevista em ato do poder público, falta-lhe a segunda condição: de serem as restrições mais severas e rígidas do que aquelas impostas às áreas de preservação permanente e de reserva legal;

- uma vez que é permitido o manejo sustentável nas áreas de reserva legal, não se afigura plausível que uma outra área, na qual também seja permitido algum tipo de manejo ou mesmo a prática do extrativismo ou cultura de subsistência, possa ser sujeita a maiores restrições de uso, conforme exige o art. 10, §1º, inc. II, alínea "b", da Lei nº 9.393, de 1996.

Dos regimes jurídicos das unidades de conservação

- a Fazenda Nacional aponta como paradigma o Acórdão nº 302-36.539, que trata da incidência do ITR sobre gleba "*que a área em questão está encravada entre duas reservas florestais: a Resex Jacy Paraná, Reserva Indígena Karipunas, e o Parque Estadual Guajará Mirim.*" ;

- as três unidades de conservação no entorno da gleba objeto do paradigma são: Reserva Extrativista, Reserva Indígena e Parque Estadual;

- a Reserva Extrativista é espécie do gênero Unidades de Uso Sustentável, conforme previsto na Lei nº 9.985, de 2000 (SNUC), arts. 14, inc. IV, e 18 e §§; A Reserva Indígena corresponde a área de Preservação Permanente, a teor do disposto no art .3º, §2º e 3º-A, da Lei nº 4.771, de 1965 (CFB); o Parque Estadual é espécie do gênero Unidade de Proteção Integral, conforme previsto na Lei nº 9.985, de 2000 (SNUC), arts. 8, inc. III e 11 e §4º;

- vê-se, então, que das três unidades de conservação que estariam no entorno da gleba objeto do paradigma, duas equiparam-se a áreas de preservação permanente, sendo apenas uma delas - o Parque Estadual Guajará Mirim - sujeita a maiores restrições;

- entretanto, indicar que uma das áreas no entorno daquela propriedade é sujeita a maiores restrições não significa dizer que também a gleba objeto do acórdão recorrido sujeite-se ao mesmo regime jurídico, ou esteja adstrita às mesmas restrições;

- de fato, para que se pudesse estender à gleba particular o mesmo regime a que se sujeita o referido Parque Estadual, seria necessário que ficasse comprovado e demonstrado que as florestas que naquela existem são indivisíveis com aquelas que se encontram dentro dos limites do Parque Estadual, ou ainda que fazem parte da área denominada Zona de Amortecimento, em relação às quais aplicam-se as mesmas normas vigentes para a área da unidade de conservação.

- *ad argumentandum*, caso a gleba possuísse florestas indivisíveis com a Reserva Extrativista, não estaria excluída da tributação, posto que a ela não se aplicariam maiores restrições, em comparação àquelas previstas para as áreas de reserva legal e de preservação permanente; caso possuísse florestas indivisíveis com a Reserva Indígena, sujeitarse-ia ao regime de áreas de preservação permanente, conforme se extrai do teor do art 9º da Lei nº 4.771, de 1965, combinado com o art 10, § Iº, II, "b" da Lei nº 9.393, de 1993;

- bem diversa é a situação do objeto do acórdão recorrido - Gleba Guaraguaçú - que se encontra no entorno de duas unidades de conservação do gênero Unidades de Proteção Integral (art 8, incs I a III e art 2º, IX, da Lei nº 9.985, de 2000), quais sejam, o Parque Nacional Saint-Hilaire-Lang e a Estação Ecológica do Guaraguaçú e uma unidade de conservação do gênero Unidade de Uso Sustentável, a Floresta Estadual do Palmito;

- as Unidades de Proteção Integral estão submetidas ao regime de uso indireto de seus recursos naturais, excluída a possibilidade de consumo, coleta, dano ou destruição dos mesmos;

- a gleba Guaraguaçú possui florestas indivisas com todas as unidades de conservação mencionadas, e encontra-se integralmente dentro das zonas de amortecimento da Reserva Ecológica do Guaraguaçú e do Parque Nacional Saint-Hilaire-Lang, conforme já se comprovou e demonstrou no processo em epígrafe;

- assim, o regime jurídico ao qual está submetida a gleba objeto do acórdão recorrido é o mesmo ao qual estão submetidas as Unidades de Conservação supra mencionadas, e o fato de serem unidades de proteção integral implica em que as restrições aplicáveis àquelas são consideravelmente mais amplas e rigorosas que as restrições aplicáveis às áreas de preservação permanente e às áreas de reserva legal;

- em consequência, tem-se que os fatos de que se trata em tudo correspondem à hipótese descrita no art 10, §1º, inc. II, alínea "b" da Lei nº 9.393, de 1993, pelo que a totalidade da área da Gleba Guaraguaçu deve ser excluída da base de cálculo do ITR;

- assim, inexiste semelhança entre as situações de fato objeto do paradigma, pelo que não se mostra servível para caracterizar qualquer divergência.

Dos regimes jurídicos aos quais está submetida a gleba objeto do acórdão apontado como paradigma

- a Gleba objeto do paradigma está em situação absolutamente distinta daquela objeto do processo em epígrafe;

- dos breves trechos do Relatório e do Voto do paradigma, extrai-se, em síntese, que a gleba denominada "Seringais Vertente e Cajazeiras/Bom Tempo", objeto do Acórdão Paradigma da Recorrente:

- foi incorporada ao capital social de empresa dedicada à exploração de atividade agro-pecuária - Agro-Pecuária Bom Tempo Ltda.;

- foi elaborado projeto de ocupação da referida área;

- houve erro na DITR, no que diz respeito à quantidade de bovinos presentes na área;

- havia na área invasão de madeireiros e posseiros, que estariam extraíndo madeira ilegalmente;

- havia na área zona de derrubada de madeira;

- havia para a área a Licença de Exploração nº 958, emitida pela mesma SEDAM, que autorizou o corte raso de madeira;

- havia para a área autorização de Planos de Manejo emitidos pelo Ibama;

- haviam sido apresentados ao Ibama Projetos de Exploração Florestal em relação à área.

- todos os fatos acima apontam, de maneira sólida, para a conclusão de que a gleba "Seringais Vertente e Cajazeiras/Bom Tempo" poderia corresponder a área de preservação permanente, ou a área de reserva legal, mas nunca a área de interesse ecológico

para a proteção dos ecossistemas, assim declarada em ato do poder público, que ampliasse as restrições de uso em relação aos outros regimes (art. 10, §1º, inc II, alínea "b", Lei nº 9.393, de 1993 (ITR);

- a existência de Plano de Ocupação, de Licença de Exploração e de Projetos de Exploração Florestal revela que a área poderia corresponder a área de reserva legal, ou a área de preservação permanente, posto que nestas é permitida a ocupação e o manejo sustentável, desde que autorizado por órgão competente, a teor do que dispõe o art. 4º da Lei nº 4.771, de 1965;

- entretanto, não se poderia nunca pretender alegar que o fundamento para a sua exclusão da base de cálculo do ITR seria a submissão ao mesmo regime jurídico vinculado à Reserva Indígena, posto que nestas regiões a exploração é permitida, única e exclusivamente, às populações indígenas, a teor do previsto no art 3º da Lei nº 4.771, de 1965:

- os fatos acima mencionados apontam também para a impossibilidade de ser a gleba considerada como se submetida ao mesmo regime imposto às reservas extrativistas, posto que estas se destinam à manutenção do modo de vida das populações tradicionais; certo é que a exploração de atividade agro pecuária não se coaduna com tal objetivo;

- por final, há que se conceder que a referida gleba também não pode ser enquadrada sob o mesmo regime jurídico que o Parque Estadual, posto que naquele é vedada qualquer forma de ocupação, exploração de florestas ou de qualquer outra forma de atividade comercial ou agro pastoril;

- a região do entorno de todas as unidades de conservação, denominada de Zona de Amortecimento, constitui área na qual *"as atividades humanas estão sujeitas a normas e restrições específicas, com o propósito de minimizar os impactos negativos sobre a unidade"*, a teor do art 2º, XVIII da Lei nº 9.985, de 2000;

- em contraposição, a Gleba Guaraguaçu encontra-se sujeita ao mesmo regime jurídico, e, portanto, às mesmas restrições de uso, de duas unidades de conservação, sendo duas delas (Parque Nacional Saint-Hilaire-Lang e Estação Ecológica do Guaraguaçu), do tipo Unidade de Conservação de Proteção Integral, e uma delas (Floresta Estadual do Palmito), uma Unidade de Conservação de Uso Sustentável, conforme se extrai dos arts 7º, 8º e 14 da lei nº 9.985/2000;

- claro está que o acórdão paradigma não se presta a demonstrar divergência, posto que os fundamentos fáticos, e portanto a legislação aplicável, são absolutamente distintos;

- não se trata, no presente caso, de área de reserva legal, tampouco de área de preservação permanente, mas sim de matas particulares, integrantes do Bioma Mata Atlântica, indivisíveis com unidades de conservação, e sujeitas ao mesmo regime que àquelas vincula.

- assim, nos termos do art. 9º da Lei nº 4.771, de 1965, e do art. 10, inc. II, alíneas 'b' e 'c', da Lei nº 9.393, de 1996, a totalidade da área correspondente à Gleba Guaraguaçu é isenta do ITR;

- apontadas as razões pelas quais não pode ser conhecido ou provido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, cumpre, neste momento reiterar as razões de fato e de direito que evidenciam o direito da ora contra-arrazoante.

A Contribuinte segue reiterando os argumentos constantes do Recurso Voluntário.

Ao final, a contribuinte requer que seja mantido o acórdão recorrido e que seja cancelado o Auto de Infração, com a consequente exoneração do crédito tributário.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do cumprimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de exigência de ITR – Imposto Territorial Rural dos exercícios de 2003 a 2005, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativa ao imóvel rural denominado “Gleba Guaraguaçu”, no Município de Paranaguá/PR.

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, argumentando, em síntese, que não haveria similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, já que tratariam de áreas ambientais distintas, sujeitas a regramentos normativos diversos. No entender da Contribuinte, o paradigma trataria de Área de Interesse Ecológico, enquanto que o acórdão recorrido trataria de Área de Utilização Limitada e Servidão Florestal.

De plano, há que se distinguir a classificação das áreas ambientais postas em confronto, levada a cabo pelos próprios Contribuintes, da conclusão dos Julgadores acerca da sua real identidade, à luz da legislação tributária. Nesse passo, a conclusão sobre tratar-se de determinada modalidade de área ambiental, e não de outra, com reflexos na tributação pelo ITR, constitui a própria divergência jurisprudencial.

Destarte, ao asseverar que no seu caso tratava-se de Área de Utilização Limitada e Servidão Florestal, a Contribuinte nada mais faz que tentar traduzir a interpretação dada pelos julgadores que examinaram seu Recurso Voluntário, relativamente à Área de Reserva Legal por ele declarada. Por outro lado, no caso do Acórdão nº 302-36.539, indicado como paradigma, a Área de Reserva Legal declarada pelo Contribuinte foi assim mantida pelos julgadores que analisaram o respectivo Recurso Voluntário. E em ambos os casos tratava-se de área contígua a região sujeita a regime especial.

Destarte, o que a Contribuinte entende como "situações fáticas diversas", na verdade constitui a diversidade de interpretações dadas à lei tributária e ambiental, em face de situações absolutamente semelhantes, como será a seguir demonstrado. Com efeito, em ambos os casos a área em testilha foi classificada pelos Contribuintes como de Reserva Legal, encontra-se indivisa com área sujeita a regime especial e por ocasião dos respectivos julgamentos não foi feita qualquer diferenciação entre Área de Reserva Legal e Área de Utilização Limitada. Muito pelo contrário, nos julgados os termos são aplicados como sinônimos.

No caso do acórdão recorrido, a própria Contribuinte apresentou Laudo Técnico comprovando uma Área de Reserva Legal de 4.853,0 hectares, defendendo a dispensa de averbação na matrícula do imóvel pelo fato de tratar-se de área de florestas indivisas com o

Parque Nacional Saint-Hilaire-Lang, nos limites da Estação Ecológica do Guaraguaçu e da Floresta Estadual do Palmito, inserida no Bioma Floresta Atlântica. Confira-se os respectivos trechos do acórdão recorrido, integrado pelo acórdão de embargos:

Acórdão recorrido

"Como o fundamento de validade da exigência da averbação da Reserva Legal é extraído do próprio Código Florestal (art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/65), parece razoável opor a obrigação da averbação à outra norma do próprio Código Florestal, no caso, o art. 9º (As florestas de propriedade particular, enquanto indivisas com outras, sujeitas a regime especial, ficam subordinadas às disposições que vigorarem para estas), como pugnado pelo recorrente. Ora, se o próprio Código limita a utilização das florestas privadas no entorno daquelas sujeitas a regime especial, parece plausível excluir a área de floresta particular do ITR, enquadrando-a no art. 10, II, "c", da Lei nº 9.393/96 (área sobre regime de servidão florestal, como constava na redação dada pela MP 216667, vigente na época dos fatos geradores) ou mesmo como uma atípica reserva legal.

Assim, como a exigência da averbação da área de reserva legal tem sede no art. 16, § 8º, do Código Florestal, e ficou patente que as florestas particulares do recorrente são indivisas com outras sujeitas a regime especial (inclusive na vizinhança de duas áreas públicas, de conservação integral), forçoso reconhecer que a área declarada de 4.853,0 ha, corroborada pelo Laudo técnico de fl. 23 e seguintes, deve ser submetida ao regime especial das áreas públicas, com exclusão do ITR sobre tal área.

Com as considerações acima, voto no sentido de DAR parcial provimento ao recurso para considerar a área de 4.853,0 hectares como de utilização limitada, nos três exercícios da autuação."

Assim, no caso do acórdão recorrido, relativizou-se a exigência de averbação contida no art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771, de 1965, tendo em vista a aplicação de dispositivo contido no mesmo Código Florestal, no art. 9º. Ressalte-se que em momento algum se fundamentou a concessão da benesse nas atividades desenvolvidas no imóvel ora autuado, sendo a simples contiguidade com a área de regime especial fator suficiente para aplicar-se-lhe o mesmo regime.

Paradigma - Acórdão nº 302-36.539

"O Auto de Infração lavrado deveu-se à glosa total da Área de Preservação Permanente e da Área de Utilização Limitada, num montante de 8.900,0 hectares (respectivamente, 750,0 e 8.150,0 hectares), informadas pelo contribuinte na DITR/97.

(...)

Aquela área foi glosada pelo Fisco pelo fato de, após intimado pela repartição fiscal, o interessado não ter apresentado nem o Ato Declaratório Ambiental pertinente, nem a averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente.

(...)

Consta, também, um Mapa para Averbação de Reserva Legal (7.920,0 ha), um Mapa de Localização do Imóvel Rural, o Parecer nº 25/2001/Nuserc/SEDAM, referente à "Localização quanto ao Zoneamento Sócio-Econômico-Ecológico-Z.S.E.E./2a Aproximação", o Memorial Descritivo (19/07/2001) e um Mapa de Localização de Area (respectivamente às fls. 44, 45, 46/47, 48/49 e 50), bem como cópia da Lei Complementar nº 233, de 06 de junho de 2000, do Governo do Estado de Rondônia (de forma completa, após intimação) (fls. 67 e 51/65).

(...)

A recorrente alega, outrossim, que a área em questão está encravada entre duas reservas florestais: a Resex Jacy Paraná, Reserva Indígena Karipunas, e o Parque Estadual Guajará Mirim.

Tal fato, contudo, também não afasta a obrigatoriedade da averbação daquela área e, para que esta seja aceita, deve ser anterior à ocorrência do fato gerador do tributo, o que não é o caso dos autos.

Por outro lado, os documentos juntados pelo próprio interessado comprovam, a meu ver, que a área objeto do litígio é passível de manejo sustentado, uma vez que terceiros obtiveram os respectivos Planos, junto ao IBAMA, com base em Declarações de Posse e consequentes Autorizações para Demarcação fornecidas pelo INCRA." (grifei)

Assim, no caso do acórdão paradigmático, a despeito de a área em testilha encontrar-se encravada em região sujeita a regime especial, não foi admitida a aplicação desse mesmo regime ao imóvel objeto da autuação, sendo que a questão do manejo sustentado é aduzida como um reforço de argumento, o que não autoriza a conclusão de que, caso não houvesse o manejo, a pretensão do Contribuinte seria atendida. Por outro lado, no caso do acórdão recorrido, o regime especial foi aplicado sem qualquer menção à utilização da área em litígio, ou seja, a indivisibilidade da área objeto da autuação com área sujeita a regime especial foi suficiente para aplicar-se tal regime à área em testilha.

Destarte, a divergência restou demonstrada, conforme a seguir se resume:

- em ambos os acórdãos a área submetida a julgamento foi identificada como de Reserva Legal pelos Contribuintes, inclusive por meio de laudo/memorial descritivo;
- em ambos os julgados, a Área de Reserva Legal encontrava-se contígua a uma área submetida a regime especial;
- em ambos os acórdãos, a Área de Reserva Legal foi tratada como sinônimo de Área de Utilização Limitada;
- no caso do acórdão recorrido, mesmo reconhecendo-se a necessidade de averbação prevista no Código Florestal, essa exigência foi relativizada, em nome da aplicação de outro dispositivo constante do mesmo Código, sem que a utilização da área em testilha fosse

mencionada como importante para a decisão adotada; já no caso do paradigma, ao contrário, não se admitiu que o regime especial público fosse estendido à área em testilha, particular, aduzindo-se como reforço o fato de dita área ser objeto de manejo sustentado.

No mais, todas as ponderações oferecidas pela Contribuinte em sede Contrarrazões estão atreladas ao mérito da questão, terreno esse que não pode ser adentrado por ocasião do juízo e admissibilidade do apelo.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a examinar-lhe o mérito.

Quanto à ARL – Área de Reserva Legal, há um requisito específico para a sua exclusão da tributação do ITR, qual seja, a averbação tempestiva no registro de imóveis competente.

Tal obrigação encontra amparo na Lei nº 4.771, de 1965 (Código Florestal), com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989. Destarte, ao fazer referência à Lei Ambiental, a Lei nº 9.393, de 1996, na verdade condiciona a exclusão da tributação da ARL – Área de Reserva Legal à averbação tempestiva no respectivo registro de imóveis.

Assim, a Lei nº 4.771, de 1965 (Código Florestal), com as alterações da Lei nº 7.803, de 1989, determinava a averbação da ARL - Área de Reserva Legal, conforme a seguir:

“Art. 16 - (...)

§ 2.º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área”. (grifei)

Entretanto, no caso em apreço, no que tange à parte da ARL – Área de Reserva Legal objeto do presente recurso, não foi providenciada a necessária averbação, o que inviabiliza a sua exclusão da tributação do ITR.

Quanto à aplicação do art. 9º do Código Florestal, ao contrário do que se concluiu no acórdão recorrido, não há como entender-se que, em um mesmo diploma legal, haveria tal conflito, a ponto de afastar-se um dispositivo para que o outro possa ser aplicado. No entender desta Conselheira, a averbação na matrícula do imóvel continua sendo condição para o usufruto da isenção da Área de Reserva Legal, como ato constitutivo. Quanto ao art. 9º, este apenas sinaliza que a floresta contígua a uma área de regime especial tem de se subordinar a esse regime, sem que daí se possa inferir que o ônus de averbar a área na matrícula do imóvel tenha sido dispensado.

Por fim registre-se que a ARL em questão é indivisa com três áreas de regime especial, sendo pelo menos uma delas constitui uma Unidade de Uso Sustentável, que é a Floresta Estadual do Palmito.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, restabelecendo a glosa da área declarada como de utilização limitada, nos três exercícios em questão.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo