



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

Processo nº 13558.000937/2002-09
Recurso nº 332.988 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.484 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2010
Matéria ITR
Recorrente MUCURI AGROFLORESTAL S/A
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1998

Ementa: ÁREA DE RESERVA LEGAL – O sujeito passivo deve trazer elementos de prova suficientes para comprovar a existência de área de reserva legal constante de declaração de ITR, em consequência das normas gerais de Direito Tributário relativas ao lançamento por homologação.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Votaram, com o relator, pelas conclusões os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Nelson Mallmann.

Nelson Mallmann
Presidente

Helenilson Cunha Pontes
Relator

EDITADO EM:

18 MAI 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Helenilson Cunha Pontes, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, referente ao exercício de 1998, relativo a imóvel denominado “Bloco – 02 – ALC”, localizado no Município de Alcobaça BA, com área total de 2.032,9 ha, cadastrado no SRF sob o nº 3.829.925-9, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

O lançamento decorre das divergências de informações constatadas na área de Preservação Permanente e na área de Utilização Limitada, entre as dimensões declaradas, respectivamente, 740,2 ha e 386,0 ha, e as apuradas, respectivamente 97,0 ha e 0,0 ha.

Cientificado, em suas razões impugnatórias, apresentadas em 24.12.2002, o contribuinte sustenta que:

- a) Apesar dos esclarecimentos prestados, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração, sob o entendimento de que a área de Reserva Legal não estava devidamente averbada;
- b) o processo de averbação vem sendo retardado em razão de aquisição de terras rurais da Bahia, que estão sendo agregadas ao imóvel em questão, destinadas à plantação de eucalipto;
- c) a empresa se compromete a agilizar o processo de averbação, solicitando, para tanto, prazo para concluir as averbações das glebas rurais, sem que, com isso, seja prejudicada a arrecadação tributária, que ficará suspensa pelo tempo concedido, nos moldes legais.

A Delegacia Regional de Julgamento, na apreciação da Impugnação apresentada, exarou a seguinte decisão, representada pela ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1998

Ementa: FATO GERADOR DO ITR

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de áreas de preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento delas pelo Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL.



A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende de sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1998

Ementa: INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1998

Ementa: ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Lançamento procedente.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, com os seguintes fundamentos, em resumo:

- a) Esclarece o sujeito passivo que, em razão do grande volume de terras de sua propriedade, utilizou como parâmetro a fixação de percentual de 220% (vinte por cento) da área total como área de utilização limitada, como sempre o tem feito, sendo este percentual ajustado após a vistoria pelos órgãos florestais;
- b) a exclusão da Reserva Legal da base de cálculo do ITR não depende de prévia declaração do contribuinte, dispensando-se, portanto, a obtenção do Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta emitido pelo órgão florestal, e a consequente comprovação de averbação da Reserva Legal antes de ocorrer o fato gerador do ITR, como consta do parágrafo 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96, introduzido pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001 que, apesar de ter sido editada posteriormente ao fato gerador, por ter cunho interpretativo, aplica-se a este;
- c) os Tribunais Superiores têm admitido a utilização da regra contida no parágrafo 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393/96 de forma retroativa, por se tratar de regra mais benéfica ao contribuinte.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Helenilson Cunha Pontes, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto ser conhecido.

Trata-se de lançamento de ITR, exercício 1998, derivado da desconsideração de área de reserva legal, por ausência de prévia averbação junto ao registro de imóveis e de parte da área de preservação permanente, por falta de comprovação documental.

O sujeito passivo não impugnou a glosa da área de preservação permanente.

A DRJ considerou válida a glosa da área de reserva legal porquanto a exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende de sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente.

Legalmente (art. 1º, § 2º, inciso III, da Lei 4.771/65, incluído pela Medida Provisória 2.166-67, de 2001) a reserva legal é definida como a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.

Doutrinariamente, na dicção de PAULO DE BESSA ANTUNES, reserva legal “é um elemento importante da propriedade florestal, que é constituído por uma área, cujo percentual da propriedade total é definido em lei, variando conforme as peculiares condições ecológicas, em cada uma das regiões geopolíticas do País e que não pode ser utilizada economicamente de forma tradicional, isto é, destinar-se à produção de madeira ou de outra *comodity* que dependa da derrubada das árvores em pé.” (Direito Ambiental. 11ª Ed. Editora Lumen Juris : Rio de Janeiro, 2008, p. 526).

O art. 16, § 8º da Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação conferida pela Medida Provisória 2.166-67, de 2001, estabelece que “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.”

A título de registro, cabe observar, a normativa legal ambiental impõe o dever de averbar a reserva legal, mas não estabelece o momento em que este dever deve ser cumprido, nem sanção para o descumprimento deste dever.

Para colmatar esta lacuna, foi editado o Decreto 6.514, de 2008, alterado pelo Decreto 6.696, de 2008, fixando multa administrativa para quem estiver com área sem averbação da reserva legal junto ao registro de imóveis (art.55), a partir de 11 de dezembro de 2009 (art. 152). Este prazo foi prorrogado para o dia 11 de junho de 2011, através do Decreto 7.029, de 10 de dezembro de 2009.

Vale dizer, atualmente nem mesmo sob a perspectiva do Direito Ambiental o não registro da reserva legal constitui ilícito possível de imposição de sanção.



Entendo que a reserva legal não depende de registro público para a sua existência jurídica. Se assim fosse, bastaria que este registro nunca fosse realizado para que o conjunto de regras a ela pertinentes caísse no vazio por absoluta falta de suporte fático para sua aplicação.

A reserva legal é uma limitação jurídica que adere (juridicamente constitui uma obrigação *propter rem*) à utilização da propriedade, impondo a ela restrição à sua exploração econômica. A reserva legal é ônus imposto à exploração da propriedade pelo direito, de forma cogente, e independe da vontade do proprietário do imóvel rural e *a fortiori* de providência formal que este deva tomar junto ao cartório de registro de imóveis.

Parece-me de clareza solar que a citada norma do Código Florestal ao exigir a averbação da área de reserva legal junto ao registro de imóveis tem o notório objetivo de tornar público o atendimento de um dever legal (a observância de determinada área como reserva florestal) e, assim, atuar em consonância com os objetivos preservacionistas da legislação ambiental e permitir a identificação e a apuração de responsabilidades na esfera do Direito Ambiental relativamente ao descumprimento dos seus comandos.

O registro da área de reserva legal no registro de imóveis pelo proprietário rural tem o objetivo de demonstrar junto a terceiros (Poder Público e sociedade em geral) o atendimento às exigências de uso sustentável dos recursos naturais e conservação.

A reserva legal é uma limitação ao direito de propriedade que, por imposição da legislação ambiental, deve ser publicizada mediante a averbação no registro de imóveis. Este ato registral, no entanto, não tem o condão de constituir ou de fazer existir a reserva legal, e os deveres a ela pertinentes impostos ao seu proprietário.

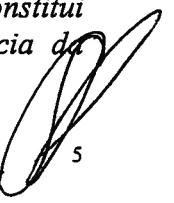
A averbação, por essência, é ato jurídico que diz com a função de publicização inerente ao sistema de registros públicos em vigor no direito Brasileiro, conforme lapidar lição doutrinária de MARIA HELENA DINIZ:

"A averbação relaciona-se, portanto, com a necessidade de exarar fatos ou atos que, não sendo constitutivos de domínio ou de ônus, sejam atinentes a alterações dos caracteres do imóvel e do titular do direito real, ocorridas após a matrícula e o registro, com o objetivo de assegurar a publicidade daquelas mutações objetivas e subjetivas." (Sistema de registros de imóveis. 4ª. Ed. Saraiva : São Paulo, 2003, p. 50).

A confirmar a estreita vinculação entre o objetivo meramente publicístico, e não constitutivo da averbação da reserva legal, está o art. 167, inciso II, item 22 da Lei de Registros Públicos (Lei 6.015, de 31 de dezembro de 1973) que estabelece a competência do Cartório de Registro de Imóveis para lavra tal ato jurídico registral.

A averbação é ato jurídico que tem natureza meramente declaratória da existência da reserva legal, jamais constitutiva, como ensina PAULO DE BESSA ANTUNES:

"A Reserva Florestal Legal deverá ser averbada no Registro de Imóveis para conhecimento de terceiros, a sua não-averbação, no entanto, não exonera o proprietário da obrigação de respeitá-la, pois ela não se constitui pela averbação, que é um simples registro que declara a existência da



5

Reserva Legal e que não a constitui, de forma alguma.” (Direito Ambiental. 11ª Ed. Editora Lumen Juris : Rio de Janeiro, 2008, p. 526).

DE JUSTIÇA: Este entendimento e aceito pela Jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI N.º 9.393/96.

1. A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

2. O ITR é tributo sujeito à homologação, por isso o § 7º, do art. 10, daquele diploma normativo dispõe que:

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.

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

3. A isenção não pode ser conjurada por força de interpretação ou integração analógica, máxime quando a lei tributária especial reafirmou o benefício através da Lei n.º 11.428/2006, reiterando a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b"), verbis:

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.

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;

V - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;



4. A imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, impondo ao julgador na apreciação da lide ater-se aos critérios estabelecidos em lei.

5. Consectariamente, decidiu com acerto o acórdão a quo ao firmar entendimento no sentido de que "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. Reconhece-se o direito à subtração do limite mínimo de 20% da área do imóvel, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965, relativo à área de reserva legal, porquanto, mesmo antes da respectiva averbação, que não é fato constitutivo, mas meramente declaratório, já havia a proteção legal sobre tal área".

6. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

7. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.060.886, Rel. Min. Luiz Fuz, 1ª. Turma, DJe 18/12/2009).

Assim, o dever de registrar a área de reserva legal no cartório de imóveis imposto pela legislação ambiental, não tem o condão de constitui-la.

Segundo o direito positivo vigente na atualidade, o eventual descumprimento do dever de averbar no Registro de imóveis a área de reserva legal, na perspectiva do Direito Ambiental só poderá ser objeto de sanção a partir de 11 de junho de 2011, a teor do previsto no Decreto 7.029, de 10 de dezembro de 2009.

No âmbito do Direito Tributário, a norma do art. 10, § 7º da Lei 9.393/96, com a redação conferida pela Medida Provisória nº 2.166, de 24 de agosto de 2001, é expressa no sentido de afastar a comprovação **prévia** das áreas declaradas pelo contribuinte como isentas do ITR, o que não significa que tal comprovação esteja definitivamente dispensada.

O que a Medida Provisória 2.166-67 estabelece é que a declaração de áreas isentas de ITR, formulada pelo contribuinte quando do autolançamento do imposto, "não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante". Este comando legal, no entanto, deve ser interpretado à luz das normas gerais previstas no Código Tributário Nacional acerca do lançamento por homologação, a que está submetido o ITR, no qual compete sempre ao sujeito passivo demonstrar a realidade dos fatos por eles declarados, especialmente quando influem diretamente na determinação da base de cálculo tributária.

O ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo dever do contribuinte comprovar a veracidade dos fatos jurídicos por ele declarados para efeito de apuração da base de cálculo tributável.



Interpreto a norma da MP 2.166-67 como tendo dispensado o contribuinte de previamente provar a existência de área declarada como isenta de ITR, o que não lhe exime do dever de produzir tal prova quando intimado pelo ente tributante, dentro do devido processo legal. Entendimento contrário levaria ao paroxismo de se admitir que o contribuinte possa firmar declarações, com caráter tributário, e não tenha o dever de demonstrar a sua veracidade, o que evidentemente está fora da moldura interpretativa possível e admissível para o referido texto legal.

No caso em análise, o sujeito passivo declara a existência de área de reserva legal, no entanto, não traz aos autos qualquer elemento de prova suficiente para comprovar a efetiva e real manutenção da área de floresta.

Na sua peça impugnatória, a Impugnante (fls. 36) “solicita a concessão de prazo de 6 (seis) meses para concluir as averbações de suas glebas rurais, sem que, com isso, seja prejudicada a arrecadação tributária que ficará suspensa pelo tempo concedido, na forma da lei.”

No recurso voluntário, o sujeito passivo não traz aos autos qualquer comprovação de ter efetuado as citadas averbações, limitando-se ao argumento jurídico segundo o qual a legislação teria dispensado a apresentação de comprovante da averbação antes da ocorrência do fato gerador do ITR.

Independentemente do efeito interpretativo (e retroativo) que eventualmente se atribua a Medida Provisória 2.166-67, o fato é que, em qualquer hipótese, na sistemática do lançamento por homologação, está o contribuinte obrigado a comprovar a afirmação constante da declaração dirigida ao Fisco, quando da apuração da base de cálculo. Se o sujeito passivo declara a existência de área de reserva legal para efeito de ITR, é inelutável o seu dever de trazer aos autos elementos de prova que comprovem tal afirmação, tais como o ato declaratório ambiental – ADA, averbação no registro de imóveis ou mesmo laudo técnico, dentro das formalidades legais.

Não sou daqueles que entende que a única forma de comprovar a existência de reserva legal seja a averbação da área do registro imobiliário (nem mesmo que a isenção de ITR esteja condicionada a tal registro), mas penso que o dever de comprovar a existência desta área insere-se no dever geral de prova decorrente da sistemática do lançamento por homologação, até porque a reserva legal constitui um conceito de fato, que nasce e se verifica na realidade.

Por essas razões, nego provimento ao recurso voluntário.

Helenilson Cunha Pontes

