



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

Processo nº 13116.001370/2003-60
Recurso nº 336.861 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.517 – 2ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2011
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOÃO FERNANDES CUNHA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

ITR - ÁREA DE RESERVA LEGAL - NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 10 DA LEI Nº 9.393/96.

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 de imposição legal, mais precisamente da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis nºs 9.393/96 e 4.771/65 (Código Florestal). A averbação pode se dar, conforme se verifica no caso em apreço, após a ocorrência do fato gerador.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Elias Sampaio Freire, que dava provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Eivanice Canário da Silva e Damião Cordeiro de Moraes, que entendem ser desnecessária a averbação da área de reserva legal.

ELIAS SAMPAIO FREIRE – Presidente em Exercício

Gonçalo Bonet Allage - Relator

EDITADO EM: 18/04/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Francisco Assis de Oliveira Junior, Elias Sampaio Freire, Gustavo Lian Haddad, Eivanice Canário da Silva, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Freitas de Souza Costa e Ronaldo Lima de Macedo.

Relatório

Em face de João Fernandes Cunha foi lavrado o auto de infração de fls. 03-07, para a exigência de imposto sobre a propriedade territorial rural, exercício 1999, em razão da glosa de áreas declaradas como sendo de preservação permanente, de utilização limitada e de pastagens e, ainda, pela alteração do VTN, relativamente ao imóvel denominado Fazenda Vereda Boa Sorte, situado no município de Padre Bernardo (GO).

A autoridade lançadora justificou a constituição do crédito tributário da seguinte forma (fls. 06):

Falta de recolhimento do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, exercício de 1999, apurado após a alteração da declaração do contribuinte, por não ter sido apresentada a documentação requerida comprobatória da:

- *Área de preservação permanente (Laudo elaborado por Eng.º Agrônomo ou Florestal, conforme Código Florestal Brasileiro), sendo desconsiderado o valor declarado;*
- *Área de reserva legal, averbada à margem da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis, sendo desconsiderado o valor declarado;*
- *Utilização das pastagens (Vacinação do gado existente em suas pastagens durante o de 1998), sendo desconsiderado o valor declarado;*
- *Valoração da Terra Nua (Laudo de Avaliação de Imóveis Rurais, conforme NBR 8799 da ABNT), sendo considerado o VTN/ha constante no SIPT (Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal).*

As áreas de preservação permanente, de utilização limitada e de pastagens foram reduzidas de 270,0 ha para 0,0 ha, de 105,1 ha para 0,0 ha e de 138,0 ha para 0,0 ha (fls. 05).

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) considerou o lançamento procedente (fls. 42-52).

Por sua vez, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 301-34.284, que se encontra às fls. 123-129, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

ITR - ÁREA DE RESERVA LEGAL - AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL APÓS FATO GERADOR DO IMPOSTO

1 - A averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel, nos termos do art. 16, § 8º, do Código Florestal, tem a finalidade de resguardar a segurança ambiental, a conservação do estado das áreas na hipótese de transmissão de qualquer título, para que se confirme, civil e penalmente, a responsabilidade futura de terceiros eventuais adquirentes do imóvel. A exigência, como pré-condição ao gozo de isenção do ITR, de que a averbação seja realizada até a data da ocorrência do fato gerador do imposto, não encontra amparo na Lei ambiental (precedentes da CSRF).

ÁREA DE PROTEÇÃO PERMANENTE - LAUDO TÉCNICO - DIVERGÊNCIA ENTRE ÁREA APURADA E ÁREA DECLARADA - PREVALÊNCIA DO LAUDO

2 - Uma vez comprovada a existência de áreas de Preservação Permanente por meio de apresentação de Laudo Técnico elaborado por empresa especializada, devem tais áreas serem excluídas da incidência do ITR. Existindo divergência entre a área de Preservação Permanente declarada e a área efetivamente apurada pelo Laudo Técnico, há de prevalecer a área comprovada.

ÁREA DE PASTAGEM - ÍNDICE POR LOTAÇÃO MÍNIMA POR ZONA PECUÁRIA (ZP) - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS.

3 - Para comprovação das áreas de pastagens declaradas pelo contribuinte devem ser apresentados documentos hábeis a comprovar a existência de rebanho exigido para justificá-la, levando-se em conta o índice de lotação mínima por zona pecuária (ZP). Ante a não comprovação por parte do contribuinte, há de ser mantida a glosa realizada pela fiscalização.

VALOR DA TERRA NUA - ARBITRAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO COM BASE DO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRA (SIPT) - AFASTAMENTO - COMPROVAÇÃO POR MEIO DE LAUDO TÉCNICO ELABORADO POR EMPRESA ESPECIALIZADA. DIVERGÊNCIA ENTRE VTN DECLARADO NA DITR/99 E VTN APURADO. PREVALÊNCIA DO LAUDO.

4 - Ante a comprovação do VTN a preços de 1º de janeiro de 1999, por meio de Laudo Técnico elaborado por empresa

especializada, com atendimento às normas da ABNT (NBR 8799), há de ser afastado o valor arbitrado pela fiscalização com base no Sistema de Preços de Terra (SIPT).

5 - Existindo divergência entre o VTN declarado pelo contribuinte em sua DITR/99 e o VTN efetivamente apurado por Laudo Técnico, há de prevalecer o VTN comprovado pelo Laudo.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de ilegitimidade passiva e de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, deu parcial provimento ao recurso para excluir da incidência do ITR as áreas de Reserva Legal (110,52 ha) e de Proteção Permanente (260,00 ha), bem como para que o cálculo do imposto devido seja realizado com a aplicação do VTN apurado pelo Laudo Técnico apresentado pelo contribuinte.

Intimada do acórdão em 14/11/2008 (fls. 131), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, recurso especial às fls. 133-142, acompanhado do documento de fls. 143, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Divergindo da Câmara *a quo*, a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 302-36.585, exige a averbação, em data anterior ao fato gerador da obrigação tributária, da área de reserva legal junto ao Cartório de Registro de Imóveis;
- b) Da análise das alegações e da documentação apresentada pelo contribuinte, com a finalidade de justificar as áreas reserva legal, confirma-se o não cumprimento da exigência da averbação tempestiva das respectivas áreas junto ao registro de imóveis;
- c) A Lei nº 9.393/96 prevê a exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da incidência do ITR no artigo 10, inciso II. Considerando que esta regra trata da concessão de benefício fiscal, deve ser interpretado literalmente, de acordo com o artigo 111 do CTN;
- d) No caso dos autos, constata-se que as áreas declaradas de reserva legal não foram averbadas no Registro de Imóveis em data anterior à ocorrência do fato gerador, consoante determina a legislação, segundo documento de fls. 25-26;
- e) A Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, disciplinou o instituto da reserva legal e consagrou a exigência de sua averbação ou registro à margem da inscrição da matrícula do imóvel, vedada "a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou desmembramento da área" (Art. 16 § 2º);
- f) Assim como acontece com as áreas de preservação permanente, as áreas de reserva legal foram instituídas com a finalidade de atender aos

princípios da função social da propriedade e da proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado;

- g) À luz desses princípios, o Código Florestal vem sofrendo, desde a sua edição, inúmeras alterações, por meio de leis e medidas provisórias, que demonstram a dificuldade dos legisladores em conciliar os interesses dos diversos setores interessados na questão, principalmente porque há uma preocupação constante de todos os setores em se preservar as áreas de interesse ambiental, criando, para tanto, instrumentos legais;
- h) Exatamente por isso, a fim de flexibilizar as exigências legais relativas às áreas de reserva legal e atender aos anseios do setor produtivo rural, assim como delimitar a função da reserva legal como verdadeira área de conservação da biodiversidade, é que a averbação à margem da matrícula do imóvel se fez necessária;
- i) Inconteste que a finalidade da averbação da reserva legal na matrícula do imóvel é a de lhe dar publicidade, para que futuros adquirentes saibam identificar onde está localizada, seus limites e confrontações. Mais ainda, visa a imputar aos proprietários a responsabilidade de preservar tais áreas, já que o interesse na manutenção das mesmas é público;
- j) Uma vez definidos pela lei a área de reserva legal, os limites para sua exploração, e, finalmente, a obrigatoriedade de se averbar à margem da matrícula do imóvel, o legislador, buscando contrabalançar os interesses de toda a sociedade, permitiu que os proprietários de tais áreas, em contrapartida a tantas obrigações, tivessem algum tipo de benefício;
- k) Tal benefício é exatamente a possibilidade de exclusão, da incidência do ITR, das áreas caracterizadas como de reserva legal;
- l) É preciso ponderar que a necessidade do reconhecimento prévio do Poder Público, além de decorrer do comando legal segundo o qual o lançamento se reporta à data do fato gerador, objetiva assegurar a adequada aplicação do fim da norma, cerceando a ocorrência de fraudes e abusos, tanto mais que possibilita o seu controle, a um só tempo, pela sociedade e o Estado, dada a publicidade que decorre das exigências analisadas;
- m) No caso em comento, a área declarada de reserva legal foi averbada posteriormente à ocorrência do fato gerador;
- n) Portanto, pela ausência de averbação tempestiva, merece ser reformada a decisão recorrida.

Admitido parcialmente o recurso, no que se refere à área de reserva legal, por intermédio do Despacho nº 9202-00.286 (fls. 146), que restou confirmado pelo despacho de fls. 147, o contribuinte foi intimado, recolheu a parcela mantida da autuação e deixou de se manifestar, conforme informou a repartição de origem às fls. 167 e 169.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para considerar 110,52 hectares como área de utilização limitada e 260,00 hectares como área de preservação permanente (o lançamento reduziu tais áreas de 105,1 ha para 0,0 ha e de 270,0 ha para 0,0 ha, respectivamente), além de adotar o VTN apurado em laudo apresentado pelo contribuinte.

A recorrente insurgiu-se contra a exclusão da base de cálculo do ITR da área de reserva legal, suscitando que só faz jus a este benefício o contribuinte que tiver promovido a respectiva averbação à margem da matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, o que não ocorre no caso em tela, invocando como paradigma o acórdão nº 302-36.585.

Eis a matéria em litígio.

Pois bem, o artigo 10 da Lei nº 9.393/96 tem a seguinte redação:

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;*

Portanto, de acordo com tal regra, as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), estão excluídas da base de cálculo do ITR.

A chamada área de reserva legal ou de utilização limitada tem contornos estabelecidos pelo artigo 16 do Código Florestal, atualmente com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, da seguinte forma:

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal;

II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo;

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.

§ 1º. O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo.

§ 2º. A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas.

§ 3º. Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas.

§ 4º. A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver:

I - o plano de bacia hidrográfica;

II - o plano diretor municipal;

III - o zoneamento ecológico-econômico;

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida.

§ 5º. O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico - ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá:

I - reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinquenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional.

§ 6º. Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a:

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal;

II - cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º.

§ 7º. O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º.

§ 8º. A área de reserva legal deve 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, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

§ 9º. A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário.

§ 10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural.

§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.

A necessidade ou não de averbação da referida área no cartório de registro de imóveis, para fins de apuração da base de cálculo do ITR, é matéria bastante controvertida, tanto nos Tribunais Judiciais quanto no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Este julgador, inclusive, chegou a votar no sentido de que, comprovada a existência da área de reserva legal de alguma forma, inexistia o dever de averbá-la à margem da matrícula do imóvel.

Contudo, após profundos debates, principalmente no âmbito da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção, da qual faço parte, alterei meu posicionamento para entender que a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é, como regra geral, condição para sua exclusão da base de cálculo do ITR.

Acabei convencido de que a necessidade de averbação da área de reserva legal, embora com função declaratória e não constitutiva, decorre de imposição legal, mais precisamente da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis nºs 9.393/96 e 4.771/65 (Código Florestal), conforme acima destacado.

Atualmente, a infringência a tal mandamento, inclusive, dá ensejo à aplicação de multas pecuniárias, conforme determina o artigo 55 do Decreto nº 6.514/2008.

O ITR é tributo de natureza eminentemente extra-fiscal, sendo que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal está relacionada, muito além do direito tributário, à garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Salvo melhor juízo, o benefício tributário consistente na exclusão da base de cálculo do ITR da área de reserva legal só pode ser reconhecido se estiverem cumpridas as exigências da legislação ambiental.

E, no caso, penso que a decisão de segunda instância deve ser confirmada, pois o contribuinte atendeu a todas as exigências legais, na medida em que, embora após a ocorrência do fato gerador, que se deu em 01/01/1999, promoveu a averbação de área de utilização limitada de 110,52 hectares em 26/04/1999 (fls. 25 e 101).

Sob minha ótica, a averbação da área de utilização limitada pode se dar em momento posterior à ocorrência do fato gerador.

Conforme asseverou o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, no julgamento do recurso voluntário nº 342.455, “...havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou termos do poder público, mesmo com averbação posterior ao fato gerador, não me parece razoável arrostar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, ou seja, uma área averbada e comprovada em exercício posterior, certamente existia nos exercícios logo 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.”

Nesse sentido, ainda, trago à colação a ementa do seguinte julgado proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. LEI Nº 9.393/96. AVERBAÇÃO PRÉVIA DA RESERVA LEGAL. DESNECESSIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

1. "A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965." (REsp nº 1.060.886/PR, Relator Ministro Luiz Fux, in DJe 18/12/2009).

2. Agravo regimental improvido.

(STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp nº 1.157.239/DF, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, DJE de 04/06/2010)

Considerando a averbação da área de reserva legal de 110,52 hectares, ainda que em momento posterior à ocorrência do fato gerador, entendo que a decisão recorrida deve ser confirmada.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Gonçalo Bonet Allage

Processo nº 13116.001370/2003-60
Acórdão n.º **9202-01.517**

CSRF-T2
Fl. 180
