



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

Processo nº 10620.000934/2003-59
Recurso nº 329.567 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.422 – 2ª Turma
Sessão de 28 de outubro de 2009
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROPECUÁRIA JOGIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS.

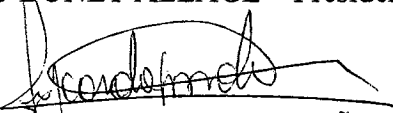
A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto, o que não ocorreu no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

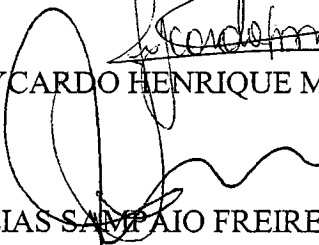
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Gonçalo Bonet Allage e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada). Designado para redigir o voto vencedor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



GONÇALO BONET ALLAGE – Presidente em exercício



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator



ELIAS SAMPAIO FREIRE – Redator-Designado

EDITADO EM: 10 DEZ 2009

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

Relatório

AGROPECUÁRIA JOGIL LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 30/09/2003, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 1999, incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Pouso de Trás", localizado no município de Carbonita/MG, cadastrado na SRF sob nº 0.337.326-6, conforme peça inaugural do feito, às fls. 01/11, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 1ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 08.540/2003, às fls. 66/78, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 24/08/2006, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 302-37.935, sintetizados na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1999

Ementa: ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL.

A teor do art. 10º, § 7º da Lei nº 9.393/96, modificado pela Medida Provisória nº 2.166-67/01, basta a simples declaração do contribuinte, para fim de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

Nos termos da Lei nº 9.393/96, não são tributáveis as áreas de preservação permanente e de reserva legal.

DO VALOR DA TERRA NUA – SUBAValiação.

Na verificação de subavaliação do VTN declarado, compete à fiscalização a determinação e lançamento do imposto com base em levantamento de preços de terras realizados pela Secretaria de Agricultura do Estado ou Município de localização do imóvel.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 136/144, com arrimo no artigo 5º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender que a Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), na redação dada pela Lei nº 7.803/1989, impõe que a

comprovação da existência de área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, depende de prévia averbação tempestiva à margem da matrícula do imóvel, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Inferre que a Medida Provisória nº 2.166/2001, a qual dispôs sobre a declaração das áreas na Lei nº 9.393/1996, utilizada como esteio ao Acórdão atacado, em nada alterou a necessidade da averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel, eis que, igualmente, contemplou essa exigência, remetendo às disposições do Código Florestal, instituído pela Lei nº 4.771/1965.

Tece comentários a propósito do conceito e finalidade da “Reserva Legal”, traçando histórico da legislação que regulamenta a matéria, notadamente Código Florestal, aprovado pela Lei nº 4.771/1965, bem como Lei nº 7.803/1989, a qual estabeleceu a necessidade da averbação ou registro da reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, concluindo que aludida exigência visa justamente atender o fim precípua da reserva legal, a partir da publicidade dessa situação de fato e de direito.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, aduzindo para tanto que Áreas de reserva legal são aquelas definidas pelo citado Código Florestal em seu artigo 16 e que, para serem consideradas como tal não bastam apenas “existir” no mundo fático, mas devem “existir” também no mundo jurídico quando averbadas na matrícula do imóvel, mormente quando referida exigência decorre da legislação de regência, mais precisamente a Lei nº 4.771/65, consoante jurisprudência do STJ transcrita em sua peça recursal.

Elucida, ainda, para fins de não incidência do ITR, que a averbação da reserva legal junto à matrícula do imóvel, deve ser procedida antes do fato gerador do tributo, somente passando a produzir efeitos a partir de tal providência, não retroagindo, portanto, à fatos geradores ocorridos anteriormente à esse ato, com vistas à assegurar os interesses coletivos relativamente à proteção do meio ambiente.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que a contribuinte procedeu tempestivamente a averbação em comento, impõe-se à manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da 2ª Câmara do 3º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de terem sido observados os pressupostos para conhecimento do recurso, uma vez tempestivo e por tratar-se de decisão não unânime, além da existência do pré-questionamento da matéria e indício de contrariedade à lei, conforme Despacho nº 302-0.257, às fls. 149.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte não apresentou suas contrarrazões, como se verifica das informações constantes dos documentos de fls. 151/156.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 2ª Câmara do 3º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a Procuradoria a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram a legislação de regência, mais precisamente, a Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), na redação dada pela Lei nº 7.803/1989.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece acolhimento, por não espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, contrariando a farta e mansa jurisprudência administrativa. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação tributária específica que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, nos seguintes termos:

“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;

[...]

§ 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 2.166-67, de 2001)" (grifamos)

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de assentamento nos registros cartorários, de reserva legal em imóvel rural, não é, em si, condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo a gleba de terra destinada à proteção ambiental, ao revés do entendimento da recorrente.

Melhor elucidando, a norma concessiva do benefício fiscal em apreço, acima transcrita, sequer fala em necessidade de comprovação por parte do declarante, para fins de afastar a tributação do ITR da parcela destinada à reserva ambiental. Apenas reconhece que a simples declaração do contribuinte, no sentido de que determinada gleba destina-se a proteção, é suficiente para assegurar o direito à isenção, sem prejuízo, é óbvio, de eventual constatação contrária. Trata-se, pois, do conhecido lançamento por homologação, promovido pelo contribuinte e sujeito a posterior exame da autoridade fazendária.

Com efeito, a partir do momento em que a norma isentiva não exige sequer a comprovação da existência da reserva legal propriamente dita, não há sentido lógico que sustente a exigência do prévio assentamento no Cartório de Registro de Imóveis – CRI, como condição para exclusão da incidência do ITR. Destarte, não sendo legalmente viável exigir a comprovação da existência da área destinada a proteção ambiental, muito menos poderá condicionar a isenção a prévio assentamento cartorário.

É preciso reconhecer que ao desvincular a isenção em comento, da necessidade de comprovação da existência da área de reserva legal, a legislação de regência prestigia a destinação ambiental a ser dada à gleba destacada da propriedade rural, em clara preterição a procedimentos burocráticos, que apenas frustrariam o objetivo legal maior, consubstanciado no alcance da exploração consciente e adequada do meio rural, preservando-se as condições mínimas para o saudável equilíbrio do meio ambiente.

Sob o enfoque da análise de uma norma concessiva de isenção fiscal, a interpretação conferida pela autoridade lançadora, corroborada pela decisão da douta DRJ e defendida pela PFN, no sentido de condicionar a isenção do ITR a prévio registro em cartório da área de proteção ambiental, criando exigências onde a própria Lei instituidora não as criou, apenas limita o alcance da norma de isenção em apreço, mediante interpretação extensiva de uma condição não legalmente prevista, o que em letras frias significa clara afronta ao artigo 111, I e II do CTN, que exige uma interpretação literal de tais normas.

Não se pode perder de vista ainda o fato de que a isenção, a teor do artigo 176 do CTN, e na esteira da previsão contida no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, decorre da lei que a instituiu, e que especificará, dentre outros aspectos, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, ou seja, a lei instituidora da isenção será específica e trará todos os elementos necessários para o gozo do benefício fiscal que está concedendo.

Ao que nos parece, o texto codificado lança o alerta de que a isenção reporta-se apenas a legislação que a contemplou, estando vinculada aos eventuais requisitos e condições nela expressamente delimitados, marcando sua natureza exclusiva. Tal alerta, vale lembrar, tem dois focos distintos, um direcionado ao sujeito passivo, assegurando-lhe o benefício fiscal se comprovada a observância das condicionantes previstas na legislação que o concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforçar-lhe a certeza de que apenas ao legislador específico é outorgado o direito de condicionar a isenção por ele instituída.

Essa natureza exclusiva da norma que concede a isenção fiscal, é passo fundamental para bem compreendermos que leis diversas, reguladoras de matérias estranhas à isenção propriamente dita, tais como Direito Civil, Penal, Florestal, etc., não podem servir de fundamento legal nem para o seu gozo, assim como para criar obrigação ou condição que frustre o usufruto do seu direito¹. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Por essas razões, não merece ressalvas o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao rechaçar o entendimento do Fisco/Fazenda Nacional, escorado no Código Florestal, para se exigir prévio registro da área de reserva ambiental no competente CRI, como condição para isenção do ITR, porquanto tal exigência não se reporta à legislação que instituiu o favor fiscal, mas outra que lhe é estranha.

Somente a título elucidativo, não sendo o prévio assentamento da reserva legal em Cartório, ou ainda a não requisição atempada do ADA, condição legal para obtenção do benefício isentivo que ora cuidamos, e na linha do que fora exposto no julgado recorrido, nos parece coerente reconhecer que a ausência de tais elementos apenas confere a auditoria fiscal à possibilidade de presumir a inexistência da parcela de proteção ambiental e assim considerá-la como sendo área passível de aproveitamento, e, portanto, tributável.

Contudo, ainda que a legislação exigisse a comprovação por parte do contribuinte, *ad argumentandum tantum*, o reconhecimento da inexistência de reserva legal decorrente de um raciocínio presuntivo, não torna essa condição absoluta, sendo perfeitamente possível que outros elementos probatórios demonstrem a efetiva destinação de gleba de terra para fins de proteção ambiental. Em outras palavras, a mera inscrição em Cartório ou ainda o requerimento do ADA, não se perfazem nos únicos meios de se comprovar a existência ou não de reserva legal.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente da glosa de reserva legal, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pelo não assentamento prévio em cartório ou requisição do ADA, e demonstrada, por outros meios de prova, a existência da destinação de área para fins de proteção ambiental, deverá ser restabelecida a declaração do contribuinte, e lhe ser assegurado o direito de excluir do cálculo do ITR a parte da sua propriedade rural correspondente à reserva legal.

¹ Misabel Derzi, Comentários de atualização da 11ª Edição da Obra Direito Tributário Brasileiro, do mestre Aliomar Baleeiro, a sua pág. 932.

Mais a mais, com esteio no princípio da verdade material, o formalismo não deve sobrepor à verdade real, notadamente quando a lei disciplinadora da isenção assim não estabelece.

Por derradeiro, no que tange às determinações inseridas nas Instruções Normativas nºs 43 e 67, de 1997, esteios do entendimento da Fazenda Nacional, uma vez demonstrado que a legislação tributária específica não condiciona a isenção em comento à averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, não podem aludidas normas complementares/secundárias, por sua própria natureza, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfunctória leitura do artigo 100, inciso I, do Código Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100 do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

“ Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.”

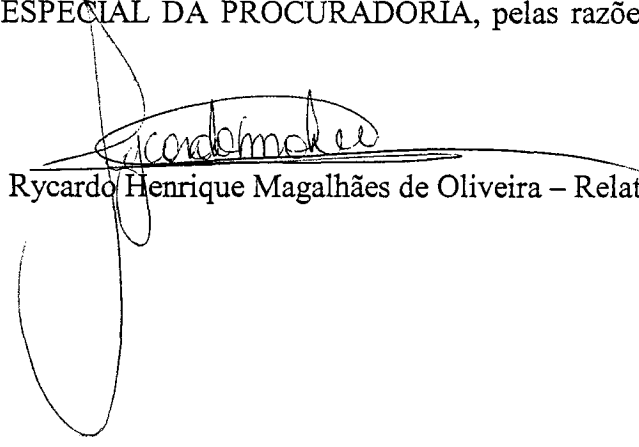
Outro não é o entendimento do eminente jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

“Vinculação absoluta dos atos normativos à lei. “... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve

manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...”
(STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)” (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)

Dessa forma, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Voto Vencedor

ELIAS SAMPAIO FREIRE, Designado

De feito, a questão controvertida diz respeito à exigência da averbação da área de reserva legal para fins de isenção do ITR.

A decisão recorrida partiu da premissa de que o Código Florestal ao tratar da averbação da área de reserva legal o fez com finalidade diversa da tributária, ao concluir que a exigência de averbação como pré-condição para o gozo de isenção do ITR não encontra amparo na lei ambiental.

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.

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 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).

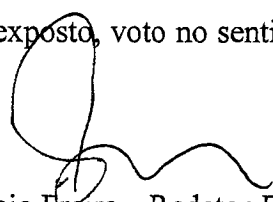


10

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 especial da Fazenda Nacional.



Elias Sampaio Freire – Redator-Designado