



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

Processo n° 11040.000883/2005-11
Recurso n° 342.140 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.076 – 2ª Turma
Sessão de 13 de fevereiro de 2014
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida NELLY BARBOSA KARAM

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 11 DA LEI Nº 8.847/94. DESNECESSIDADE DE QUE A AVERBAÇÃO SEJA ANTERIOR AO FATO GERADOR.

Para que a área de reserva legal possa ser excluída da base de cálculo do ITR ela deve estar averbada à margem da matrícula do imóvel. Esta obrigação decorre da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis nºs 9.393, de 1996, e 4.771, de 1965 (Código Florestal), devendo ser aceita a dedução ainda que a averbação se verifique em momento posterior à ocorrência do fato gerador mas anteriormente ao início do procedimento fiscal.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator), Marcelo Oliveira, Maria Helena Cotta Cardozo e Henrique Pinheiro Torres. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício)

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Redator-Designado

EDITADO EM: 07/08/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Elias Sampaio Freire.

Relatório

O Acórdão nº 2201-00.983, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 104/105), julgado na sessão plenária de 10 de fevereiro de 2011, por maioria, deu provimento parcial ao recurso voluntário de iniciativa da autuada, considerando possível a dedução de área de reserva legal, uma vez que a exigência da averbação da referida reserva foi cumprida antes do lançamento de ofício. Transcreve-se a ementa do julgado:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR

Exercício: 2001

Ementa: RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO. PRAZO.

Embora a averbação da área de reserva legal seja uma condição para a exclusão dessa área para fins de apuração do ITR (§ 8º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965 Código Florestal) a lei não especifica um prazo para que seja realizada a providência e não pede comprovação prévia da existência da área ambiental. Assim, considera-se cumprida a exigência averbação foi feita após a ocorrência do fato gerador, desde que antes do lançamento de ofício.

Recurso provido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/08/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 19/08/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 25/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou recurso especial de divergência (fls. 109 a 136) com fulcro no art. 67, inciso II do Regimento Interno deste CARF, onde defendeu a necessidade de averbação tempestiva da área de reserva legal junto ao registro de imóveis, o que não teria ocorrido no caso em questão.

Para a matéria em discussão, o recorrente apresentou os seguintes paradigmas.

Acórdão nº 303-35538

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2001

Ementa: ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA.

A área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

PRESERVAÇÃO PERMANENTE/ ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL

No exercício de 2001, a exclusão das áreas declaradas como preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, estavam condicionadas ao reconhecimento delas pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), por força da Lei nº 10.165/2000.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Acórdão nº 302-36585

"IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL.

A área de reserva legal somente será considerada para efeito de exclusão tributada e aproveitável do imóvel rural quando devidamente averbada à margem da inscrição de matrícula do referido imóvel, junto ao Registro de Imóveis competente, em data anterior à da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos da legislação pertinente. Nos casos de "posse", o Termo de Compromisso de Averbação e Preservação de Florestas, celebrado com órgão ambiental estadual, substitui a averbação daquela área, nos termos supra-indicados, sujeitando-se, contudo, ao mesmo limite temporal da referida averbação.

JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA - SELIC.

O cálculo dos juros e mora com base na taxa SELIC esta expressamente previsto no parágrafo 3º, 2º, do artigo 61, da Lei nº

9.430, de 1996, sendo que os mesmos incidem sobre todos os créditos tributários vencidos e não pagos.

MULTA DE OFÍCIO.

O art. 44, da Lei nº 29.4301 de 1996, prevê a aplicação de multa de ofício nos casos em que o contribuinte não cumpre a obrigação tributária espontaneamente, tendo a mesma função punitiva.

NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO PELO VOTO DE QUALIDADE."

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de fls. 137 a 142.

Devidamente cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 146 a 149), onde pugna pela manutenção da decisão atacada, baseando-se na efetiva existência da área de reserva legal devidamente confirmada em A.D.A. e laudo técnico, ambos anexos à peça impugnatória (fls. 21 a 31), bem como na "averbação" da referida área no registro imobiliário (fls. 33 a 53)

A título informativo, consta o auto de infração objeto do presente processo formalizado às fls. 01 a 08 do presente. Teor da impugnação do contribuinte constante às fls. 67 a 72, com decisão de 1ª instância às fls. 85 a 93 e posterior Recurso Voluntário a este CARF constante das fls. 97 a 101.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

A discussão trata da necessidade de averbação tempestiva no registro de imóvel competente, a fim de que se permita a dedução de área de reserva legal da base de cálculo do ITR no exercício de 2001.

Sobre o tema, esclareça-se que a reserva legal tem por requisito formal, ou seja, condição para sua consideração tributária, a existência dos seguintes procedimentos: (a) apresentação tempestiva de requerimento ao IBAMA de Ato Declaratório Ambiental (ADA), no qual é informada a metragem da área destinada à reserva legal que, de acordo com a localização, corresponde a um percentual da área do imóvel; e (b) a averbação dessa área na matrícula da propriedade rural no Registro de Imóveis antes da ocorrência do fato gerador, em 1º de janeiro do ano-calendário. Saliente-se que o ADA somente passou a ser requisito com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, e a averbação, com o advento da Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989.

O acórdão recorrido entendeu como suficiente a averbação da referida reserva à margem da matrícula de registro do imóvel competente antes do lançamento de ofício, *ainda que após o fato gerador do tributo, ocorrido em 01/01/2001*.

Particularmente a propósito, como já tive oportunidade de me manifestar em outras oportunidades, julgo que a averbação tempestiva da área na matrícula do imóvel necessariamente previamente à ocorrência do fato gerador, por constituir a reserva legal, é comprovação suficiente do fato, mesmo se desacompanhada de ADA, este último matéria não objeto de litígio no presente caso.

Quanto à referida averbação, faço notar que na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais existem e já existiram posicionamentos diversos que defendem (defendiam):

- a) a desnecessidade da averbação, por se tratar de exigência da lei ambiental, sem consequências na esfera fiscal;
- b) a necessidade da averbação antes da ocorrência do fato gerador;
- c) a necessidade da averbação antes do início do procedimento fiscal.

Para que todos possam decidir com suas convicções, esclareço que, no presente caso, a área de reserva legal declarada é de 901 ha e foi averbada no registro de imóveis das glebas que compõem o imóvel tributado (listadas à fl. 23) posteriormente à ocorrência do fato gerador em 01/01/2001, mais especificamente em 27/05/2003 (vide fls. 33 a 53)

Do meu ponto de vista, para fins de dedução da base de cálculo do ITR, a área de reserva legal deve estar averbada às margens da inscrição do registro de imóvel antes da ocorrência do fato gerador do ITR.

Isso porque o art. 10, §1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, permite a exclusão, da área tributável do ITR, das áreas 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.

E a Lei nº 4.771, de 1965, em seu art. 16, §2º, na redação vigente por ocasião da ocorrência do fato gerador, determinava que a reserva legal deveria 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. Observe-se que, após as alterações da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, essa exigência passou para o §8º do mesmo artigo.

Ressalte-se que a obrigatoriedade de averbação foi trazida ao ordenamento jurídico em 1989, muito antes dos fatos geradores sob análise. Considero inaceitáveis os argumentos de que essa exigência foi feita na lei ambiental, não surtindo efeitos na esfera tributária. Isso porque, ao permitir a exclusão da base de cálculo do ITR, a lei tributária fez expressa menção às áreas de reserva legal e de preservação permanente nos termos da lei ambiental, sendo evidente que se deve buscar suas características e requisitos no escopo do ato

legal indicado.

Processo nº 11040.000883/2005-11
Acórdão n.º 9202-003.076

CSRF-T2
Fl. 156

Do mesmo modo, não concordo com a alegação de que nem a lei tributária, nem a lei ambiental, definiram prazo para a averbação dessa área, sendo possível admiti-la em momento posterior ao fato gerador. Penso que a averbação é requisito formal de existência da área de reserva legal, não sendo possível se falar nesse instituto antes do ato cartorial, nem muito menos se pleitear sua dedução tributária.

Destarte, no presente caso, dada a averbação intempestiva da área de reserva legal (dado ter ocorrido posteriormente à 01/01/2001), não se deve admitir sua dedução da base de cálculo do ITR.

Assim, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o Ilustre Relator, peço vênia para dele discordar.

Conforme relatado, a discussão no presente processo é relativa à necessidade, para fins de dedução de área de reserva legal da base de cálculo do ITR no exercício de 2001, de averbação no registro de imóvel em momento anterior a ocorrência do fato gerador.

Já me manifestei em diversas oportunidades que, em relação ao exercício de 2001 (objeto do presente lançamento), o ITR era regido pela Lei nº 9.393/1996 (ainda em vigor), que prevê a exclusão das áreas de utilização limitada no artigo 10, parágrafo 1º, II, alínea 'a':

“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) as áreas sob regime de servidão florestal

De acordo com tal dispositivo, as áreas de reserva legal, previstas no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), estão excluídas da apuração do ITR.

A chamada área de reserva legal ou de utilização limitada tinham seus contornos estabelecidos pelo artigo 16 do Código Florestal (Lei nº 4.771/1965), cuja redação em vigor à época do fato gerador determinava:

"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:

a) nas regiões Leste Meridional, Sul e Centro-Oeste, esta na parte sul, as derrubadas de florestas nativas, primitivas ou regeneradas, só serão permitidas, desde que seja, em qualquer caso, respeitado o limite mínimo de 20% da área de cada propriedade com cobertura arbórea localizada, a critério da autoridade competente;

b) nas regiões citadas na letra anterior, nas áreas já desbravadas e previamente delimitadas pela autoridade competente, ficam proibidas as derrubadas de florestas primitivas, quando feitas para ocupação do solo com cultura e pastagens, permitindo-se, nesses casos, apenas a extração de árvores para produção de madeira. Nas áreas ainda incultas, sujeitas a formas de desbravamento, as derrubadas de florestas primitivas, nos trabalhos de instalação de novas propriedades agrícolas, só serão toleradas até o máximo de 30% da área da propriedade;

c) na região Sul as áreas atualmente revestidas de formações florestais em que ocorre o pinheiro brasileiro, "Araucaria angustifolia" (Bert - O. Ktze), não poderão ser desflorestadas de forma a provocar a eliminação permanente das florestas, tolerando-se, somente a exploração racional destas, observadas as prescrições ditadas pela técnica, com a garantia de permanência dos maciços em boas condições de desenvolvimento e produção;

d) nas regiões Nordeste e Leste Setentrional, inclusive nos Estados do Maranhão e Piauí, o corte de árvores e a exploração de florestas só será permitida com observância de normas técnicas a serem estabelecidas por ato do Poder Público, na forma do art. 15.

§ 1º Nas propriedades rurais, compreendidas na alínea a deste artigo, com área entre vinte (20) a cinquenta (50) hectares computar-se-ão, para efeito de fixação do limite percentual, além da cobertura florestal de qualquer natureza, os maciços de porte arbóreo, sejam frutícolas, ornamentais ou industriais.

§ 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.

§ 3º Aplica-se às áreas de cerrado a reserva legal de 20% (vinte por cento) para todos os efeitos legais."

Diante do disposto nos artigos 10 da Lei n. 9.393, de 1996, e 16, parágrafo 2º da Lei n. 4.771, de 1965 (Código Florestal), debatem-se a doutrina e a jurisprudência acerca da imprescindibilidade ou não da exigência da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação pelo ITR.

O debate historicamente tem se pautado pela dicotomia de posições quanto ao efeito constitutivo ou declaratório, quanto à existência da reserva legal, da averbação à margem da matrícula do imóvel, com consequências diametralmente opostas na apuração do ITR, a saber:

(i) para os que entendem ser constitutivo o efeito da averbação, só existe direito à isenção da área de reserva legal se ela estiver averbada à margem da matrícula anteriormente à data do fato gerador; e,

(ii) para os que advogam o efeito declaratório da averbação, ela seria dispensável para amparar a isenção do ITR aplicável à área de reserva legal, cabendo neste caso ao contribuinte provar a existência da referida área por outros meios de prova (laudo, etc.).

A meu ver, ambas as soluções propugnadas não se sustentam a partir da consideração do viés indutivo de comportamento de que se reveste o conjunto normativo acima referido aplicável à espécie.

Por óbvio que a isenção do ITR aplicável à área de reserva legal está condicionada à averbação à margem da matrícula do imóvel atende ao desiderato de preservação ambiental, eis que, como se sabe, o ônus de utilização limitada, uma vez efetuada a averbação, pereniza-se e se transmite a quaisquer adquirentes futuros.

Assim, aceitar a isenção do ITR da área de reserva legal independentemente da prova da averbação (e ainda que haja prova da existência da área preservada) frustra o propósito extrafiscal de criação do ônus de preservação ambiental para as gerações futuras, em confronto com a exigência do artigo 16, parágrafo 8º do Código Florestal.

Por outro lado, existindo a averbação, ainda que posterior ao fato gerador, não é razoável recusar a desoneração tributária, notoriamente quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, sendo que uma área averbada e comprovada em exercício posterior provavelmente existia nos exercícios 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 lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação como condicionante à isenção do ITR, perfazendo-se com a averbação antes do início do procedimento fiscal o viés indutor de comportamento que informa a dispensa do

tributo.

Processo nº 11040.000883/2005-11
Acórdão n.º 9202-003.076

CSRF-T2
Fl. 160

No presente caso a área de reserva legal declarada de 901ha foi averbada no registro de imóveis em 27/05/2003 (fls. 33 a 53), posteriormente à ocorrência do fato gerador que se verificou em 01/01/2001, mas em data anterior ao início do procedimento fiscal que se deu em 14/09/2004 (fls. 12).

A meu ver a averbação da reserva legal pelo contribuinte em momento posterior à ocorrência do fato gerador por si só não é óbice ao reconhecimento do direito à dedução.

Não obstante, ela precisa ocorrer antes de iniciado qualquer procedimento de ofício em relação ao contribuinte, sob pena de ficar afastada a espontaneidade que justificaria o privilégio ao caráter indutor da norma.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad