



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

**Processo nº** 10108.000144/2001-19  
**Recurso nº** 303-132.310 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-00.094 – 2ª Turma  
**Sessão de** 18 de agosto de 2009  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EDUARDO MACHADO METELLO - ESPÓLIO

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

**RECURSO ESPECIAL POR MAIORIA. INADMISSIBILIDADE. NÃO DEMONSTRADA A CONTRARIEDADE À LEI.**

O recurso especial privativo da Fazenda Nacional, interposto em face de acórdão cuja decisão se deu por maioria de votos, para ser admitido depende da indicação de contrariedade à lei. Não satisfaz tal requisito a indicação de contrariedade a dispositivo de Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

**ÁREA DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO À MARGEM DE REGISTRO PÚBLICO DO IMÓVEL RURAL.**

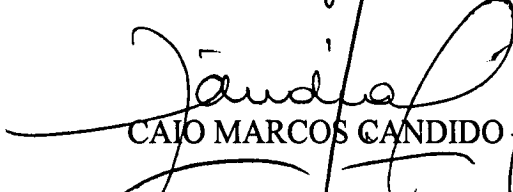
Por se tratar de condição essencial estabelecida em lei para a constituição de reserva legal, é imprescindível a averbação de tal área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no Registro de Imóveis competente. Assim sendo, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a citada averbação ser anterior ao fato gerador da obrigação tributária.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação à exigência do ADA e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso em relação à área declarada como de reserva legal. Vencidos os conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gonçalo Bonet Allage que negaram provimento nesta matéria.

  
CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

  
CAIO MARCOS CANDIDO - Relator

EDITADO EM: 18 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 303-33.351, exarado na sessão de julgamento de 12 de julho de 2006, por entender que tal decisão violou dispositivo de lei.

A interposição do recurso de deu com fulcro no inciso I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147, 25 de junho de 2007, *verbis*:

*Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:*

*I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e*

Hodiernamente, a Portaria MF nº 259, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão que unificou os antigos Conselhos de Contribuintes e a CSRF, não mais prevê tal recurso, no entanto, transitoriamente estabeleceu, em seu art. 4º, regra que acolhe os recursos especiais interpostos com base no dispositivo supracitado, desde que a sessão de julgamento em que tenha sido exarado o acórdão recorrido seja anterior a 1º de julho de 2009, o que se deu no caso presente.

Despacho em que se admite o recurso às fls. 139/140.

Recurso da Fazenda Nacional às fls. 120/137.

O contribuinte apresentou contra-razões às fls. 144/155.

É o relatório. Passo ao voto.

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

Recurso Especial tempestivo. Decisão não unânime. Sessão de Julgamento ocorrida antes de 1º de julho de 2009. Passo a verificar o outro requisito de admissibilidade: a imputada contrariedade à dispositivo legal, separando sua análise de acordo com as matérias constantes do recurso.

O acórdão recorrido teve a seguinte ementa:

*ITR/97 ÁREA DE RESERVA LEGAL.*

*Improcedente a autuação neste aspecto Ausência de fundamento legal para exigir ADA ou averbação da área de reserva legal como requisitos para a isenção do ITR No caso, a área rural estava escriturada e houve averbação da área de reserva legal, embora fora do prazo indevidamente exigido em instrução*

*normativa da SRF, porque sem respaldo legal.*

*ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA.*

*Embora regularmente intimado pela fiscalização competente, no prazo legal para homologação do ITR declarado, o interessado não apresentou nenhuma prova documental, nem laudo técnico, nem outra qualquer, quanto à efetiva existência e caracterização de área de preservação permanente em sua propriedade rural.*

Início a análise quanto à admissibilidade em relação à exclusão das áreas de proteção permanente, por falta de apresentação ou apresentação intempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

No tocante a esta matéria verifica-se que ao longo do arrazoadado a Fazenda Nacional estabelece como normas contrariadas pelo acórdão as Instruções Normativas da SRF nº 43, de 07 de maio de 1997, 67, de 01 de setembro de 1997 e 73, de 18 de julho de 2000.

O recurso privativo da Fazenda Nacional previsto no inciso I do art. 5º do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, deve satisfazer duas condições básicas para ser admitido: 1) combater acórdão contrário aos interesses da Fazenda Nacional resultante de decisão não-unânime; e 2) contrariar lei ou à evidência da prova.

No presente caso apenas a primeira condição restou satisfeita. A segunda, não.

Texto de Instrução Normativa da SRF não se confunde com lei. É texto regulamentador, compondo a legislação tributária, mas lei não é. Sendo assim, a indicação da contrariedade de dispositivo de IN não satisfaz o requisito essencial para interposição do recurso especial ora analisado.

Pelo exposto, não conheço do recurso especial interposto em relação à exclusão das áreas de proteção permanente da tributação do ITR.

Em relação à exclusão da área de Reserva Legal.

A Fazenda Nacional afirma que o julgado incorreu em contrariedade ao disposto alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393, de 1996 e do § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989.

Tais dispositivos analisados conjuntamente impõem, segundo análise da Fazenda Nacional, a averbação da reserva legal como condição essencial para sua exclusão da base de cálculo do ITR.

Alega ainda que não há como ser acolhida a aplicação retroativa do § 7º do art. 10 da lei 9.393, de 1996, alterado pela MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que daria conta de que a mera declaração seria suficiente para se permitir a exclusão das áreas de reserva legal e de preservação permanente na apuração do ITR.

Consta do acórdão recorrido trechos em que se considera desnecessária a averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis:

*Por sua vez, a citada Lei nº. 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal), dispunha em seu artigo 44 (com redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989), que a Reserva Legal (ARL) deveria ser "averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente".*

(...)

*Nota-se, portanto, que o registro da área a ser reservada legalmente não era mera circunstância, e sim exigência legal, para que pudesse haver controle sobre a mesma. Contudo, diante da modificação ocorrida com a inserção do §7º, no artigo 10º, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, através da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto 2001 (anteriormente editada sob dois outros números), basta a simples declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que trata a alínea "a" e "d" do inciso II, § 1º do mesmo artigo 3º, entre elas, as área de Preservação Permanente (APE). e de Reserva Legal (ARL), insertas na alínea "a".*

Pelo exposto, vê-se, em sede de análise de admissibilidade do recurso, potencial contrariedade à lei, pelo quê, há que ser admitido o Recurso Especial no tocante à área de Reserva Legal.

No mérito, em relação à matéria em que restou admitido o recurso especial, o lançamento de ITR teve como supedâneo a glosa da área declarada pelo contribuinte como sendo de reserva legal, por não ter sido cumprida a exigência de averbação no Registro de Imóveis anteriormente à ocorrência do fato gerador, o que infringiria a condição estabelecida no Código Florestal Brasileiro (Lei nº 4.771, de 1965), com redação do § 2º do art. 16 da lei nº 7.803, de 1989.

Em relação à esta matéria, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vinha decidindo no sentido de que a comprovação da área declarada como de reserva legal, para fins de exclusão da tributação do ITR, poderia dar-se por outros meios de prova, independentemente da averbação tempestiva de tal área à margem da matrícula do imóvel rural no Registro de Imóveis competente. Neste sentido reproduzo a ementa do acórdão CSRF/03-05.505, de 12 de novembro de 2007:

*Ementa: ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. - A comprovação da área de reserva legal para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR não depende exclusivamente de sua prévia averbação no cartório competente, e seu reconhecimento pode ser feito por meio de Laudo Técnico e outras provas documentais idôneas, inclusive a sua averbação procedida posteriormente à data do fato gerador.*

Peço vênha para discordar do posicionamento, então adotado, pelas razões a seguir apresentadas.

A legislação aplicável à matéria estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de reserva legal, *ex vi* da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393/1996:

*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:*

*(...)*

*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;*

Conforme visto, a definição do que seja “área de reserva legal” encontra-se estabelecida no § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989:

*§ 2º 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.*

A reserva legal é uma restrição ao direito de exploração das áreas de vegetações nativas e sua discutida averbação tem a função de dar publicidade a terceiros daquela restrição.

Tal posicionamento é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22.688/PB (Tribunal Pleno, sessão de 28 de abril de 2000) em que se discutia tal tema relativamente à produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária. Veja-se o tratamento dado à matéria em voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence:

*A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área*

*aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)*

*A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.*

*Sem que esteja determinada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.*

*Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel o que dos novos proprietários só estaria obrigado a preservar vinte por cento da sua parte.*

*Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.*

*Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal.*

Esta posição continua sendo adotado pelo STF, conforme se pode verificar nos autos do MS 28.156/DF, cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça de 02 de março de 2007.

Assim sendo, a afirmativa de que a existência da área declarada como de reserva legal ou de que sua comprovação por outros meios, ou ainda de que sua averbação posteriormente à ocorrência do fato gerador, supriria a condição estabelecida na lei não condiz com a norma que emana da análise conjunta da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393, de 1996 e do § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989.

Tal norma estabelece a obrigação de dar publicidade a terceiros da criação de área correspondente a, no mínimo, 20% da propriedade rural protegida do uso indiscriminado, impondo ao proprietário um controle social em relação à conservação da cobertura vegetal daquela área.

Quando a Lei nº 9.393, de 1996 reproduziu a obrigatoriedade de averbação estabelecida no Código Florestal, não estava criando obrigação acessória, com vista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, mas, sim, repercutindo condição essencial à instituição de área de reserva legal, que deve ser cumprida pelo interessado para fruição da exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR.

O conceito de obrigação acessória, à luz do §2º do artigo 113 do CTN, confirma a conclusão trazida no parágrafo anterior, posto que a obrigatoriedade da averbação não foi criada por legislação tributária, sendo assim não há que se falar em obrigação tributária acessória:

*113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*(...)*

*2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

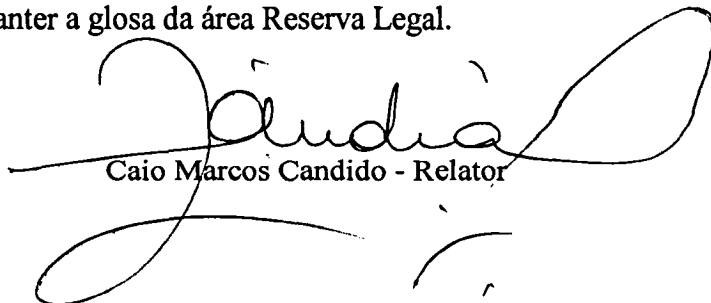
Neste sentido, entendo ser condição essencial para a constituição de reserva legal a averbação de tal área à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente. Apenas cumprida tal condição será possível a exclusão de tal área da base de cálculo do tributo.

Sendo assim, apenas posteriormente à averbação considera-se constituída a área de reserva legal, não produzindo efeitos para períodos de apuração anteriores.

Na forma do art. 144 do CTN, o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Tendo em vista que a averbação imposta em lei para constituição da reserva legal não foi realizada anteriormente à ocorrência do fato gerador, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto em relação a esta matéria.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial no tocante à exclusão da área de Preservação Permanente e, no mérito, para dar provimento ao recurso a fim de manter a glosa da área Reserva Legal.

  
Caio Marcos Candido - Relator