



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10540.001354/2003-79
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.731 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de junho de 2020
Recorrente IZIDORIO JACYR COSER
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 1999

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

As áreas de reserva legal, para fins de redução no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, devem estar averbadas no Registro de Imóveis competente até à data de ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora) e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2102-002.681, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 1ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Conforme o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercício 1999, relativo ao imóvel denominado "Fazenda Santa Luzia", localizado no município de Cocos - BA, com área total de 15.669,0 ha, cadastrado na SRF sob o nº 1.089.197-8, no valor de R\$ 148.587,52, acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 18/12/2003, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 370.116,65.

Em 14/08/2006, a DRJ, no acórdão nº 16.006, às fls. 81/91, julgou improcedente a impugnação do Contribuinte, considerando devido o imposto sobre a propriedade territorial rural, referente ao exercício de 1999, no valor de R\$ 148.587,52, multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 111.440,64, os quais deverão ser exigidos com as atualizações cabíveis e os acréscimos legais previstos na legislação que rege a matéria.

Em 17/09/2013, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 196/206, exarou o Acórdão nº 2102-002.681, de relatoria da Conselheira Núbia Matos Moura, **DANDO PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Ordinário interposto pelo Contribuinte, para reconhecer uma área de preservação permanente de 3.050,0ha. A Decisão restou assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL
ITR**

Exercício: 1999

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA).

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. (Súmula CARF nº 41, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO.

Áreas de reserva legal são aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, de sorte que a falta da averbação, na data da ocorrência do fato gerador, impede sua exclusão para fins de cálculo da área tributável.

ÁREA OCUPADA COM PASTAGENS. AUSÊNCIA DE ANIMAIS.

A falta de comprovação da existência de animais no imóvel rural implica em não se falar em área servida de pastagem para fins de cálculo do grau de utilização do respectivo imóvel.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. LAUDO DE AVALIAÇÃO.

O arbitramento do valor da terra nua, apurado com base nos valores do Sistema de Preços de Terra (SIPT), deve prevalecer sempre que o laudo de avaliação do

imóvel apresentado pelo contribuinte, para contestar o lançamento, não demonstre de forma inequívoca o VTN declarado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Em 07/01/2014, às fls. 215/230, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **ITR - Glosa de Área Declarada - necessidade de averbação prévia da área de Reserva Legal para fins de exclusão da área tributável do ITR**. Conforme a o Contribuinte, o acórdão recorrido entendeu que a área de reserva legal foi averbada a destempo, que o contribuinte não comprovou a existência de animais para comprovação da área servida de pastagens. Além disso, desconsiderou o laudo apresentado pelo contribuinte para comprovar o valor do VTN declarado, sob o fundamento de que o laudo era específico para o exercício de 1994. Alega o Contribuinte que a divergência da decisão recorrida com os acórdãos paradigmas é patente, pois, em ambos os casos ocorreu a averbação intempestiva junto à matrícula do imóvel, e posteriormente ao fato gerador do tributo, e nem por isso foi mantida a glosa da área de reserva legal. 2. **Validade do laudo técnico apresentado para revisão do Valor da Terra Nua (VTN)**. O segundo ponto, segundo o Contribuinte, concerne na questão da existência de laudo de avaliação e a desconsideração do mesmo pela decisão recorrida. Tal premissa não merece prosperar, como bem apontada no segundo paradigma. O arbitramento da terra nua, apurado com base nos valores do (SIPT) deve ser afastado quando há comprovação por meio de laudo técnico elaborado por empresa e profissional especializado.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 277/282, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida APENAS a divergência em relação à seguinte matéria: **ITR - Glosa de Área Declarada - necessidade de averbação prévia da área de Reserva Legal para fins de exclusão da área tributável do ITR**.

Às fls. 283/284, em Reexame de Admissibilidade, o Despacho anterior restou integralmente mantido.

O Contribuinte, às fls. 294/305, apresentou Agravo, restando inadmitido, conforme fls. 315/316.

O Contribuinte restou cientificado à fl. 320, e, às fls. 339/340, o Contribuinte apresentou uma petição informando existir outro processo (nº 10540.000046/2003-26) referente ao ITR relacionado ao mesmo imóvel rural, exercício de 1998, no qual o CARF acolheu a área de reserva legal para fins de cálculo do ITR. Por isso, **requereu, em síntese, a suspensão do presente processo objetivando aguardar o desfecho daquele processo para fins de consideração dos parâmetros semelhantes de apuração do ITR, além de avaliação dos valores e encaminhamento de memória de cálculo ao contribuinte, com a discriminação exata dos parâmetros de cálculo e os valores cobrados**.

A União apresentou **Contrarrrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 369/379, reiterando, no mérito, os argumentos realizados anteriormente.

Às fls. 396/413, o Contribuinte apresentou nova petição, apresentando argumentos sobre o valor alcançado pelo crédito acrescido dos juros e multa, por considerar desarrazoado, e **requereu, ao final, a reavaliação do ITR de 1999.**

Os Autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

DO MÉRITO

Conforme o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercício 1999, relativo ao imóvel denominado "Fazenda Santa Luzia", localizado no município de Cocos - BA, com área total de 15.669,0 ha, cadastrado na SRF sob o nº 1.089.197-8, no valor de R\$ 148.587,52, acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 18/12/2003, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 370.116,65.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **ITR - Glosa de Área Declarada - necessidade de averbação prévia da área de Reserva Legal para fins de exclusão da área tributável do ITR.**

Para se dirimir a controvérsia, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento.

Para tanto, devemos analisar a legislação aplicável ao tema e para isso transcrevo os trechos que interessam do art. 10 da Lei nº 9.393/96:

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;**
 - b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
 - c) comprovadamente imprecáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
 - d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
 - e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
 - f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluída pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)
- (...) § 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.16667, de 2001)

Para se dirimir a controvérsia, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento.

Para tanto, devemos analisar a legislação aplicável ao tema e para isso transcrevo os trechos que interessam do art. 10 da Lei nº 9.393/96:

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;**
 - b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
 - c) comprovadamente imprecáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
 - d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
 - e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
 - f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluída pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)
- (...) § 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é

verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.16667, de 2001)

Para que o proprietário de imóvel rural possa excluir da base de cálculo do ITR as hipóteses previstas no § 1º, do art. 10 da Lei 9393/96, relacionados às áreas de preservação ambiental, deve cumprir as exigências da Lei 12.651/2012, e nos regulamentos em nela se baseiam.

Acertadamente, o legislador tributário se reporta à Lei 12.651/2012, norma geral de Direito Ambiental que prescreve o que pode ser considerado áreas de preservação permanente e de interesse ecológico

Na sequência também deve ser analisada a Lei 6.938/81, que como bem citado pelo Professor Gustavo Ventura, foi diversas vezes alterada, inclusive para poder se adequar à Constituição de 1988. Em seu art. 17- O, trata indiretamente do ITR, apesar de ser norma de direito ambiental:

“Art. 17- O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.”

A norma acima transcrita, ao ser interpretada em conjunto com o art. 10 da Lei nº 9.393/96, deixa claro que para obter a isenção do ITR em relação às áreas reguladas por normas ambientais, é obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA, mediante o pagamento de taxa, de poder de polícia, ao IBAMA. Verifica-se, portanto, que o ADA é condição necessária para obtenção da isenção e por força de lei não pode deixar de ser apresentado.

Coube ao Ibama, por meio da Instrução Normativa 5/2009, prescrever como os proprietários rurais que queiram obter a isenção do ITR, devem solicitar o Ato Declaratório Ambiental (ADA):

“Art. 1º. O Ato Declaratório Ambiental - ADA é documento de cadastro das áreas do imóvel rural junto ao IBAMA e das áreas de interesse ambiental que o integram para fins de isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural-ITR, sobre estas últimas.

Parágrafo único. O ADA deve ser preenchido e apresentado pelos declarantes de imóveis rurais obrigados à apresentação do ITR.

Art. 2º São áreas de interesse ambiental não tributáveis consideradas para fins de isenção do ITR:

I - Área de Preservação Permanente-APP: a) aquelas ocupadas por florestas e demais formas de vegetação natural, sem destinação comercial, descritas nos arts. 2º e 3º da Lei nº 4771, de 15 de setembro de 1965, e não incluídas nas áreas de reserva legal, com as exceções previstas na legislação em vigor, bem como não incluídas nas áreas cobertas por floresta nativa;

II - Área de Reserva Legal: a) deve estar averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, ou mediante Termo de Compromisso de Averbação de Reserva Legal, com firma reconhecida do detentor da posse, para propriedade com documento de posse reconhecido pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária-INCRA;

III - Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural, prevista na Lei no 9.985, de 18

de julho de 2000;
IV - Área Declarada de Interesse Ecológico: (...)”

Cabe destacar que a declaração pode ser apresentada por meio do sítio do Ibama na internet e que não se faz necessário a apresentação de laudo, a não ser que seja posteriormente determinado pela autoridade administrativa, nos termos da citada IN 5/2009 do Ibama:

“Art. 6º. O declarante deverá apresentar o ADA por meio eletrônico - formulário ADAWeb, e as respectivas orientações de preenchimento estarão à disposição no site do IBAMA na rede internacional de computadores www.ibama.gov.br ("Serviços on-line"). § 1º Para a apresentação do ADA não existem limites de tamanho de área do imóvel rural. § 2º O declarante da pequena propriedade rural ou posse rural familiar definidas na Lei 4.771, de 1965, poderá dirigir-se a um dos órgãos descentralizados do IBAMA, onde poderá solicitar seja efetuada a transmissão das informações prestadas no ADAWeb. § 3º O ADA deverá ser entregue de 1º de janeiro a 30 de setembro de cada exercício, podendo ser retificado até 31 de dezembro do exercício referenciado.

Art. 7º. As pessoas físicas e jurídicas cadastradas no Cadastro Técnico Federal, obrigadas à apresentação do ADA, deverão fazê-la anualmente.

Art. 8º. O ADA será devidamente preenchido conforme informações constantes do Documento de Informação e Atualização Cadastral-DIAC do ITR, Documento de Informação e Apuração-DIAT do ITR e da Declaração para Cadastramento de Imóvel Rural-DP do INCRA. (...)”

Art. 9º. Não será exigida apresentação de quaisquer documentos comprobatórios à declaração, sendo que a comprovação dos dados declarados poderá ser exigida posteriormente, por meio de mapas vetoriais digitais, documentos de registro de propriedade e respectivas averbações e laudo técnico de vistoria de campo, conforme Anexo desta Instrução Normativa, permitida a inclusão, no ADAWeb, das informações obtidas em campo, quando couber.(...)”

O entendimento da Receita Federal, é mais formal, e não admite a apresentação de laudos que demonstrem a existência de áreas passíveis de isenção, após o início de ação fiscal.

Por outro lado, este Tribunal vem admitindo a isenção do ITR, mesmo sem a apresentação da ADA quando a área de reserva legal, objeto de isenção, está devidamente averbada na matrícula do imóvel.

O acórdão recorrido analisou a questão do seguinte modo:

Como se vê, a averbação das áreas de reserva legal é fato constitutivo e não declaratório, ou seja, tais áreas somente passam a existir mediante sua formalização, que se dá por averbação junto à matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis, sendo certo que somente há que se falar em área de reserva legal depois de sua respectiva formalização, mediante averbação na matrícula do imóvel.

Assim, considerando que a área de reserva legal de 3.134,84 ha somente foi averbada em 14/11/2003, deve ser mantida a glosa total da área de utilização limitada de 6.029,0 ha.

(a) Assim quanto a **área de Reserva Legal** a falta do ADA pode ser suprida pela averbação da reserva legal no registro da matrícula do imóvel, desde que realizada antes do fato gerador, pois em se tratando de uma área eleita pelo Contribuinte, esta eleição deve ocorrer para os fins a que se pretendia antes do fato gerador.

(b) Diferentemente da **área de Preservação Permanente** independente de ADA ou averbação, a qual pode ser considerada isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, havendo documento hábil a comprovação de sua existência (laudos), independentemente do momento, sendo a **apresentação de ADA meramente complementar, já que a área de preservação permanente é de origem natural, não eleita pelo contribuinte – garantindo-se na origem sua isenção.**

Isso é quanto ao direito. Passo agora a análise das provas.

Registro que o presente processo discute apenas o reconhecimento da Área de Reserva Legal (ARL), cujos dados do processo se apresentam da seguinte forma:

- VALOR DECLARADO PELO CONTRIBUINTE NA DITR, VALOR LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO, DECISÃO DA DRJ, DECISÃO DA TURMA ORDINÁRIA NO SEGUINTE IMPORTE, RESPECTIVAMENTE:

FATO GERADOR – ANO 1999

	DITR	AI	DRJ	TO
ARL	6.000,0 <u>ha</u>	0	0 ha	Glosa total
APP	6.269,0 <u>ha</u>	0	0 ha	3.050,0ha.

As provas apresentadas foram as seguintes:

	ADA 14/11/2003	AVERBAÇÃO – FLS. 22/25 21/11/2002	LAUDO – FLS 55/65 18/02/2003
ARL	x	3.134,84 ha	3.134,84x
APP	x	3.050,0 ha.	3.050,0 ha

A discussão dos autos cinge-se apenas no tocante ao reconhecimento da ARL. Verifico que para fins da sua comprovação temos nos autos averbação, ambos de 2003, ocorridos após o fato gerador (1999), TODAVIA, neste caso, embora a averbação tenha se dado após o fato gerador observo que há averbação e que esta ocorreu antes do início da ação fiscal foi novembro de 2003 – encaminhamento que tenho dado em casos semelhantes desde argumentação proferida no processo do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, em sessão de julgamento de dezembro de 2019.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial do Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado.

Não obstante os argumentos trazidos pela I. relatora, divirjo quanto ao seu entendimento de que seria desnecessária, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a averbação das ARL antes de a dada do fato gerador da obrigação principal, desde que se tenha dado até o início da ação fiscal.

É de se reconhecer que à data do fato gerador em tela, é dizer, 01/01/1999, ainda não havia sido averbada a ARL.

Segundo se extrai dos autos, tal área só teria sido averbada em 21/11/02 (fls. 32), vale dizer, após o fato gerador.

O assunto não é novo neste Conselho Administrativo, que há vários anos tem jurisprudência firme no sentido da obrigatoriedade da averbação de tal área na matrícula do imóvel – antes do fato gerador - para fins de exclusão da base imponible.

Adoto neste voto, as razões de decidir do conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, postas no julgamento do acórdão 9202-00.313, na sessão de 27/10/2009. Confira-se:

Para a área conceituada como reserva legal pelo artigo 16, §2º do Código Florestal, com a redação trazida pela Lei nº 7.803/89, a exigência é a averbação no órgão competente de registro da destinação para preservação ambiental de área não inferior a 20% do total do imóvel, conforme região. É o que se conclui da combinação com a parte final do artigo 1 1 inciso I da Lei nº 8.847/94, acima transcrito.

Tem-se que a, ao alterar o art. 16 da Lei nº 4.771/65, acrescentou-lhe dois parágrafos, sendo que, na hipótese dos autos, interessa-nos o § 2º, com a seguinte redação, in verbis:

"Art 16.....

§ 1º.....-

§ 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. "

Além da definição, merecem ressaltos os efeitos da averbação de determinada área imobiliária como reserva legal. Não se trata de formalidade, mas sim de ato constitutivo. Ela modifica o direito real sobre o imóvel e para tanto deve ser adotada a mesma forma, que é o registro no órgão competente, nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, SÓ se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Por essa razão é que o Código Florestal passou a exigir a averbação no registro de propriedade do imóvel, fazendo com que a partir de então sobre aquela área o

proprietário se submeta às limitações administrativas que lhe são impostas pela lei. Nesse sentido, transcrevo voto do Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro (Acórdão nº 303-34.883 de 07/11/2007, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes) :

Consoante pródiga Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, v.g. os EDcl no AgRg no REsp 255170 / SP, Min. Fux e o RMS 18301 / MG, Min. João Otávio de Noronha, a reserva legal representa uma modalidade de limitação administrativa à propriedade rural.

Como tal, tanto pode sujeitar o proprietário a obrigações de não fazer (o corte raso) quanto de fazer (de delimitar- o área de reserva e averbá-la junto ao órgão competente).

Veja-se a lição Maria Silvia di Pietro (Direito Administrativo. São Paulo. Atlas . 2003. 15ªed.p. 128)

As limitações podem, portanto, ser definidas como medidos de caráter geral, impostas com fundamento no poder de polícia do Estado, gerando para os proprietários obrigações positivas ou negativas, com o fim de condicionar o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social, (destaquei)

De se notar. que. para a solução da lide, interessa definir em que momento se considera constituída tal restrição administrativa, pois somente após a sua constituição é que se configura a debatida hipótese de incidência "negativa", que exclui as áreas submetidas à restrição do pagamento do ITR.

Com as devidas vênias, portanto, não me filio ao entendimento de que a averbação seria apenas uma mera formalidade, cujo descumprimento implicaria multa administrativa, e só:

Não se admite que o Fisco afirme sustentação legal no Código Florestal para exigir averbação das áreas como condição ao seu reconhecimento como isentas de tributação pelo ITR.

Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção do ÍTR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65(Código Florestal)

(...)

De fato agrediria a lógica elementar estabelecer como condição prévia à isenção de área sob reserva legal, o mero ato de averbação, acessório, complementar na tarefa central de buscar a preservação da área. e que cumpre a finalidade específica de dar conhecimento erga omnes. de forma a que qualquer adquirente posterior esteja ciente e possa ser responsabilizado pelo descumprimento da limitação de utilização imposta por lei. para áreas com certas características geográficas, ecológicas, históricas, de interesse ambiental, que constituem patrimônio nacional a ser obrigatoriamente preservado, independentemente de qualquer ato declaratório do fisco ou de qualquer outro órgão administrativo. A definição de área de reserva legal é estabelecida no Código Florestal, a existência de áreas conforme a definição caracteriza a obrigação imposta não apenas ao proprietário, mas a todos, inclusive à administração pública, de preservação de tal área (Recurso Voluntário nº 127.562. de lavra do i. Conselheiro Zenaldo Loibman)

É uma peculiaridade da reserva legal a eleição pelo próprio proprietário ou possuidor de qual parte da propriedade, não inferior a 20%, será reservada para a proteção ambiental. E a única modalidade que apresenta essa característica, nas demais, por exemplo a área

de preservação permanente, a própria lei cuida de delimitá-la. Repito: somente se constitui reserva legal com a averbação da área eleita pelo proprietário/possuidor.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou-se nesse mesmo sentido. Transcrevo o resultado de pesquisa realizada pelo Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro (Acórdão nº 303-34.883 de 07/11/2007, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes):

No Pretório Excelso, tal posição firmou-se a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB (Tribunal Pleno, relatado pelo Ministro Moreira Abres. DJ de 28/04/2000) em que se discutia os efeitos da constituição de reserva legal sobre o cálculo da produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária.

(...)

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º. capul. parágrafo, da Lei 8.629/93. tendo em vista o disposto no art.. 10. IV dessa Lei de Reforma Agrária. Diz o art 10:

Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei. consideram-se não aproveitáveis:

(...)

IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água. as áreas de encosta, os manguezais.

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

Sem que seja identificada, 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 por a preservar vinte 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 4.771/65, não existe a reserva legal (os destaques não constam do original)

Nessa mesma linha, o MS 23.370-2/GO, Tribunal Pleno. Relator designado Min. Sepúlveda Pertence. DJde 28/04/2000;

EMENTA:

1 - Reforma agrária: apuração da produtividade do imóvel e reserva legal:

A "reserva legal". prevista no art. 16, §2º do Código Florestal, não é quota ideal que possa ser subtraída da área total do imóvel rural, para o fim do cálculo de sua produtividade (cf. L. 8.629/93. art. 10. IV), sem que esteja identificada na sua averbação (v.g MS 22.688)

Apenas para demonstrar a manutenção desse entendimento jurisprudencial na Excelsa Corte, trago à colação o MS 25186 / DF, Tribunal Pleno, de relatório do Ministro Carlos Brito, publicado no DJ de 02/03/2007:

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a área de reserva florestal não identificada no registro imobiliário não é de ser subtraída da área total do imóvel para o fim de cálculo da produtividade. Precedente: MS 22.688.

Peço licença para transcrever novamente outro trecho do voto condutor onde tal entendimento fica consignado:

Relembrando o que observou o Ministro Pertence, uma diferença essencial entre as áreas de reserva legal e de preservação permanente, é exatamente a ausência de pré-definição de quais são as áreas efetivamente sujeitas a proteção diferenciada.

Antes da demarcação, portanto, o efeito invocado no voto condutor resta esvaziado, pois inexistente área a proteger, apenas a obrigação de se constituir um percentual sujeito a proteção.

Ressalta-se que permanece firme a jurisprudência do STF (MS 28.156/DF, de 02/03/2007).

Por fim, adverte-se para a vedação prevista no artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Voto por negar provimento ao recurso especial.

Nesse mesmo sentido os acórdãos a diante:

Exercício: 1999

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. ATO CONSTITUTIVO.

A averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário/possuidor é ato constitutivo da reserva legal; portanto, somente após a sua prática é que o sujeito passivo poderá suprimi-la da base de cálculo para apuração do ITR. **9202-000.194**

Exercício: 1999

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. 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 deve ser anterior ao fato gerador da obrigação tributária. **9202-000.098**

Exercício: 1997

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. 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 deve ser anterior ao fato gerador da obrigação tributária. **9202.000.166**

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. **9202-000.154**

Com efeito, 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, vez que 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.

Diante do exposto, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao recurso para manter a glosa atinente à Área de Reserva Legal de 6.269,0 ha no período base de 1999.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti