ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10620.001059/2003-22

CÓPIA

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

Processo nº	10620.001059/2003-22
Recurso nº	30.313.0910 Extraordinário
Acórdão nº	**9300-000.313 – Pleno**
Sessão de	28 de agosto de 2012
Matéria	ITR
Recorrente	Fazenda Nacional
Recorrida	Dulfe Evandro Duarte

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1999, 2000, 2001

ITR - ISENÇÃO - ÁREA DE RESERVA LEGAL - NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS.

Se a lei tributária, ao permitir a exclusão da base de cálculo do ITR, fez expressa menção à área de reserva legal nos termos da lei ambiental, os requisitos para a exclusão são buscados na lei ambiental que a caracterizam. O art. 16, § 8º da Lei nº 4.771/65, determina que 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 no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou por atos do poder público, em prestígio à verdade material, admite-se a averbação, mesmo que posterior ao fato gerador, em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72. Entretanto, por encontrar-se simulada a matéria posta a analise do presente recurso especial, não se conhece do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Pleno das Câmaras Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do Recurso Extraordinário da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Valmar Fonseca de Menezes, Alberto Pinto Souza Júnior, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Júnior, Jorge Celso Freire da Silva, José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias,Valmir Sandri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Gustavo Lian Haddad, Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Oliveira, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Henrique Pinheiro Torres, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Júlio César Alves Ramos, Maria Teresa Martinez Lopez, Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Possas, Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

Em sessão de 06 de novembro de 2006 foi julgado Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional, contra decisão da 3ª Câmara do 3° Conselho de Contribuintes, consignada no Acórdão de n° 303-31.998, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, com o entendimento de que a declaração do proprietário era elemento suficiente para comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, sendo dispensável qualquer procedimento acessório, seja de averbação no Registro de Imóveis, seja de emissão de Ato Declaratório Ambiental (ADA). Assentou a 3ª Câmara do Terceiro Conselho que aquelas exigências poderiam ser supridas por declaração do contribuinte e outras provas idôneas, e.g., laudo técnico

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda, e, por meio do Acórdão CSRF 03-05.092, assentou o seguinte entendimento:

> *ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. AVERBAÇÃO DA ÁREA. COMPROVAÇÃO.*
>
> *Por falta de previsão legal, não é obrigatória a averbação da área de reserva de preservação permanente à margem da inscrição de matricula do imóvel no registro de imóveis competente. Nos termos do parágrafo 8° do art. 16 da Lei 4.771, de 1965, somente a área de reserva legal está sujeita a essa exigência, entretanto, por força do § 7° do art. 10 da Lei n° 9.393, de 1996, incluído pela Medida Provisória n.° 2.166-67, de 2001, para fim de isenção do ITR, tal registro não está sujeito à*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *prévia comprovação por parte do declarante, que fica responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com os devidos acréscimos legais, caso fique comprovado que sua declaração não é verdadeira.*
>
> *ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL,*
>
> *Para fim de isenção do ITR, a declaração do contribuinte é insuficiente para comprovar a efetiva existência das áreas de reserva legal e preservação permanente. Tal comprovação deverá ser feita por meio de Ato Declaratório Ambiental (ADA) ou outro meio probatório hábil e idôneo. Neste caso, mesmo intimado pela autoridade fiscal, o contribuinte não se omite ou comprova apenas parte da área informada, a diferença deverá ser glosada e incluída na base de cálculo do ITR, devendo o contribuinte declarante responder pelo pagamento do imposto e acrescido de seus consectários legais. Neste particular, por força do § 7° do art. 10 da Lei n° 9.393, de 1996, a dita comprovação também poderá ser feita a posteriormente.*

Inconformada, a Fazenda Nacional interpõe Recurso Extraordinário, alegando que, "*divergindo da 3ª Turma da CSRF, que mesmo sem a tempestiva averbação no Cartório de Imóveis, manteve a exclusão da tributação da área de reserva legal, a 2ª Turma da CSRF exigiu para o citado benefício, a averbação, em data anterior ao fato gerador da obrigação tributária, da área de reserva legal junto ao Cartório de Registro de Imóveis*", conforme evidencia a ementa do Acórdão 9202-00.303, a seguir transcrita:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOI3RE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR*
>
> *Exercício: 1992*
>
> *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 excluí-la da base de cálculo para apuração do ITR. Recurso especial provido.".*

Defende a douta Procuradoria a fixação do entendimento de que a área declarada de reserva legal só pode ser excluída da base de cálculo do imposto quanto a fatos geradores ocorridos após sua averbação à margem da matrícula, no Registro de Imóveis, mencionando, inclusive, decisão do STJ nesse sentido.

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso atende os requisitos que o legitimam, merecendo ser conhecido.

A questão controvertida diz respeito ao condicionamento, para fins de cômputo da área de reserva legal como área não tributável pelo ITR, à respectiva averbação no RGI, à margem da inscrição da matrícula, à época dos fatos geradores.

De se registrar que essa matéria não se encontra pacificada tanto na esfera administrativa como no âmbito do Poder Judiciário. Dessa forma, não é de causar estranheza sua submissão a recurso extraordinário, que traduz dissídio levado ao extremo na instância administrativa, quando a divergência de interpretação não alcança uniformização sequer pela via de recurso especial.

No STJ vinha prevalecendo o entendimento no sentido da inexigibilidade, como se vê no julgado a seguir:

> *RECURSO ESPECIAL Nº 969.091 - SC (2007/0164795-5)*
>
> ***Relator: Ministro Luiz Fux***
>
> *Recorrente: Fazenda Nacional*
>
> *EMENTA PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI N.º 9.393/96. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.*
>
> ***1.** A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, 1º, II, a, da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, por isso que ilegítimo o condicionamento do reconhecimento do referido benefício à prévia averbação dessa área no Registro de Imóveis. (Precedentes: REsp 998.727/TO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/2010, DJe 16/04/2010; REsp 1060886/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2009, DJe 18/12/2009; REsp 665.123/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/12/2006, DJ 05/02/2007)*
>
> ***2.** O ITR é tributo sujeito à homologação, porquanto o 7º, do art. 10, daquele diploma normativo dispõe que:*
>
> ***"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.*
>
> *(...)*
>
> *7 **o** A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas a e d do inciso II, 1 o , deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT
ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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)

3. *A isenção não pode ser conjurada por força de interpretação ou integração analógica, máxime quando a lei tributária especial reafirmou o benefício através da Lei n.º 11.428/2006, reiterando a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, a e IV, b), verbis:*

"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.*

(...)

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;

V - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, agrícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

4. *A imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, impondo ao julgador, na apreciação da lide, ater-se aos critérios estabelecidos em lei.*

5. *Consectariamente, decidiu com acerto o acórdão a quo ao firmar entendimento no sentido de que, litteris:*

"Assim, entendo que deve ser promovida a subtração da área de reserva legal. Embora não houvesse a averbação da área demarcada como reserva legal na época do fato gerador (1998), o que só ocorreu em 2002, entendo que deve haver a subtração de 20% da área do imóvel. Deve-se considerar como área de reserva apenas o limite mínimo de 20% estabelecido pelo art. 16 da Lei nº 4771/65, e é o caso dos autos. Mesmo enquanto não averbada, havia a proteção legal sobre o mínimo de 20% da área rural.

Convém lembrar que a imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, o que impõe ao julgador na apreciação da lide ater-se aos critérios estabelecidos em lei e ao conteúdo da prova produzida, quando existente. Se é verdadeira a assertiva de que a "Administração Pública" não pode ir contra fato que ela mesmo deu origem, também o é que o juiz não está adstrito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

às alegações das partes, devendo aplicar, em matéria tributária, as disposições legais pertinentes.

No que tange ao imposto referente ao exercício de 1998, à época já se encontrava em vigor a Lei nº 9.393/96, que, inovando o regramento legal até então existente, promoveu alteração significativa na sistemática de lançamento do ITR - abandonou o lançamento de ofício (art. 6º da Lei nº 8847/94) para adotar o lançamento por homologação (art. 10 da Lei 9393/96). Mero ato administrativo de averbação não pode ilidir a prova material da existência da área de reserva legal, consubstanciada em ato de vistoria e/ou prova pericial, esta rejeitada de plano."

***6.** Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.*

***7.** Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*

***8.** Recurso especial a que se nega provimento.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Contudo, em abril de 2011 a Segunda Turma adotou entendimento diverso, conforme julgado a seguir reproduzido:

REsp 1027051 / SC RECURSO ESPECIAL 2008/0019441-1
Relator(a)
Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)
Relator(a) p/ Acórdão
***Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES** (1141)*
Órgão Julgador
T2 - SEGUNDA TURMA
Data do Julgamento
07/04/2011
Data da Publicação/Fonte
DJe 17/05/2011
Ementa

TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. A controvérsia sob análise versa sobre a (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal prevista no art. 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.

2. O único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR.. Ao mesmo tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente.

3. Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.

4. Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida.

5. Apenas a determinação prévia da averbação (e não da prévia comprovação, friso e repito) seria útil aos fins da lei tributária e da lei ambiental. Caso contrário, a União e os Municípios não terão condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental.

6. A redação do § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa - no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurígeno e sua prova.

7. A prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si.

8. Mais um argumento de reforço neste sentido: suponha-se uma situação em que o contribuinte declare a existência de uma reserva legal que, em verdade, não existe (hipótese de área tributável declarada a menor); na suspeita de fraude, o Fisco decide levar a cabo uma fiscalização, o que, a seu turno, dá origem a um lançamento de ofício (art. 14 da Lei n. 9.393/96). Qual será, neste caso, o objeto de exame por parte da Administração tributária? Obviamente será o registro do imóvel, de modo que, não havendo a averbação da reserva legal à época

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT
ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *do período-base, o tributo será lançado sobre toda a área do imóvel (admitindo inexistirem outros descontos legais). Pergunta-se: a mudança da modalidade de lançamento é suficiente para alterar os requisitos da isenção? Lógico que não. E se não é assim, em qualquer caso, será preciso a preexistência da averbação da reserva no registro.*
>
> *9. É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.*
>
> *10. A questão ora se enfrenta é bem diferente daquela relacionada à necessidade de ato declaratório do Ibama relacionado à área de preservação permanente, pois, a toda evidência, impossível condicionar um benefício fiscal nestes termos à expedição de um ato de entidade estatal.*
>
> *11. No entanto, o Código Florestal, em matéria de reserva ambiental, comete a averbação ao próprio contribuinte proprietário ou possuidor, e isto com o objetivo de viabilizar todo o rol de obrigações previstas no art. 44 daquele diploma normativo.*
>
> *12. Recurso especial provido.*

O tema, posto ser de legislação tributária, tem relação direta com a legislação ambiental, à qual se reporta. Para bem entendê-lo, é útil fazer uma retrospectiva da legislação a ele relacionada.

Comecemos pela legislação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), tributo originalmente administrado e arrecadado pelo INCRA ((antigo IBDF).

As normas de incidência e base de cálculo do imposto foram inicialmente estabelecidas nos artigos 49 e 50 da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), cuja redação foi alterada pela Lei nº 6.746, de 1979.

A Lei nº 5.868, de 1972, criou o Sistema Nacional de Cadastro Rural (art. 1º), administrado pelo INCRA, e o Decreto nº 72.106/73 regulamentou a cobrança do ITR como imposto sujeito a lançamento por declaração, nos seguintes termos:

> *"Art. 21. Os dados a serem considerados para a fixação do tributo, obtidos a partir da declaração apresentada pelos proprietários e detentores de imóveis rurais e sob sua inteira responsabilidade, ou fixados pelo INCRA, quando não constarem da declaração ou forem por estes impugnados, destinam-se a caracterizar os proprietários e respectivos imóveis rurais, bem como a fornecer os elementos necessários ao cálculo do valor básico do tributo e dos coeficientes de dimensão, de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

localização, de condições sociais, e, de produtividade definidos neste Decreto.

Art. 33. Do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, contribuições e taxas, poderá o contribuinte reclamar ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, até o final do prazo para pagamento sem multa dos tributos.

§ 1º Recebida a reclamação, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, procederá a verificação e diligências para comprovação do alegado, nos termos deste Decreto, cabendo o ônus dessas providências ao reclamante, se improcedente as alegações.

§ 2º A reclamação terá efeito suspensivo da cobrança do título, até a notificação ao reclamante da prolatada.

Art. 34. Das decisões contrárias ao reclamante caberá recurso voluntário para o terceiro Conselho de Contribuintes dentro do prazo improrrogável de 30 (trinta) dias contados da data do recebimento da notificação."

A Lei nº 8.022, de 1990, transferiu para Secretaria da Receita Federal a competência de administração das receitas arrecadadas pelo INCRA (compreendendo as atividades de tributação, arrecadação, fiscalização e cadastramento), e para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a competência para a apuração, inscrição e cobrança da respectiva dívida ativa.

Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, dispôs sobre sujeito passivo, base de cálculo, alíquota do ITR, e seu art. 6º estabeleceu que o lançamento do ITR será efetuado de ofício, podendo, alternativamente, serem utilizadas as modalidades de com base em declaração ou por homologação.

A Lei nº 9.393, de 1996, disciplinou inteiramente a matéria relativa ao ITR (sujeito passivo, obrigação principal e acessória), e o seu art. 10 estabeleceu que a modalidade de lançamento seria "por homologação", nos seguintes termos:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

Para fins de determinação da base de cálculo, o § 1º do mesmo art. 10 dispõe:

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

I –(...)

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;

(...)".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§ 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)*

Vista a legislação tributária, passemos à ambiental, no caso, o antigo Código Florestal, que desde a alteração trazida pela Lei nº 7.803/1989 já definia a *reserva legal,* como se pode conferir:

> *Lei nº 4.771/65 (Código Florestal):*
>
> *Art. 1° 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.*
>
> *Parágrafo único. As ações ou omissões contrárias às disposições deste Código na utilização e exploração das florestas são consideradas uso nocivo da propriedade (art. 302, XI b, do Código de Processo Civil).*
>
> *Art. 2° Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:*
>
> *(...)*
>
> *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:*
>
> *(...)*
>
> *Art. 16. As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação permanente, previstas nos artigos 2° e 3° 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.* **(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989).** (negritos apostos)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Código recebeu muitas alterações de redação pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, entre elas a inclusão do § 2º ao art. 1º, estabelecendo várias definições para os fins do referido diploma legal. O § 2º, incluído pela Medida Provisória, dispôs:

> *"§2º Para os efeitos deste Código, entende-se por: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Vide Decreto nº 5.975, de 2006)*
>
> *I-pequena propriedade rural ou posse rural familiar: (...)*
>
> *II-área de preservação permanente: (...)*
>
> ***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; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001*** *(negritos acrescentados)*
>
> *IV - utilidade pública: (...)*
>
> *V-interesse social: (...)*
>
> *VI-Amazônia Legal: (...)"*

A Medida Provisória alterou também o art. 16, que passou a ter a seguinte redação:

> *Art.16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas**, a título de reserva legal**, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*
>
> *(...)*
>
> *§4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*
>
> *(...)*
>
> ***§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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)"***(negritos acrescentados).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, o estabelecimento de uma *reserva legal* e a obrigatoriedade da averbação da respectiva área à margem da inscrição de matrícula do imóvel não tem origem na MP 2166-67, de 2001, eis que já existia desde 1989.

A partir da legislação retro transcrita, algumas premissas são evidentes:

1-A lei que trata das normas de incidência e apuração do ITR autoriza a exclusão, para fins de base de cálculo (área tributável), da reserva legal prevista 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;

2- Nos termos da Lei nº 4.771/1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803/1989, é obrigatória a averbação da reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel.

3- Se a lei tributária, ao permitir a exclusão da base de cálculo do ITR, fez expressa menção à área de reserva legal nos termos da lei ambiental, e os requisitos para a exclusão são buscados na lei ambiental que a caracterizam.

4- O § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, com a redação dada pela MP 2.166-67/2001, não permite concluir que o contribuinte está dispensado de averbar a reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel (como equivocadamente entendeu o Acórdão vergastado), mas apenas que ele não precisa juntar à declaração os comprovantes das áreas que declarou isentas naqueles termos (reserva legal, conforme Lei nº 4.771/1965).

Essas premissas conduzem ao entendimento de que a "reserva legal" de que trata a Lei nº 4.771/1965, e que dá direito à isenção, é apenas aquela que se encontra averbada no Registro de Imóveis.

Contudo, essa conclusão não é suficiente para uniformizar a jurisprudência administrativa, eis que permanece a questão quanto à necessidade de a averbação já dever existir à época do fato gerador, como postula a Fazenda Nacional.

Essa questão mereceu a seguinte análise por parte do ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, que redigiu o voto vencedor condutor do Acórdão 9202-01.641– 2ª Turma, Sessão de 25 de julho de 2011:

> *Entretanto, apesar de obrigatória a averbação cartorária da área de reserva legal, aqui não me filio àqueles que exigem obrigatoriamente a averbação em momento prévio ao fato gerador, de maneira peremptória, já que, havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou por atos do poder público, mesmo com averbação posterior ao fato gerador, especificamente se anterior ao início do procedimento fiscal pela autoridade tributária, não me parece razoável afastar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua (re)composição, ou seja, uma área averbada e comprovada em exercício posterior, certamente existia nos exercícios logo precedentes, como redutora da área total do imóvel passível de tributação, não podendo ter sido utilizada diretamente nas atividades agrícolas, pecuárias ou extrativistas. Ademais, nem a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como condicionante à isenção do ITR.*
>
> *Deve- se, porém, definir um termo final de quando poderia ser implementada a averbação cartorária da área de reserva legal, para fruição da exclusão da área tributável do ITR, pois não se pode deixar ao alvedrio do contribuinte implementar a averbação da área, sob pena de vulnerar a cogência da obrigação, pois o contribuinte poderia, simplesmente, aguardar o início do procedimento fiscal para fazê-la, hipótese que jamais pode se concretizar, já que a quantidade de imóveis de um país continental como o Brasil é imensa, não sendo razoável imaginar que a autoridade tributária tenha condições de auditar todos os imóveis rurais do país.*
>
> *Dessa forma, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas), poderá averbar no RGI a área de reserva legal, podendo fruir dos incentivos tributários. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início do procedimento fiscal.*

Dos lúcidos argumentos declinados pelo culto Conselheiro, ouso divergir apenas quanto ao termo final de quando poderia ser implementada a averbação cartorária da área de reserva legal, para fruição da exclusão da área tributável do ITR.

De fato, a conclusão do voto, no sentido da dispensa da averbação prévia à ocorrência do fato gerador, repousa no entendimento de que a averbação representa a prova documental da real existência da área de reserva legal. Nesse caso, em prestígio à verdade material, e analogamente ao entendimento sumulado pelo CARF em relação à comprovação da regularidade fiscal para fins de PERC (Súmula CARF nº 37), considero razoável admitir a prova da averbação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72.

Entretanto, por encontrar-se simulada a matéria, e a despeito das considerações acima, NÃO CONHEÇO recurso da Fazenda Nacional,

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2012.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OT
ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 04/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA