



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

Processo nº 11030.000667/2004-11
Recurso nº 337.031 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.515 – 2ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2011
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESPÓLIO DE LUCY DUTRA MARTINS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

ITR - ILEGALIDADE QUANTO À EXIGÊNCIA DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA.

De acordo com o Enunciado de Súmula CARF nº 41 “*A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000*”. Tal posicionamento deve ser observado por este julgador, conforme determina o artigo 72, § 4º, combinado com o artigo 45, inciso VI, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ITR - ÁREA DE RESERVA LEGAL - NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 10 DA LEI Nº 9.393/96.

Para que a área de reserva legal possa ser excluída da base de cálculo do ITR, ela deve estar averbada à margem da matrícula do imóvel. Esta obrigação decorre de imposição legal, mais precisamente da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis nºs 9.393/96 e 4.771/65 (Código Florestal). A averbação pode se dar, conforme se verifica no caso em apreço, após a ocorrência do fato gerador.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Eivanice Canário da Silva e Damião Cordeiro de Moraes, que entendem ser desnecessária a averbação da área de reserva legal. Vencido o Conselheiro Elias Sampaio Freire, que dava provimento.

ELIAS SAMPAIO FREIRE – Presidente em Exercício

Gonçalo Bonet Allage - Relator

EDITADO EM: 18/04/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Francisco Assis de Oliveira Junior, Gustavo Lian Haddad, Elias Sampaio Freire, Eivanice Canário da Silva, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Freitas de Souza Costa e Ronaldo Lima de Macedo.

Relatório

Em face do Espólio de Lucy Dutra Martins foi lavrado o auto de infração de fls. 02-07, para a exigência de imposto sobre a propriedade territorial rural, exercício 2000, em razão da glosa de área declarada como sendo de reserva legal, pela ausência de apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA e da respectiva averbação à margem da matrícula do imóvel, relativamente ao imóvel denominado Fazenda Fortaleza, situado no município de Boa Vista das Missões (RS).

A área de utilização limitada foi reduzida de 287,4 ha para 0,0 ha (fls. 06).

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS) considerou o lançamento procedente (fls. 89-95).

Por sua vez, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, proferiu o acórdão nº 301-34.748, que se encontra às fls. 127-142, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

A averbação da reserva legal e a protocolização do Ato Declaratório ambiental são meios de prova e publicidade da existência jurídica da reserva legal, permitindo, ainda que intempestivos, a exclusão da área de reserva legal da área tributável. Inexiste, na legislação de regência, comando que determine a averbação da reserva legal até a data da ocorrência do fato gerador, bem como a protocolização do Ato Declaratório Ambiental - ADA em prazo marcado após a entrega da Declaração de ITR.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para considerar 256,77 hectares como área de reserva legal.

Intimada do acórdão em 26/03/2009 (fls. 144), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, recurso especial às fls. 146-158, acompanhado do documento de fls. 159, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O acórdão recorrido entendeu por desconstituir o auto de infração, no tocante ao ITR correspondente à área declarada pelo contribuinte como de Reserva Legal, não obstante não tenha havido a averbação dessa área na matrícula do imóvel, nem a comprovação de apresentação tempestiva de ADA;
- b) Divergindo deste entendimento, a Colenda Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no acórdão nº 302-39.233), exige a apresentação tempestiva do ato específico do órgão ambiental competente (ADA) para o reconhecimento da isenção no que tange à área de reserva legal, como também determina a averbação tempestiva como requisito ao reconhecimento da isenção;
- c) Não tem como prosperar o entendimento adotado pela D. Câmara que, ao desconstituir parte do auto de infração, contrariou os dispositivos legais de regência da matéria, quais sejam, art. 16, §8º, do Código Florestal c/c art. 110, do CTN; art. 144 e 150 do CTN; art. 10, §1º, inciso II, da Lei nº 9.393/96 c/c art. 1º, da Lei nº 10.165/2000;
- d) As áreas de preservação permanente e as áreas de reserva legal constituem restrições à propriedade privada com a finalidade proteger o interesse público a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, art. 225, CF;
- e) Nesse sentido, tanto o Código Florestal, quanto a legislação tributária vêm sofrendo inúmeras alterações, por meio de leis e medidas provisórias, que demonstram a busca dos legisladores em conciliar os interesses dos diversos atores envolvidos na questão;
- f) A fim de contrabalançar as restrições legais relativas às áreas necessárias à proteção ambiental com os anseios do setor produtivo rural, é que se criou a isenção do Imposto Territorial Rural sobre estas áreas reconhecidas como de interesse ecológico;
- g) Com efeito, após declaração do contribuinte de estar isento de recolher o ITR sobre determinada área, por ele declarada como de preservação permanente ou de reserva legal, a fiscalização glosou tal isenção, considerando não haver direito ao gozo do benefício, ante a ausência de ADA e de averbação dessa área junto à matrícula do imóvel;

-
- h) Tal glosa deve ser mantida, eis que para o gozo da isenção do ITR é necessária a comprovação da existência, à época do fato gerador, da parte da propriedade rural declarada como reserva legal, o que não ocorreu no caso;
- i) No caso dos autos, constata-se que as áreas declaradas isentas não foram averbadas no Registro de Imóveis em data anterior à ocorrência do fato gerador, consoante determinam os art. 16, §8º, do Código Florestal c/c art. 110, art. 144 e art. 150 do Código Tributário Nacional;
- j) 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);
- k) 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;
- l) Não basta a declaração do contribuinte de que determinada fração de sua terra corresponde a reserva legal, essa porção informada há de estar delimitada, determinada, a fim de que possa existir;
- m) Pela mesma razão, a mera declaração de existência da área de reserva legal não pode ter o condão de excluí-la quando da apuração do ITR. Para a constituição do direito ao benefício, a área deve estar devidamente averbada à margem da matrícula do imóvel à época do fato gerador do tributo;
- n) De fato, o conceito de reserva legal não pode ser modificado pela lei tributária. Se a lei tributária, art. 10, da Lei nº 9.363/96, tomou emprestado o conceito legalmente existente de "reserva legal" para a produção de efeitos tributários, por óbvio, está proibida de modificar o desenho do instituto, nos termos do art. 110, do CTN;
- o) Ora, se tanto a lei ambiental, art. 16, do Código Florestal, quanto toda a jurisprudência, somente consideram a existência de "reserva legal" após a averbação, também para efeitos tributários a "reserva legal" somente poderá ser reconhecida após averbada. O instituto jurídico é o mesmo. Dever ser interpretado do mesmo modo tanto para gerar efeitos ambientais quanto tributários. A legislação tributária está obrigada a utilizar o instituto nos mesmos moldes empregados pelo diploma legal que lhe serviu como fonte.;
- p) O direito à isenção deve ser comprovado pelo contribuinte e não pela Administração. Nos termos do art. 333, do CPC, o ônus da prova compete a quem alega. O natural é que toda a área da propriedade seja tributável. A exclusão do tributo é exceção que deve ser comprovada

pelo interessado. Não se pode inverter o ônus da prova e obrigar a Administração a comprovar fato negativo, qual seja, a inexistência de reserva legal;

- q) Portanto, pela ausência de averbação tempestiva e diante da natureza constitutiva de tal ato, merece ser integralmente reformada a decisão recorrida.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho nº 9202-00.314 (fls. 162-164), o contribuinte foi intimado e, devidamente representado, apresentou contrarrazões às fls. 180-184, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão de segunda instância.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para considerar 256,77 hectares como área de reserva legal (o lançamento reduziu esta área de 287,4 ha para 0,0 ha).

A recorrente insurgiu-se contra a exclusão da base de cálculo do ITR da área de reserva legal, suscitando que só faz jus a este benefício o contribuinte que tiver apresentado tempestivamente o ADA e promovido a averbação da respectiva área à margem da matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, o que não ocorre no caso em tela, invocando como paradigma o acórdão nº 302-39.233.

Eis as matérias em litígio.

Início a análise de recurso pela questão da apresentação intempestiva do ADA.

Muito se poderia escrever sobre a ausência de amparo legal para a exigência do ADA em momento anterior à alteração promovida no artigo 17-O da Lei nº 6.938/81 pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000.

Até então, apenas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal veiculavam tal obrigação (IN/SRF nº 43/97, com redação dada pela IN/SRF nº 67/97).

No entanto, atualmente, no âmbito do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF a matéria não comporta maiores digressões.

Isso porque no mês de dezembro de 2009, este Tribunal Administrativo aprovou diversas Súmulas e consolidou aquelas aplicáveis no âmbito do extinto e Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, sendo que o Enunciado CARF nº 41 tem o seguinte conteúdo: “*A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000*”.

No caso, cumpre reiterar, a exigência envolve o exercício 2000.

Por força do que dispõe o artigo 72, § 4º, combinado com o artigo 45, inciso VI, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tal enunciado é de adoção obrigatória por este julgador.

Nessa ordem de juízos, concluo que a decisão recorrida merece ser confirmada quanto à ausência de amparo legal para exigência do ADA.

Resta para apreciação, ainda, a matéria relativa à necessidade ou não de averbação da área de reserva legal.

Pois bem, o artigo 10 da Lei nº 9.393/96 tem a seguinte redação:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;*
- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas;*

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

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

Portanto, de acordo com tal regra, as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), estão excluídas da base de cálculo do ITR.

A chamada área de reserva legal ou de utilização limitada tem contornos estabelecidos pelo artigo 16 do Código Florestal, atualmente com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, da seguinte forma:

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal;

II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo;

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.

§ 1º. O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo.

§ 2º. A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas.

§ 3º. Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas.

§ 4º. A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver:

I - o plano de bacia hidrográfica;

II - o plano diretor municipal;

III - o zoneamento ecológico-econômico;

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida.

§ 5º. O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico - ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá:

I - reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinquenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional.

§ 6º. Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a:

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal;

II - cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º.

§ 7º. O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º.

§ 8º. A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

§ 9º. A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário.

§ 10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título

executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural.

§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.

A necessidade ou não de averbação da referida área no cartório de registro de imóveis, para fins de apuração da base de cálculo do ITR, é matéria bastante controvertida, tanto nos Tribunais Judiciais quanto no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Este julgador, inclusive, chegou a votar no sentido de que, comprovada a existência da área de reserva legal de alguma forma, inexistia o dever de averbá-la à margem da matrícula do imóvel.

Contudo, após profundos debates, principalmente no âmbito da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção, da qual faço parte, alterei meu posicionamento para entender que a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é, como regra geral, condição para sua exclusão da base de cálculo do ITR.

Acabei convencido de que a necessidade de averbação da área de reserva legal, embora com função declaratória e não constitutiva, decorre de imposição legal, mais precisamente da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis nºs 9.393/96 e 4.771/65 (Código Florestal), conforme acima destacado.

Atualmente, a infringência a tal mandamento, inclusive, dá ensejo à aplicação de multas pecuniárias, conforme determina o artigo 55 do Decreto nº 6.514/2008.

O ITR é tributo de natureza eminentemente extra-fiscal, sendo que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal está relacionada, muito além do direito tributário, à garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Salvo melhor juízo, o benefício tributário consistente na exclusão da base de cálculo do ITR da área de reserva legal só pode ser reconhecido se estiverem cumpridas as exigências da legislação ambiental.

E, no caso, penso que o lançamento não pode prosperar, pois o contribuinte atendeu a todas as exigências legais, na medida em que, embora após a ocorrência do fato gerador, que se deu em 01/01/2000, promoveu a averbação de 256,77 hectares como área de utilização limitada, em 16/09/2004, conforme Certidão de fls. 114, do Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Palmeira das Missões (RS).

É de se destacar, ainda, que em 25/03/2002, há na referida matrícula a averbação de 256,77 hectares como área de preservação permanente, de acordo com termo de preservação de floresta firmado em 04/02/1984.

A averbação de 2004 corrige aquela ocorrida em 2002, para constar que trata-se de área de reserva legal e não de preservação permanente.

Sob minha ótica, a averbação da área de utilização limitada pode se dar em momento posterior à ocorrência do fato gerador.

Conforme asseverou o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, no julgamento do recurso voluntário nº 342.455, “...havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou termos do poder público, mesmo com averbação posterior ao fato gerador, não me parece razoável arrostar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, ou seja, uma área averbada e comprovada em exercício posterior, certamente existia nos exercícios logo precedentes, como redutora da área total do imóvel passível de tributação, não podendo ter sido utilizada diretamente nas atividades agrícolas, pecuárias ou extrativistas. Ademais, nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como condicionante à isenção do ITR.”

Nesse sentido, ainda, trago à colação a ementa do seguinte julgado proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. LEI Nº 9.393/96. AVERBAÇÃO PRÉVIA DA RESERVA LEGAL. DESNECESSIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

1. "A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965." (REsp nº 1.060.886/PR, Relator Ministro Luiz Fux, in DJe 18/12/2009).

2. Agravo regimental improvido.

(STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp nº 1.157.239/DF, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, DJE de 04/06/2010)

Considerando a averbação da área de reserva legal de 256,77 hectares, ainda que em momento posterior à ocorrência do fato gerador, entendo que a decisão recorrida deve ser confirmada.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Processo nº 11030.000667/2004-11
Acórdão n.º **9202-01.515**

CSRF-T2
Fl. 197

Gonçalo Bonet Allage