



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

Processo nº 10935.008672/2008-31
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.596 – 2ª Turma
Sessão de 24 de novembro de 2016
Matéria ITR
Recorrente SINCOL SA INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005, 2006

ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL).
AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DATA DO FATO
GERADOR.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a área de Reserva Legal deve estar averbada no Registro de Imóveis competente até a data do fato gerador. Hipótese em que a averbação ocorreu somente após a data dos fatos geradores em litígio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes (relatora) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Contribuinte face ao acórdão 2102-01.865, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 1ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração, fls. 42/54, para exigir crédito tributário de ITR, exercícios de 2004, 2005 e 2006, no montante de R\$ 886.886,70, incluindo multa de ofício e juros de mora calculados até 31/10/2008, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Alegria”, com 2.126,6 ha, NIRF – Número do Imóvel na Receita Federal – 1.375.15-3.

A infração imputada à contribuinte, descrita no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 39/41, foi falta de recolhimento do imposto, apurado em razão da glosa parcial da área de exploração extrativa e do arbitramento do valor da terra nua (VTN), mediante utilização do valor extraído do Sistema de Preços de Terra (SIPT).

A Contribuinte impugnou, às fls. 57/62, e a Autoridade de Primeira Instância da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro/CGE, fls 156/164, acordaram pelo lançamento procedente.

A Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, às fls. 173/194, argumentando, em síntese, a inexistência de previsão legal para a exigência do ADA e de averbação da área de reserva legal para fins de ITR.

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 747/754, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Às fls. 761/776, o Contribuinte interpôs **recurso especial**, contestando a decisão recorrida no que se refere à **exigência do ADA para as áreas de preservação permanente e reserva legal** e da **desnecessidade que a averbação da reserva legal ocorra antes do início do fato gerador**.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 848/850, **DEU PARCIAL seguimento ao Recurso Especial, no que se refere à averbação das áreas de reserva legal depois do início da ação fiscal**, pois o paradigma considerou essa condição como válida, permitindo assim a abertura da divergência. Já, quanto à exigência do ADA para as áreas de preservação permanente e reserva legal, o paradigma não apresenta os requisitos necessários para contrapor a decisão recorrida, haja vista que se trata de situações fáticas distintas, motivo pelo qual não pode ser provido.

Submetido a Reexame de Admissibilidade pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 851/852, o despacho de parcial admissibilidade do Recurso Especial restou integralmente mantido.

Às fls. 854/869, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata-se o presente processo de Auto de Infração, fls. 42/54, para exigir crédito tributário de ITR, exercícios de 2004, 2005 e 2006, no montante de R\$ 886.886,70, incluindo multa de ofício e juros de mora calculados até 31/10/2008, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Alegria”, com 2.126,6 ha, NIRF – Número do Imóvel na Receita Federal – 1.375.15-3.

Na decisão recorrida, negou-se provimento ao recurso voluntário.

O Recurso Especial, apresentado trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **necessidade de averbação da área de Reserva Legal antes da ocorrência do fato gerador, para fins de exclusão da área tributável do ITR.**

A questão controvertida diz respeito à exigência da averbação da área de reserva legal a época dos fatos geradores para fins de isenção 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, **e para isso adoto as razões do acórdão 9202.021-46, proferido pela Composição anterior da 2ª Turma da Câmara Superior, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire.**

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 imprestáveis 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)

Da transcrição acima, destaca-se que, quando da apuração do imposto devido, exclui-se da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, além daquelas de interesse ecológico, das imprestáveis para qualquer exploração agrícola, das submetidas a regime de servidão florestal ou ambiental, das cobertas por florestas e as alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas.

Como se percebe da leitura do citado artigo, a área de reserva legal é isenta de ITR, e como este é um imposto sujeito a lançamento por homologação o contribuinte deverá declarar a área isenta sem a necessidade de comprovação, sujeito a sanções caso reste comprovada posteriormente a falsidade das declarações.

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, prevê a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis competente, nos seguintes termos:

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

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de , no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989).

Art. 44. Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o artigo 15, a exploração a corte raso só é permissível desde que permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% da área de cada propriedade. Parágrafo único. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803, de 18.7.1989)

Conforme apontado anteriormente, **cinge-se a controvérsia acerca da necessidade de prévia averbação da reserva legal para fins de não-incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.**

O acórdão recorrido assim dispôs:

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.

Ou seja, somente há que se falar em área de reserva legal depois de sua respectiva formalização, mediante averbação na matrícula do imóvel. No presente caso, a área de reserva legal somente foi averbada em 21/05/2007, logo somente pode ser considerada para fins de cálculo do ITR, no exercício 2008.

Nestes termos, não há como ser acolhida a pretensão da recorrente de ver retificadas as áreas de preservação permanente e de reserva legal, em suas DITR, exercícios 2004, 2005 e 2006.

O argumento principal da Fazenda Nacional reside no fato de que para fins de isenção de ITR, a partir do exercício 2001, inclusive este, o ADA deve ser protocolizado no IBAMA no prazo de seis meses, contado do termo final para a entrega da respectiva DITR.

Saliento que a partir de 2001, **para fins de redução do ITR, a previsão expressa é a de que haja comprovação de que houve a comunicação tempestiva ao órgão de fiscalização ambiental, e que isso ocorra por meio de documentação hábil**. Entendo aqui que a documentação hábil engloba um conjunto de documentos possíveis e não apenas o protocolo de ADA.

No caso dos autos, observo que o ADA foi protocolado junto ao Ibama em 31.03.2006, fls. 24 e a averbação da reserva legal junto a matrícula do imóvel ocorreu em 21.05.2007, fls 34, ambos antes do início da ação fiscal em 25.08.2008, e os considero como documentos aptos para comprovação necessária requerida em lei, mesmo para o exercício de 2004/2005/2006 discutido nos presentes autos.

A meu ver não é necessário que a averbação da reserva legal seja realizada antes do fato gerador, pois se a área tinha condições de ser considerada isenta, e o foi posteriormente, **é o que importa para consagração do Direito do Contribuinte, em virtude da aplicação da Verdade Material, privilegiada nos Processos Administrativos Federais por força da Lei 9784/99.**

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 considero equivocado o condicionamento do reconhecimento do referido benefício à prévia averbação dessa área no Registro de Imóveis, posto que a averbação na matrícula do imóvel não é ato constitutivo do direito de isenção, mas meramente declaratório ante a proteção legal que tal área recebe.**

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965.

Reconhece-se, portanto, o direito à subtração do limite mínimo de 20% da área do imóvel, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965, relativo à área de reserva

legal, porquanto, mesmo antes da respectiva averbação, que não é fato constitutivo, mas meramente declaratório, vez que já havia a proteção legal sobre tal área.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial do contribuinte e dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao voto da nobre relatora, ousou discordar de seu posicionamento, tanto quanto aos requisitos para exclusão das áreas de Reserva Legal/Utilização Limitada da base de cálculo do ITR, única matéria que a esta altura permanece em litígio.

Alinho-me aqui aos que entendem ser necessária a averbação da Reserva Legal junto ao Registro de Imóveis até a data do fato gerador, posicionamento, muito bem esclarecido por voto condutor de lavra da Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, no âmbito do Acórdão 2202-01.269, prolatado pela 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento deste CARF em 26 de julho de 2011, o qual adoto como razões de decidir, fundamentando meu entendimento acerca do tema, ressaltando que as menções ao art. 16 §8º. do Código Florestal, quanto à obrigatoriedade de averbação, são plenamente aplicáveis aqui, uma vez que o §2º. do mesmo artigo, em sua redação anterior, dada pela Lei nº. 7.803, de 1989, estabelecida idêntica obrigatoriedade, *verbis*:

(...)

Para fins de apuração do ITR, excluem-se, dentre outras, as áreas de Reserva Legal, conforme disposto no art. 10, § 1o , inciso II, alínea “a”, da Lei no 9.393, de 1996, 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;

[...]

A lei tributária reporta-se ao Código Florestal (Lei no 4.771, de 15 de setembro de 1965), no qual se deve buscar a definição de Reserva Legal (art. 1o , §2o , inciso III):

Art. 1o [...]

§2o Para os efeitos deste Código, entende-se por: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

[...]

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)

[...]

O Código Florestal define, ainda, percentuais mínimos da propriedade rural que devem ser destinados à Reserva Legal, para cada região do país (art. 16, incisos I a IV), assim como determina que a referida área seja averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (art. 16, §8o).

Como se percebe, diferentemente da área de preservação permanente, em que a demarcação de tais áreas encontra-se na lei ou em declaração do Poder Público, no caso da Reserva Legal, a lei fixa apenas percentuais mínimos a serem observados, cabendo ao proprietário/possuidor escolher qual área de sua propriedade será reservada para proteção ambiental.

(...)

Convém lembrar, ainda, que “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” (art. 1.227 do Código Civil). Assim, somente a partir da averbação da Reserva Legal no Cartório de Registro de Imóveis é que o uso da área corresponde fica restrito às normas ambientais, alterando o direito de propriedade e influenciando diretamente no seu valor. Não se trata, portanto, de mera formalidade, mas verdadeiro ato constitutivo.

O entendimento acima exposto já foi defendido com muita propriedade no julgamento do Mandado de Segurança no 22688-9/PB no Supremo Tribunal Federal – STF (publicado no Diário de Justiça de 28/04/2000), pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que a seguir transcreve-se:

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, caput, 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 esteja 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)

Conclui-se, assim, que a lei tributária ao se reportar ao Código Florestal, está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de Reserva Legal a averbação à margem da matrícula do imóvel, pois trata-se de ato constitutivo sem o qual não existe a área protegida.

Quanto ao prazo para o cumprimento dessa exigência específica, cabe lembrar que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme disposto no art. 144 do CTN, e que fato gerador do ITR o dia 1º de janeiro de cada ano (o art. 1º, caput, da Lei no 9.393, de 1996). Dessa forma, conclui-se que a averbação da área de Reserva Legal à margem da matrícula do imóvel deve ser efetivada até a data do fato gerador da obrigação tributária, para fins de isenção do ITR correspondente.

(...)"

Processo nº 10935.008672/2008-31
Acórdão n.º **9202-004.596**

CSRF-T2
Fl. 875

No caso em questão, conforme se depreende do registro de e-fl. 44, a averbação de área de reserva legal junto a matrícula do imóvel ocorreu somente em 21/05/2007, assim, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores em litígio (01/01/2004, 01/01/2005 e 01/01/2006), não sendo de se admitir, destarte, a exclusão de qualquer área a este título da base de cálculo do ITR para os períodos objeto de lançamento.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior