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

Processo nº	10950.003671/2004-89
Recurso nº	338.530 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-01.180 – 2ª Turma**
Sessão de	19 de outubro de 2010
Matéria	ITR
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	PEDRO GARCIA PAGAN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Gustavo Lian Haddad, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Susy Gomes Hoffmann.

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

Julio César Vieira Gomes - Relator

EDITADO EM: 07 DEZ 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Arruda Coelho Júnior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão, no qual, decidiu-se pela exclusão da base de cálculo do ITR da área do imóvel correspondente à reserva legal, embora à época dos fato gerador não houvesse a averbação do registro de imóveis; sendo esta providência tomada em 28/08/2001. Consta dos autos ADA tempestivo, datado de 21/09/1998.

Seguem transcrições do acórdão recorrido:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR Exercício: 2001 ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO*
>
> *A comprovação da área de utilização limitada, para efeito de sua exclusão na base de cálculo do ITR, não depende, exclusivamente, da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), no prazo estabelecido. Com efeito, em apreço ao Princípio da Verdade Material, é se reputar a comprovação da área de utilização limitada em função da juntada de averbação à margem da matrícula do imóvel e de laudo técnico*
>
> *RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.*
>
> ...
>
> *O contribuinte foi devidamente intimado à apresentar documento comprobatórios da regularidade da área de Utilização Limitada de 137,9 hectares*
>
> *Atendendo a solicitação, foram apresentados documentos de fls. 06 a 11, dentre os quais:*
>
> *- Cópia de Registro de Matrícula do Imóvel, com averbação em 28/08/2001;*
>
> *- Termo de Compromisso de Restauração e Conservação da Reserva Legal, firmado em 27/08/2001;*
>
> *- Cópia do ADA preenchido em 21/09/1998.*
>
> *A DRJ de Campo Grande/MS julgou o lançamento procedente, sob a fundamentação de que a averbação foi feita INTEMPESTIVAMENTE.*

E do indicado como paradigma:

Numero Recurso :137235 Câmara :SEGUNDA CÂMARA Numero Processo :10183.006003/2005-22 Tipo do Recurso :VOLUNTÁRIO Matéria :IMPOSTO TERRITORIAL RURAL Recorrente :VALDOMIRO DE SOUSA Recorrida/Interessado :DRJ-CAMPO GRANDE/MS Data da Sessão :29/01/2008 10:00.00 Relator :LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES 010 Decisão :Acórdão 302-39233 Resultado :NPm - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA Texto da Decisão :

Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, relator e Marcelo Ribeiro Nogueira que davam provimento parcial. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Ementa :Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2001 ITR AREA DE RESERVA LEGAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ISENÇÃO. DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. As áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ioou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, além da averbação tempestiva da área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula do imóvel. VTN Deve ser mantido o VTN apurado pela fiscalização quando não apresentado Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotado no CREA, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel rural avaliado. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Segue trecho do recurso especial que sintetiza os fundamentos pelo reconhecimento da exigência de averbação:

Deveras, a inexistência de averbação implica a impossibilidade de reconhecimento de reserva legal. Em conseqüência, implica a impossibilidade de reconhecimento de isenção sobre o que fora assim declarado.

Caso assim não fosse, além de se estar descumprindo a legislação tributária, que exige a existência de reserva legal para a constituição do direito à isenção, estaria prejudicada a própria finalidade extrafiscal de incentivo à conservação do meio ambiente, pois o proprietário da terra usaria o benefício da exclusão de tais áreas na apuração do ITR e o Poder Público não teria qualquer garantia quanto à responsabilidade pela preservação

Em contra-razões, o interessado indica que a decisão recorrida está em consonância com a realidade dos fatos, que a área faz parte da mata atlântica e no mais reitera seus argumentos trazidos no recurso voluntário:

9. Em nossa ultima petição, foi juntado mapas e imagens de satélite demonstrando que a Fazenda São Paulo, objeto deste - . processo, está inserida dentro da "Mata Atlântica". Portanto, uma área de UTILIDADE LIMITADA

10. Diante do exposto, requer a impugnante a V.Sa:

a) Seja mantido o RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO do Acórdão nº 391-00.030 b) Seja, desconsiderado os juros moratórios e a multa sobre o VTN tributado, c) por fim, seja expedida nova Notificação, devidamente retificada, por ser medida de Direito e de Justiça, caso não tenha havido prescrição do prazo do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Uma vez atendidos os pressupostos para admissibilidade conheço do recurso e passo ao seu exame.

Devolve-se a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais o exame quanto à essencialidade ou não do cumprimento de determinadas exigências ou formalidades para fins de inclusão na base de cálculo do imposto territorial rural - ITR das áreas rurais de proteção ambiental, conforme artigo 11 da Lei nº 8.847/94, *verbis*:

Art. 11. São isentas do imposto as áreas.

I – de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, ***com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989.***

(.)

Embora ambas as áreas sejam protegidas, há distinção na legislação no que se refere ao tratamento fiscal a elas dispensado, especialmente quanto às exigências a serem cumpridas. No presente caso, trata-se de área de reserva legal/utilização limitada com averbação intempestiva ao fato gerador, porém anterior ao início da ação fiscal.

Exigência de averbação

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. É o que se conclui da combinação com a parte final do artigo 11 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, *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. Luiz 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 a área de reserva e averbá-la junto ao órgão competente).*
>
> *Veja-se a lição Maria Silvia di Pietro (Direito Administrativo São Paulo. Atlas . 2003 15ª ed., p. 128)*
>
> *As limitações podem, portanto, ser definidas como medidas de caráter geral, impostas com fundamento no poder de policia 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 ITR 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. É 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. Embora no caso apreciado pela Corte Constitucional a finalidade era a desapropriação para fins de reforma agrária, restou claro que a averbação é ato constitutivo da reserva legal. 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 Alves, 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, 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 § 2° 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, DJ de 28/04/2000.

EMENTA:

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

A "reserva legal", prevista no art. 16, § 2° 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 relatoria 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 inexiste área a proteger, apenas a obrigação de se constituir um percentual sujeito a proteção.

Quanto às exigências relacionadas à reserva legal, portanto, conclui-se que a averbação junto ao registro de imóveis competente é essencial para a sua constituição como tal, o que implica a inclusão na base de cálculo do ITR da área ainda não averbada quando da ocorrência do fato gerador do tributo.

No caso em comento, a área declarada de reserva legal foi averbada fora do prazo exigido por lei para gozo da isenção do ITR.

Em razão do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto.

Julio Cesar Vieira Gomes