



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

**Processo nº** 10240.000814/2004-15  
**Recurso nº** 337.913 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-00.367 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de outubro de 2009  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ADALBERTO LUIZ NIERO

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1998

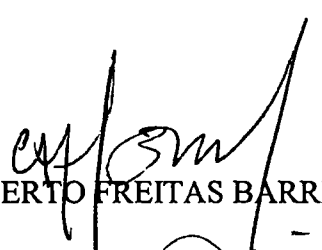
ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS.

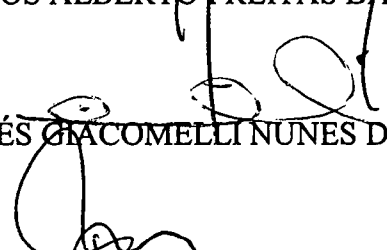
A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel, quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto, o que não ocorreu no presente caso.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gonçalo Bonet Allage e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

  
CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

  
ELIAS SAMPAIO FREIRE – Redator-Designado

EDITADO EM: 07 DEZ 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, Francisco Assis de Oliveira Júnior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de fls. 125 e seguintes, em que os Conselheiros da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, decidiram, **por maioria** de votos, dar provimento ao recurso quanto à área de reserva legal e, **por unanimidade**, dar provimento quanto à área de preservação permanente.

O acórdão recorrido possui a seguinte redação:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO  
LIMITADA/RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.  
COMPROVAÇÃO.

A comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, para efeito de sua exclusão na base de cálculo de ITR, não depende, exclusivamente, da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), no prazo estabelecido. Com efeito, a teor do artigo 10º, parágrafo 7º, da Lei N. 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte quanto à existência de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO.

O reconhecimento de isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis, quando o Contribuinte a comprove por outros meios idôneos.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEGISLAÇÃO  
INFRACONSTITUCIONAL.

Não cabe às autoridades administrativas analisar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de legislação infraconstitucional, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme disposto no art. 102, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Intimada, a Fazenda Nacional ingressou com o recurso de fls. 143 e seguintes alegando contrariedade ao artigo 16, § 8º, da Lei nº 4.771, de 1965 (Código Florestal).

Em relação à área de preservação permanente, decidida por unanimidade, não houve recurso, razão pela qual, não consta a juntada da ementa de quaisquer acórdãos divergentes.

Intimado, o sujeito passivo apresentou as contra-razões de fls. 178 e seguintes.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Ao se analisar a regra de incidência do imposto territorial rural deve se ter presente que se trata de imposto que não está vinculado, obrigatoriamente, à propriedade, mas sim às relações que o sujeito de direito, pessoa física ou jurídica, mantém com imóvel localizado fora da zona urbana. Assim, àquele que assume a posse do imóvel com “animus domini”, ainda que de má-fé, passa a ser sujeito passivo da obrigação tributária<sup>1</sup>.

Sabidamente, posse é fato e propriedade é direito. Nesse sentido, em se falando de ITR, da posse, que um fato, também decorre a obrigação tributária de pagar o imposto. Em outras palavras, tanto a posse como a propriedade caracterizam situação de incidência da norma de exigência do ITR. No entanto, o possuidor, sujeito passivo do ITR, pode ceder seus direitos possessórios, mas não pode requerer averbações junto à matrícula do imóvel. Tal prerrogativa é exclusiva do proprietário. Assim, o possuidor, que também é sujeito passivo em relação à exigência do ITR, jamais poderá averbar junto à matrícula do imóvel a área de reserva legal ou de preservação permanente, cujos respectivos conceitos estão definidos no art. 1º, § 2º, II e III<sup>2</sup>, do Código Florestal, a seguir transcritos:

<sup>1</sup> Art. 4º. Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

<sup>2</sup> 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:

.....

**II - área de preservação permanente:** área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas;

**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;

**IV - utilidade pública:**

- a) as atividades de segurança nacional e proteção sanitária;
- b) as obras essenciais de infra-estrutura destinadas aos serviços públicos de transporte, saneamento e energia; e
- c) demais obras, planos, atividades ou projetos previstos em resolução do Conselho Nacional de Meio Ambiente - CONAMA;

**V - interesse social:**

- a) as atividades imprescindíveis à proteção da integridade da vegetação nativa, tais como: prevenção, combate e controle do fogo, controle da erosão, erradicação de invasoras e proteção de plantios com espécies nativas, conforme resolução do CONAMA;
- b) as atividades de manejo agroflorestal sustentável praticadas na pequena propriedade ou posse rural familiar, que não descaracterizem a cobertura vegetal e não prejudiquem a função ambiental da área; e
- c) demais obras, planos, atividades ou projetos definidos em resolução do CONAMA;

**VI - Amazônia Legal:** os Estados do Acre, Pará, Amazonas, Roraima, Rondônia, Amapá e Mato Grosso e as regiões situadas ao norte do paralelo 13° S, dos Estados de Tocantins e Goiás, e ao oeste do meridiano de 44° W, do Estado do Maranhão. (NR) (Parágrafo acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24.08.2001, DOU 25.08.2001 - Ed. Extra, em vigor conforme o art. 2º da EC nº 32/2001)

**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 seja:

- 1) de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;
- 2) de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) 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;
- 5) de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros; (Redação dada à alínea pela Lei nº 7.803, de 18.07.1989)

- 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; (Redação dada à alínea pela Lei nº 7.803, de 18.07.1989)

- 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; (Redação dada à alínea pela Lei nº 7.803, de 18.07.1989)

- h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação. (Redação dada à alínea pela Lei nº 7.803, de 18.07.1989)

**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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 7.803, de 18.07.1989)

**Art. 3º. Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, 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;

*II - área de preservação permanente: área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.*

*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.*

Por definição do legislador, a área de **preservação permanente** tem a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas e a **reserva legal** tem por função garantir o 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.

Em parágrafo anterior destaquei que o ITR é tributo que devido inclusive pelo possuidor. Também observei que somente o proprietário tem legitimidade para requerer averbações junto ao cartório de registro de imóveis. Diante de tais circunstâncias, há que se verificar como se amolda dentro do sistema as disposições do § 8º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 1965, a seguir transcrito:

*§ 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.*

Diante da assertiva de que o possuidor também é sujeito passivo do ITR e de que não tem legitimidade para requerer averbações à margem da inscrição de matrícula do imóvel, resta analisar, para efeitos do ITR, como deve ser tratada esta questão. Pode o possuidor cultivar toda a área, pagando imposto sobre sua integralidade, sem reservar espaço

- 
- 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 à 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.

destinado à reserva legal? A resposta é não. A reserva legal se constitui em limitação ao direito de uso da propriedade e não é uma restrição que nasce com a averbação junto ao registro de imóveis, mas sim limitação decorrente da lei. A averbação à margem da matrícula é para fins de publicidade e não tem caráter constitutivo-negativo. A limitação ao uso da reserva legal é decorrente da lei e não da averbação à margem da matrícula. Enquanto o direito de propriedade decorre do registro do título aquisitivo no álbum imobiliário, a restrição ao direito de propriedade, como é o caso da reserva legal, decorre da lei. Existirá a restrição ainda que o proprietário não faça a respectiva averbação que pode ser promovida pelo Poder Público, ou Ministério Público, mediante ação judicial, conforme se depreende do § 1º, do art. 1º, do Código Florestal (Lei nº 4.771, de 1995), a seguir transcrito:

*Art. 1º....*

*§ 1º As ações ou omissões contrárias às disposições deste Código na utilização e exploração das florestas e demais formas de vegetação são consideradas uso nocivo da propriedade, aplicando-se, para o caso, o procedimento sumário previsto no art. 275, inciso II, do Código de Processo Civil. (Parágrafo acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24.08.2001, DOU 25.08.2001 - Ed. Extra, em vigor conforme o art. 2º da EC nº 32/2001)*

Na mesma linha destaca-se a seguinte jurisprudência:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO – AÇÃO CIVIL PÚBLICA – DECISÃO QUE PROÍBE CONSTRUÇÃO EM ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE – LEGITIMIDADE – 1.**

*Legitimidade da decisão que determinou a retirada de cercas e o embargo às construções na área em questão, porquanto estão presentes os requisitos para a concessão da medida cautelar (CPC, arts. 798 e 801, IV; Lei nº 7.347/1985, art. 12), uma vez que o fumus boni iuris e o periculum in mora resultam do fato de que a construção em causa encontra-se localizada em área de preservação permanente (dunas e restingas – Lei nº 4.771/1965, art. 2º, f), o que evidencia não apenas a ilegalidade na implantação dela, mas também o perigo de dano de difícil ou incerta reparação ao meio ambiente (Carta Magna, art. 225). 2. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TRF 1ª R. – AI 2005.01.00.028751-1/MA – 6ª T. – Rel. Juiz Fed. Leão Aparecido Alves – DJU 03.04.2006).*

Importante lembrar que as normas, para que produzam eficácia, devem ser constituídas de preceito e sanção, ou antecedente e consequente. O preceito se constitui num fazer ou não fazer e a sanção na consequência ou penalidade imposta a quem descumpriu o preceito. No caso do § 8º do artigo 16 do Código Floresta, o preceito é “averbar a margem da inscrição de matrícula do imóvel a área de reserva legal”. Tal preceito não vem acompanhado de sanção específica, a não ser a possibilidade da ação prevista no artigo 1º, § 1º, para buscar a condenação do proprietário na averbação da área de reserva legal, cuja sentença, nos termos do artigo 466-A, do CPC, uma vez transitada em julgado, produzirá todos os efeitos da declaração não emitida.

O que não é possível é condicionar à averbação da reserva legal à margem da matrícula para fins de exclusão da área da base de cálculo do imposto territorial rural. A reserva legal não está relacionada ao direito de propriedade que se constitui com o registro. A **reserva lerva legal**, que tem por função garantir o 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, **se perfectibilizará a partir do momento em que o possuidor ou proprietário, independentemente de registro adotar as ações concretas para que ela exista no mundo real.** Há que se observar que estou falando em existência no mundo real, pois não haverá reserva legal pela simples averbação, mas sim pela proteção da área correspondente.

Pelos fundamentos aqui expostos, entendo que mesmo nos casos em que a reserva legal não foi averbada à margem da matrícula, até porque o possuidor não tem como averbar, em ficando provado que esta existe no mundo dos fatos, entendo que a área a ela correspondente deve ser excluída da base de cálculo do ITR, razão pela qual, neste ponto, nego provimento ao recurso.

**ISSO POSTO**, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É o voto.

  
Moisés Giacomelli Nunes da Silva - relator

## Voto Vencedor

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Designado

Para o deslinde da questão vale repassar as normas legais regedoras da isenção de ITR incidente sobre a área de reserva legal e, conseqüentemente, do próprio conceito de área de reserva legal.

Inicialmente, há de se esclarecer que 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, nos termos em que disciplina o art. 144 do CTN.

O art. 10, § 1º, inciso II, que trata da área tributável do imóvel para fins de ITR, exclui da incidência do imposto a áreas de preservação permanente e de reserva legal previstas no Código Florestal Brasileiro, *in verbis*:

*Art. 10.....*

*§ 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;*

Por seu turno, a Lei nº 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 (Código Florestal Brasileiro), portanto, à época dos fatos geradores, previa a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis competente, nos seguintes termos:

*Art. 16. As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação permanente, previstas nos artigos 2º e 3º desta lei, são suscetíveis de exploração, obedecidas as seguintes restrições:*

*.....*

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989).*

*.....*

*Art. 44. Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o artigo 15, a exploração a corte raso só é permissível desde que*

*permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% da área de cada propriedade.*

*Parágrafo único. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição da 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. (Incluído pela Lei nº 7.803, de 18.7.1989)*

No meu entender a averbação da área de reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel no registro de imóveis competente é condição para que a referida área seja, efetivamente, considerada como área de reserva legal.

Precedente do Supremo Tribunal Federal (Mandado de Segurança nº 22.688/PB) é explícito no sentido de que determinada área somente pode ser considerada como área de reserva legal após a averbação desta situação no registro de imóveis, assim ementado:

**EMENTA:** *Mandado de segurança. Desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária.*

*Preliminar de perda de objeto da segurança que se rejeita.*

*- No mérito, não fizeram os impetrantes prova da averbação da área de reserva legal anteriormente à vistoria do imóvel, cujo laudo (fls. 71) é de 09.05.96, ao passo que a averbação existente nos autos data de 26.11.96 (fls. 73-verso), posterior inclusive ao Decreto em causa, que é de 06.09.96.(GRIFEI)*

*Mandado de segurança indeferido.*

Por relevante, transcrevo excerto voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence proferido no julgado do Mandado de Segurança acima ementado, em que afirma peremptoriamente que sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal:

*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. (GRIFEI)*

Portanto, a averbação no registro de imóveis não se trata tão somente de matéria de prova acerca da configuração da área de reserva legal ou, ainda, de obrigação acessória a ser cumprida pelo contribuinte, pelo contrário, trata-se de ato constitutivo da própria área de reserva legal.

Destarte, a área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto, o que não ocorreu no presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, de modo a retificar o acórdão recorrido no que se refere à área de reserva legal.

É o voto.

  
Elias Sampaio Freire – Redator-Designado