

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

Processo nº 13116.001158/2003-01
Recurso nº 303-132.304 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.010 – 2ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2009
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARNEIRO E ANTONIO LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ADA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

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.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO À MARGEM DE REGISTRO PÚBLICO DO IMÓVEL RURAL.

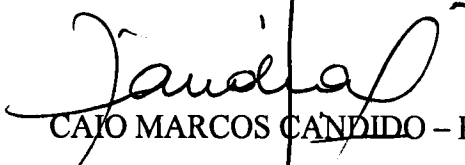
Por se tratar de condição essencial estabelecida em lei para a constituição de reserva legal, é imprescindível a averbação de tal área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no Registro de Imóveis competente. Assim sendo, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a citada averbação ser anterior ao fato gerador da obrigação tributária.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial para manter a tributação sobre a área declarada como de reserva legal. Vencidos os conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gonçalo Bonet Allage, que negaram provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


CAIO MARCOS CANDIDO - Relator

EDITADO EM: 18 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), 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, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 303-33.345, exarado na sessão de julgamento de 12 de julho de 2006.

A interposição do recurso de deu com supedâneo no inciso II do art. 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, vigente à época de sua interposição:

Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

(...)

II. decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Hodiernamente tal recurso tem supedâneo no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Despacho em que se admite o recurso às fls. 148/150.

Recurso da Fazenda Nacional às fls. 130/139.

O contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 173/179.

É o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

Recurso Especial de Divergência tempestivo. Passo a verificar o outro requisito de admissibilidade: a comprovação da divergência na interpretação de lei tributária entre duas câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou de turma da CSRF.

A 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes no acórdão recorrido decidiu:

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL, A teor do artigo 10º, § 7º da Lei nº 9.393/96, basta a simples declaração do contribuinte para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

Nos termos do artigo 10, inciso II, alínea "A", da Lei nº 9.393/96, não são tributáveis as áreas de PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL

A Fazenda Nacional recorre à instância especial sob a alegação de que deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização das áreas de preservação permanente, pois o contribuinte apresentou o ADA fora do prazo previsto na legislação de regência. Argumentou ainda que a glosa das áreas de reserva legal também devem ser mantida, tendo em vista a ausência de averbação da área declarada no Registro de Imóveis. Para comprovar as duas divergências apresentou como paradigma o acórdão nº 302-36.278, de 09 de julho de 2004, exarada pela 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, com o qual pretende comprovar a divergência suscitada, *in verbis*:

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. A existência de área de preservação permanente deve ser reconhecida mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio. As áreas de reserva devem ser averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente.

Conforme visto, restou estabelecida as divergências de interpretação de lei tributária entre a 2ª e 3ª Câmaras do 3º Conselho de Contribuintes, pelo quê o recurso especial deve ser admitido.

Previamente, há que se esclarecer que não se coaduna com a melhor interpretação a argumentação acerca da desnecessidade de produção de prova da existência das áreas declaradas tem base no disposto no § 7º da Lei nº 9.393/96, incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

§ 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.

Da simples leitura do dispositivo transcrito chega-se à conclusão de que o que não é necessária é a prévia comprovação das áreas declaradas.

É da essência da atividade de fiscalização que a autoridade tributária, com o fito de comprovar informação constante das diversas declarações elaboradas pelos contribuintes, intime-os a proceder a comprovação daquilo que foi declarado.

Assim, a lei desobriga da prévia comprovação, mas não limita a atividade de fiscalização, impedindo a autoridade tributária de proceder seu mister de averiguar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou de outros aspectos que possam impactar o dimensionamento do crédito tributário devido.

Sendo assim, há de se verificar se houve a comprovação nos autos da existência das áreas declaradas.

No mérito. A primeira discussão que se trava nestes autos cinge-se em saber se a comprovação da existência das áreas de preservação permanente, para fins de exclusão das mesmas da base de incidência do ITR, depende, ou não, do cumprimento da exigência da protocolização tempestiva do ADA, a ser emitido pelo IBAMA ou órgão conveniado.

Vejamos a legislação de regência da matéria.

A legislação aplicável estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente, *ex vi* da alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393/1996:

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:

(...)

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;

Conforme visto, as áreas de preservação permanente são aquelas descritas nos § 2º e § 3º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989:

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.

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

A exigência do ADA como requisito para a exclusão das áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR encontra-se estabelecida no 10 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 43, de 1997, com redação da IN SRF nº 67, de 1997:

Art 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas:

I - de preservação permanente;

II - de utilização limitada.

(...)

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte:

I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965;

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA;

III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar recalculando o ITR devido.

A exigência da apresentação tempestiva do ADA para fins de exclusão da área de preservação permanente, estabelecida em legislação infra-legal, contrapõe-se ao princípio da reserva legal, posto que a desconsideração das áreas de preservação permanente e de reserva legal, como tal, representam sua inclusão na área tributável pelo ITR.

Assim, qualquer restrição à exclusão de áreas da tributação do ITR, por corresponder a aumento de tributo, deve ser instituída por lei, *ex vi* do inciso II combinado com o § 1º do art. 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Tanto é assim que o art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000 estabeleceu aquela condição ao incluir o art. 17-O na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, para os exercícios a partir de 2001, *verbis*:

Art. 17-O Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria." (NR)

(...)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Portanto, se a obrigação de apresentação do ADA foi instituída posteriormente por lei, não poderia o órgão de administração tributária antecipar tal exigência, que resulta majoração de tributo, por meio de instrução normativa.

Assim, a área de preservação permanente deve ser excluída da tributação do ITR, salvo no tocante à área de reserva legal que passaremos a analisar.

Em relação à obrigatoriedade, para fins de não incidência do ITR, da averbação no registro de imóveis competente, de área declarada pelo contribuinte como sendo de reserva legal, realizada previamente à data de ocorrência do fato gerador (condição prevista no Código Florestal Brasileiro (Lei nº 4.771, de 1965), incluída pelo § 2º do art. 16 da lei nº 7.803, de 1989.

A 3ª Turma da CSRF vinha decidindo no sentido de que a comprovação da área declarada como de reserva legal, para fins de exclusão da tributação do ITR, poderia dar-se por outros meios de prova, independentemente da averbação de tal área à margem da matrícula do imóvel rural no registro de imóveis competente ou mesmo de sua averbação posterior. Neste sentido reproduzo a ementa do acórdão CSRF/03-05.505, de 12 de novembro de 2007:

Ementa: ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. - A comprovação da área de reserva legal para efeito de sua exclusão da base de cálculo do ITR não depende exclusivamente de sua prévia averbação no cartório competente, e seu reconhecimento pode ser feito por meio de Laudo Técnico e outras provas documentais idôneas, inclusive a sua averbação procedida posteriormente à data do fato gerador.

Peço vênica para discordar do posicionamento, então adotado, pelas razões a seguir apresentadas.

A legislação aplicável à matéria estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de reserva legal, *ex vi* da alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393/1996, *supra* transcrito.

Conforme visto, a definição do que seja “área de reserva legal” encontra-se estabelecida no § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989:

§ 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.

A reserva legal é uma restrição ao direito de exploração das áreas de vegetações nativas e sua discutida averbação tem a função de dar publicidade a terceiros daquela restrição.

Tal posicionamento é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22.688/PB (Tribunal Pleno, sessão de 28 de abril de 2000) em que se discutia tal tema relativamente à produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária. Veja-se o tratamento dado à matéria em voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence:

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.

Esta posição continua sendo adotado pelo STF, conforme se pode verificar nos autos do MS 28.156/DF, cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça de 02 de março de 2007.

Assim sendo, a afirmativa de que a existência da área declarada como de reserva legal ou de que sua comprovação por outros meios, ou ainda de que sua averbação

posteriormente à ocorrência do fato gerador, supriria a condição estabelecida na lei não condiz com a norma que emana da análise conjunta da alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393, de 1996 e do § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989.

Tal norma estabelece a obrigação de dar publicidade a terceiros da criação de área correspondente a, no mínimo, 20% da propriedade rural protegida do uso indiscriminado, impondo ao proprietário um controle social em relação à conservação da cobertura vegetal daquela área.

Quando a Lei nº 9.393, de 1996 reproduziu a obrigatoriedade de averbação estabelecida no Código Florestal, não estava criando obrigação acessória, com vista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, mas, sim, repercutindo condição essencial à instituição de área de reserva legal, que deve ser cumprida pelo interessado para fruição da exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR.

O conceito de obrigação acessória, à luz do §2º do artigo 113 do CTN, confirma a conclusão trazida no parágrafo anterior, posto que a obrigatoriedade da averbação não foi criada por legislação tributária, sendo assim não há que se falar em obrigação tributária acessória:

113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Neste sentido, entendo ser condição essencial para a constituição de reserva legal a averbação de tal área à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente. Apenas cumprida tal condição será possível a exclusão de tal área da base de cálculo do tributo.

Sendo assim, apenas posteriormente à averbação considera-se constituída a área de reserva legal, não produzindo efeitos para períodos de apuração anteriores.

Na forma do art. 144 do CTN, 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.

Tendo em vista que a ausência de averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador, tais área deverão compor a base de cálculo para tributação do ITR.

Vê-se que o contribuinte promoveu a retificação das informações contidas em sua DITR discriminando as áreas de preservação permanente, sem, no entanto, discriminar a área de reserva legal, que conforme descrito acima, é de no mínimo 20%, por obrigatoriedade legal (como decidido pela autoridade julgadora de primeira instância). Veja-se excertos do recurso voluntário que trata do tema:

Esse segundo "Laudo Técnico" atende a exigência da fiscalização e autoriza, em princípio, a aceitação de toda a área apontada como sendo de preservação permanente (1,915,0ha).

Entretanto, no presente caso é preciso pressupor que esteja contida nessa área uma área de utilização limitada/reserva legal obrigatória de, no mínimo, 20% da área total do imóvel, pois seria difícil acreditar que além dessa área de preservação permanente, com 1.915,0ha, o imóvel ainda possui uma área distinta de reserva legal obrigatória de 521,0 ha. Se isso fosse verdade, é preciso considerar que praticamente todo o imóvel estivesse inserido dentro de área de proteção ambiental, pois a soma dessas duas áreas corresponde a 93,5% da sua área total, com isso, se considerada a área ocupada com benfeitorias, praticamente deixaria de existir área aproveitável destinada à pastagens e à produção vegetal.

(...)

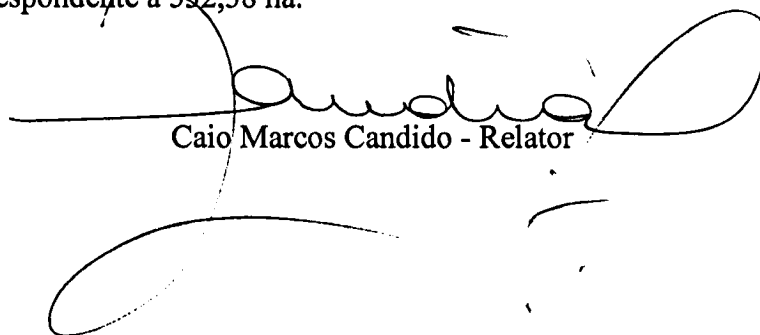
10. A obrigatoriedade da destinação de, no mínimo, 20% da área total do imóvel à título de reserva legal, em razão da sua localização, está prevista no art. 16, inciso III, da Lei nº 4771/1965 (Código Florestal), com a redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 2166/2001, da seguinte forma;

Tal ponto é confirmado pelo contribuinte em suas contrarrazões:

E para encerrar essa controvérsia, em 13 de janeiro de 2004, foi averbada à margem da escritura do imóvel, a área de 532,38 há, como de Reserva Legal, conforme certidão anexa.

No tocante à área de reserva legal que, de antemão, nunca foi requerido seu acatamento no presente recurso, sempre esteve preservada e impedida de ser explorada, tendo em vista o art. 16 e alíneas da lei nº 4.771/1965 (...)

Sendo assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para manter a tributação do ITR sobre a área de reserva legal, correspondente a 20%, correspondente a 532,38 ha.


Caio Marcos Candido - Relator