



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

**Processo nº** 11543.000760/2001-95  
**Recurso nº** 326.734 Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-00.444 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de outubro de 2009  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** ARACRUZ CELULOSE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1997

**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 suprimi-la da base de cálculo para apuração do ITR.

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 Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gonçalo Bonet Allage e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada).

GONÇALO BONET ALLAGE – Presidente em exercício

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

EDITADO EM: 04 DEZ 2009

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo da obrigação tributária [folhas 167/186], contra decisão da então Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, mediante o Acórdão n. 302-38.375 [folhas 147/160], cuja ementa transcrevo:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.  
Exercício: 1997*

*Ementa: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL  
RURAL - ITR. EXERCÍCIO DE 1997.*

### *ÁREA DE RESERVA LEGAL*

*A área de reserva legal/utilização limitada somente será considerada para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel rural quando devidamente averbada à margem da inscrição de matrícula do referido imóvel, junto ao Registro de Imóveis, junto ao Registro de Imóveis competente, nos termos da legislação de regência.*

### *RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.*

A recorrente cita como paradigma, o acórdão nº 303-31.543, relatado pelo ilustre conselheiro João Holanda Costa, cuja ementa está escrita nos seguintes termos [folha 169/170]:

### *ITR/1997. ÁREA DE RESERVA LEGAL.*

*É suficiente para fim isenção do ITR, a simples declaração relativa às áreas de preservação permanente e de reserva legal no seu imóvel rural, devendo o contribuinte declarante responder pelo pagamento do imposto - ITR e seus consectários legais em caso de falsidade. (Art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/96, modificado pela Medida Provisória nº 2.166.*

*Recurso voluntário provido.*

O sujeito passivo da obrigação tributária suscita em razões recursais, que [folhas 167/186]:

Embora a Medida Provisória nº 2.166 tenha sido editada posteriormente ao fato gerador, sua aplicação retroage e produz efeitos com relação caso em tela, pois se trata de lei meramente interpretativa, conforme previsão do artigo 106, inciso I do CTN;

Os Tribunais Superiores têm entendido que, o §7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte e por tal razão deve retroagir, com fundamento no artigo 106 do CTN, pois o diploma legal autoriza a retroperância da *lex mitior*;

Ainda que fora do prazo, a averbação foi efetuada, sendo dessa forma, atendida a exigência para a concessão da isenção do ITR;

Por fim, pugna pela reforma do *decisum* recorrido;

A ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, em análise preliminar de juízo de admissibilidade, deu seguimento ao recurso especial em apreço, por meio do despacho nº 302-0.039 [folhas 188/189].

Em contra-razões ao supracitado recurso, a Fazenda Nacional aduz que [folhas 191/203]:

Conforme disposto na Lei nº 4.771/65, alterada pela Lei nº 7.803/89, é imprescindível a averbação à margem da matrícula do imóvel, no cartório de registro de imóveis. Sendo que, essa norma tem por objetivo imputar responsabilidade ao proprietário pela preservação da área;

A averbação à margem da matrícula do imóvel não constitui mera formalidade e sim requisito necessário à isenção tributária, que deveria ter sido atendido dentro do prazo determinado;

A Medida Provisória nº 2.166/01 tanto dispôs sobre a declaração das áreas na Lei nº 9.393/96, quanto cuidou de fazer constar a necessidade da averbação dessas áreas na Lei 4.771/65. Por tal razão, seria incabível a alegação de que a mesma norma, ao tratar da mesma matéria, tivesse alterado de forma distinta, tais dispositivos legais;

Por fim, pugna pela manutenção do *decisum* recorrido;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, passo ao exame do mérito.

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.

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, conforme região. 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 polícia 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. 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 § 2º 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, § 2º 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.*

*Ressalta-se que permanece firme a jurisprudência do STF (MS 28.156/DF, de 02/03/2007).*

*Por fim, adverte-se para a vedação prevista no artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009:*

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Voto por negar provimento ao recurso especial interposto.*

*Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator*