



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13116.000991/2004-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-001.975 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria ITR
Recorrente VICENTE NOGUEIRA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA. Procedimento fiscal em conformidade com a lei e os princípios constitucionais aplicáveis. Julgamento *a quo* em conformidade com a legislação e os princípios constitucionais aplicáveis. Os documentos relativos à defesa do autuado foram juntados aos autos, não havendo prejuízo para a lide. O indeferimento ao pedido de perícia, que é prerrogativa do julgador, foi fundamentado. O art. 38 da Lei nº 9.784/99 aplica-se apenas subsidiariamente ao processo administrativo-tributário, assim não há que se falar em nulidade do julgamento por falta de alegações finais.

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, podendo o sujeito passivo excluí-la da base de cálculo para apuração do ITR relacionado a fatos geradores subsequentes ao registro público.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ADA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, somente após a vigência da Lei nº 10.165, de 27/12/2000 é que se tornou imprescindível a informação em ato declaratório ambiental protocolizado no prazo legal. Ofende o Princípio da Legalidade a imposição de condição que modifique a base de cálculo, com majoração do tributo, por ato infra-legal, no caso Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a área de preservação permanente de 2.504,0ha.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 13.362 (fl. 89), que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, julgou procedente em parte o lançamento do ITR – exercício de 2000, consubstanciado no Auto de Infração/anexos de fls. 01/09, para restabelecer a área de pastagens originariamente declarada (920,0 hectares), tributar o imóvel com base no VTN de R\$ 118.725,00 (R\$ 25,00 por hectare), indicado no Laudo Técnico de Avaliação/Anexos de fls. 65/83, em substituição ao VTN arbitrado, e proceder As demais alterações decorrentes, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$75.877,57 para R\$9.911,60, conforme demonstrado, a ser acrescido de multa proporcional de 75,0% e juros de mora. Foram mantidas as glosas das áreas de utilização limitada de 3.500,0 hectares.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO. Saneado o processo e tendo o Auto de Infração atendido aos requisitos legais, de natureza geral, estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/1972, possibilitando ao interessado exercer plenamente o contraditório, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou em qualquer outra irregularidade que acarrete a nulidade do lançamento.

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, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, fazendo-se, também, necessária, em relação as áreas de utilização limitada/reserva

legal, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

PROVA PERICIAL. *A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.*

DA DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA UTILIZADA - A ÁREA DE PASTAGENS. *Comprovada, por meio de documentação hábil, a existência do rebanho informado na DITR/2000, cabe ser restabelecida a área de pastagens constante do Quadro 10 da referida declaração, para efeito de apuração do GU do imóvel, que no presente caso permanecerá abaixo de 30%.*

DO VALOR DA TERRA NUA — SUBAValiação. *Cabe rever o VTN arbitrado pela fiscalização, quando 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.*

LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE. *Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos da SRF.*

Lançamento Procedente em Parte

Em seu apelo ao CARF (fls. 117 ss.), o recorrente, em preliminar, argúi a nulidade da decisão *a quo* e do auto de infração, por violação aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, ante o expresse reconhecimento de "... equivoco", ao juntar os documentos deste processo em outro processo do mesmo contribuinte, relacionado ao exercício de 1999, o qual gerou a patente violação ao disposto na parte final do inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972, com prejuízos econômicos, ante a obrigatoriedade de depósito recursal. Em segunda preliminar, requer a nulidade da decisão *a quo*, por violação do direito de ampla defesa, legalidade e devido processo legal, pelo indeferimento do pedido de perícia: entende ser elementar que uma simples instrução normativa que impõe a apresentação do ADA para o fim de reconhecimento das áreas de preservação permanente e as de utilização limitada não pode contrariar o disposto em lei, e considerando o disposto no artigo 14, alínea "a" do Código Florestal (Lei nº 4.771, de 1965) e a Lei do Estadual nº 12.596, de 1995, que institui a política florestal do Estado de Goiás, devidamente regulamentada pelo Decreto Estadual n.º 4.593, de 13 setembro de 1.995, que em artigo 50, inciso XI, estabelece ser área de preservação permanente — portanto, sem a necessidade de se instituir reserva legal — as florestas e formas de vegetação que se encontrarem "em altitudes superiores a 1.200 m (mil e duzentos metros)". Em terceira preliminar, aduz que foi violado o seu direito de apresentar alegações finais antes da decisão, conforme assegurado pelos artigos 38 e 44 da Lei nº 9.784, de 1999.

No mérito, reitera as mesmas questões suscitadas perante o Órgão julgador *a quo*, em relação à comprovação das áreas de utilização limitada, alega a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 67, de 1997 e suas alterações posteriores, por violação ao princípio da legalidade, pois as áreas de preservação permanente independem de qualquer ato administrativo para o seu reconhecimento e sua preservação. Transcreve jurisprudência nesta linha de entendimento.

Conclui que as áreas de preservação permanente e de reserva legal (letra "a", do inciso I, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96), não precisam ser previamente reconhecidas pelo Poder Público para fins de apuração do ITR, havendo tal exigência apenas quanto às áreas de interesse ecológico para proteção de ecossistemas e As áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira ou florestal (letras "b" e "c", do inciso I, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96). Argúi, ainda, a violação aos princípios do *tempus regit actum* e irretroatividade das leis, pois a Lei nº 10.165, de 27 dezembro de 2000, que alterou a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, e dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências, somente trata "de emissão do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA- em seu artigo 17-0, sendo ilegal e inconstitucional a aplicação retroativa de uma norma jurídica.

Infrutífera a diligência determinada à fl. 201, tendo em vista a ausência de manifestação pelo IBAMA, consoante despacho à fl. 211.

É o relatório

Voto

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, cabe esclarecer que os documentos equivocadamente juntados ao processo nº 13116.001712/2003-41 foram, a pedido da autoridade julgadora, desentranhados e anexados às fls. 59/86 deste processo, consoante Termo de Juntada de Documentos de fls. 87, de forma que os mesmos foram apreciados pelo Órgão julgador de primeiro grau, não havendo que se falar em real prejuízo para o interessado, cabendo observar, nesse sentido, o disposto no artigo 60 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como já destacou o acórdão recorrido, o lançamento em exame atende aos requisitos legais, de natureza geral, estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/1972, aí incluído o seu inciso III (descrição do fato), pois identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação, cada glosa efetuada, bem como o arbitramento de novo VTN para o imóvel, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, de forma que possibilitou ao autuado refutar, de forma clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, como se observa do teor de sua impugnação.

Por outro lado, a decisão *a quo* ao afastar a preliminar de nulidade do auto de infração, por ilegalidade/inconstitucionalidade, ressalta que a exigência de reconhecimento das áreas ambientais por intermédio do Ato Declaratório do IBAMA, ou órgão delegado, foi inicialmente prevista no art. 10, §4º da IN SRF nº 043/97, com redação dada pelo art. 1º, II, da IN SRF nº 67, de 10 de setembro de 1997, e, a partir de então, sucessivamente ratificada, primeiramente pela IN SRF nº 73, de 2000 (art. 17), depois por meio da IN SRF nº 60, de 2001 (artigo 17) e, por fim, pela IN SRF nº 256, de 2002 (inciso I, do parágrafo 3º, do art. 9º), e que a obrigatoriedade de utilização do ADA foi ratificada por meio de dispositivo contido em lei, qual seja, o art. 17-0 da Lei 6.938/81, cuja atual redação foi dada pelo art. 1º da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000, portanto, já em vigor durante o prazo de entrega do ADA, que se

estendeu, em se tratando do exercício de 2000, até 31 de março de 2001. Conclui também que a arguição de ilegalidade/inconstitucionalidade torna-se improfícua, vez que trazida a órgão administrativo de julgamento de primeira instância, onde não cabe aos seus agentes julgar atos normativos da própria SRF. A legislação do ITR é que dispõe sobre a base de cálculo deste tributo, razão pela qual a legislação estadual em nada interfere nesta apuração. É princípio basilar do direito processual o livre convencimento motivado do julgador, de modo a possibilitar ao interessado expor sua discordância perante o órgão julgador *ad quem*.

No tocante ao preparo recursal, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 1976¹, relator o ministro Joaquim Barbosa, em sessão de 28/03/2007, declarou a inconstitucionalidade da garantia recursal prevista no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72. Assim, desnecessária qualquer consideração sobre a matéria, já que o depósito efetuado para seguimento do recurso voluntário poderá ser levantado pelo interessado.

Com tais considerações, não vislumbro a alegada violação aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa a pungir de nulidade o lançamento e muito menos a decisão recorrida.

No que tange ao pedido de nulidade da decisão *a quo*, por violação do direito de ampla defesa, legalidade e devido processo legal, pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o indeferimento fundamentado do pedido para realização de diligência ou perícia, como o fez a decisão recorrida (fls. 100/101), não implica em cerceamento do direito de defesa, conforme dispõem os artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhes foi dada pela Lei nº 8.748, de 1993.

Com efeito, não há direito subjetivo do contribuinte à realização de diligência ou perícia, podendo a autoridade julgadora de primeira instância determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Em última preliminar, o recorrente aduz que foi violado o seu direito de apresentar alegações finais antes da decisão, conforme assegurado pelos artigos 38 e 44 da Lei nº 9.784, de 1999. Todos sabem que o processo administrativo fiscal é concentrado tanto na acusação como na defesa. O auditor fiscal ao lavrar o auto de infração nele não pratica mais qualquer ato nem se manifesta, salvo se determinada a realização de diligência pelo órgão julgador. Da mesma forma, toda a defesa do contribuinte é concentrada na impugnação. Nem a juntada de documentos após o prazo de impugnação é permitido, conforme dispõem os parágrafos 4º a 6º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

¹ Decisão da ADI 1976: O Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, caput e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, o Tribunal julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, tudo nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I, do RISTF). Plenário, 28.03.2007. Disponível a partir de <<http://www.stf.gov.br>>.

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

Por outro lado, a própria Lei nº 9.784, de 1999, em seu artigo 69, dispõe que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei. É o caso do processo administrativo fiscal federal, com suporte no Decreto nº 70.235/72 (lei material na dicção do Supremo Tribunal Federal), com alterações posteriores também efetuadas por lei, que *rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal*, e que nada dispõe acerca da apresentação de alegações finais antes da decisão, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade da decisão *a quo*, sob tal fundamento.

No mérito, a defesa juntou aos autos o Laudo Técnico de Avaliação de Imóvel Rural/anexos (fls. 65/83), cujo item 7 (Determinação do Valor Final) identifica 3.454,01ha como sendo área de proteção ambiental; sendo 2.504,0ha com natureza de preservação permanente e 950,0ha como sendo de utilização limitada.

Contudo, a decisão recorrida (fls. 102/106), analisando os fundamentos indicados na Descrição dos Fatos do Auto de Infração (fl. 06) para a glosa das áreas de preservação permanente e reserva legal, manifestou o seguinte entendimento:

Portanto, embora o Laudo Técnico da Avaliação/anexos de fls. 65/83, tenha identificado que no imóvel existiria uma área de proteção ambiental de 3.454,0ha, sendo 2.504,0ha de preservação permanente e 950,0ha de utilização limitada, fato é que não se discute, no presente processo, a materialidade, qual seja, a existência efetiva das referidas áreas, de forma tal documento não supre a necessidade de reconhecimento das áreas ora tratadas como de interesse ambiental, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental - ADA, emitido pelo IBAMA/órgão conveniado, ou, pelo menos, da comprovação do cumprimento, tempestivo, da solicitação deste requerimento, para exclusão das mesmas da tributação.

Pois bem. Em se tratado do exercício de 2000 e considerado, especificamente, o art. 10, § 4º, inciso II, da IN SRF supra referida, o prazo para a protocolização, junto ao IBAMA — GO ou órgão conveniado, do requerimento solicitando o competente Ato Declaratório Ambiental expirou em 31 de março de 2001, ou

seja, seis meses após o termo final para a entrega da DITR/2000 (29 de setembro de 2000, de acordo com a IN SRF nº 075, de 20/07/2000). . .No presente caso, o requerente **não comprovou** a protocolização, tempestiva, do requerimento solicitando o competente Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA ou órgão conveniado.

Em síntese, o ADA, de fato, constitui um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA ou, não adotada tal atitude, deveria oferecer as referidas áreas à tributação.

(...)

No que tange, especificamente, à área de utilização limitada/reserva legal, que, de acordo com o Laudo Técnico/anexos de fls. 65/83, seria de **950,0ha**, além de não cumprida a exigência da entrega tempestiva do ADA, como exigido pela autoridade fiscal, constatou-se, ainda, a não comprovação do cumprimento de uma segunda obrigação, de caráter específico, que é a averbação da referida área à margem da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (CRI) competente.

Essa obrigação está prevista originariamente em lei, qual seja, na Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), com a redação dada pela Lei nº 7.803/1.989, e foi mantida nas alterações posteriores. Desta forma, ao se reportar a essa lei ambiental, a Lei nº 9.393/1.996 está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de reserva legal ao cumprimento dessa exigência — averbação à margem da matrícula do imóvel.

(...)

Desta forma, para fazer jus à não tributação das áreas declaradas como de utilização limitada/reserva legal, em se tratando do exercício de 2000, a exigência de averbação da referida área deveria ter sido cumprida, pelo contribuinte, até a data de ocorrência do fato gerador do correspondente exercício, qual seja, **01/01/2000**.

No presente caso, **não se detecta**, dos documentos constantes dos autos, **qualquer averbação de área de utilização limitada/reserva legal**.

Supondo que a área de utilização limitada fosse, em verdade, área imprestável para a atividade produtiva, sem nenhum aproveitamento possível, o acatamento da mesma, a esse título, exigiria, além do reconhecimento como de interesse ambiental, por intermédio do ADA, a apresentação do Ato de órgão competente federal ou estadual reconhecendo a referida área **como de interesse ecológico - exigência esta também aplicada a partir do exercício de 1997 e prevista no art. 10, § 1.º, inciso II,**

alínea "c", da Lei 9.393/96 e que também não consta ter sido cumprida pelo requerente.

Em relação à área de preservação permanente (2.504,0ha), a decisão *a quo* somente não a excluiu da área tributável pelo ITR do exercício de 2000 devido a falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental ao IBAMA/Órgão conveniado, no prazo regulamentar. Após inúmeros debates acerca da legalidade de tal exigência, com suporte em jurisprudência pacífica deste CARF sobre o tema, editou-se a Súmula CARF nº 41:

Súmula CARF nº 41: *A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000.*

Cumpra-se observar que no processo de nº 13116.001712/2003-41, que trata do ITR do exercício de 1999, relativo ao mesmo imóvel, o Acórdão de nº 302-38.448 informa que a área de preservação permanente de 2.504,0ha foi excluída da tributação, mantida a tributação sobre a área de reserva legal não averbada no cartório imobiliário. Confira-se:

Ainda ab initio, releva precisar que o lançamento que tinha por objeto - Área de reserva legal, Utilização de pastagens e Valoração da Terra Nua, após a decisão de primeiro grau, que acatou o Laudo de fls. 22/40 e julgou procedente em parte o lançamento, para alterar as áreas de preservação permanente, de 100,0 ha para 2.504,0 ha, restabelecer a área de pastagens originariamente declarada, de 980,0 ha, além de tributar o imóvel com base no VTN de R\$ 118.725,00 (R\$ 25,00 por hectare), procedendo-se às demais alterações decorrentes, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 71.879,61 para R\$ 3.283,75, restou tão somente a área de utilização limitada (reserva legal).

Para a área de reserva legal (950,0ha), além da apresentação do ADA – exigência que se exclui para o exercício de 2000 por força da Súmula CARF nº 41 – a legislação também exige, para fins de exclusão desta área da tributação pelo ITR, a averbação à margem da matrícula do imóvel.

Sob este pórtico, entendo que somente o montante da área de reserva legal, devidamente averbada no respectivo cartório imobiliário, antes da ocorrência do fato gerador, deve ser excluída da tributação, pois o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos em que disciplina o art. 144 do CTN.

O art. 10, § 1º, inciso II, que trata da área tributável do imóvel para fins de ITR, exclui da incidência do imposto a áreas de preservação permanente e de reserva legal previstas no Código Florestal Brasileiro, *in 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;

Por seu turno, a Lei nº 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), portanto, à época dos fatos geradores, previa 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)

No meu entender a averbação da área de reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel no registro de imóveis competente é condição para que a referida área seja, efetivamente, considerada como área de reserva legal.

Precedente do Supremo Tribunal Federal (Mandado de Segurança nº 22.688/PB) é explícito no sentido de que determinada área somente pode ser considerada como área de reserva legal após a averbação desta situação no registro de imóveis:

EMENTA: *Mandado de segurança. Desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária.*

Preliminar de perda de objeto da segurança que se rejeita.

- No mérito, não fizeram os impetrantes prova da averbação da área de reserva legal anteriormente à vistoria do imóvel, cujo

laudo (fls. 71) é de 09.05.96, ao passo que a averbação existente nos autos data de 26.11.96 (fls. 73-verso), posterior inclusive ao Decreto em causa, que é de 06.09.96.(GRIFEI)

Mandado de segurança indeferido.

O Ministro Sepúlveda Pertence, proferiu voto vista no julgado acima referido, em que afirma peremptoriamente que sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal. Do voto transcrevo o seguinte excerto:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja determinada, 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 a preservar vinte por 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 4.771/1965 não existe reserva legal. (GRIFEI)

A decisão recorrida manteve como tributável a área de reserva legal pelo fato do contribuinte não tê-la averbado à margem da inscrição de matrícula no cartório de registro de imóveis, e também por não ter apresentado ao IBAMA o Ato Declaratório Ambiental – ADA.

Se o contribuinte houvesse averbado a área de reserva legal no cartório imobiliário, com a interveniência do órgão ambiental, antes da ocorrência do fato gerador do ITR, a apresentação da ADA não seria óbice à fruição do benefício fiscal pleiteado. Em verdade o requerimento do ADA representa o início do procedimento para que o Órgão ambiental fiscalize as áreas de preservação permanente e reserva legal, enquanto a lavratura do Termo de Responsabilidade representa a manifestação final do Órgão acerca da reserva legal, a ser constituída mediante averbação na matrícula do imóvel.

Com efeito, a averbação no registro de imóveis não se refere a matéria de prova acerca da configuração da área de reserva legal ou, ainda, a obrigação acessória a ser cumprida pelo contribuinte. Pelo contrário, trata-se de ato constitutivo da própria área de reserva legal, e para efeito de exclusão da área tributada pelo ITR deverá estar devidamente averbada no cartório de registro de imóveis até a data da ocorrência do fato gerador do imposto.

Segundo dispõe o § 7º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/01 (DOU de 25/08/01), “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 da declarante”. Ao dispensar a prévia comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, para fins de gozo da isenção, o dispositivo não inovou, o que é próprio do lançamento por homologação, conforme disposto no caput do artigo. Quando necessário, a comprovação das condições para fruição de benefício fiscal será feita posteriormente, mediante intimação da fiscalização. Como todos os demais tributos sujeitos ao lançamento por homologação, as informações prestadas na DITR estarão sujeitas à verificação. O que podemos entender da leitura desse parágrafo é que está dispensada a apresentação dos documentos comprobatórios simultaneamente com a Declaração do ITR, porém, não está o contribuinte dispensado de comprovar, quando assim solicitado pelo Fisco, o que foi declarado. E, se as informações forem inexatas, ficará ele sujeito ao pagamento do imposto suplementar, com os devidos acréscimos legais.

Após intenso debate a esse respeito, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, firmou o entendimento de que a averbação da reserva legal no registro imobiliário antes da ocorrência do fato gerador é condição para o reconhecimento da isenção do ITR sobre essas áreas (Acórdão nº 9202-00.077, sessão de 17/08/2009). Peço vênica ao ilustre relator Júlio César Vieira Gomes, para a transcrição de excertos do seu voto:

“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.

(...)

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.

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.”

Em face ao exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a área de preservação permanente de 2.504,0ha.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos