

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

Processo nº 13984.001444/2003-39
Recurso nº 334.571 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.435 – 2ª Turma
Sessão de 28 de outubro de 2009
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PLÍNIO LETTI FILHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL.
AVERBAÇÃO. ATO CONSTITUTIVO.**

A averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário/possuidor é ato constitutivo da reserva legal; portanto, somente após a sua prática é que o sujeito passivo poderá suprimi-la da base de cálculo para apuração do ITR.

**BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.
EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.
PRESCINDIBILIDADE.**

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, somente após a vigência do Decreto nº 4.382, de 19/09/2002 é que se tornou imprescindível a informação em ato declaratório ambiental protocolizado no prazo legal.

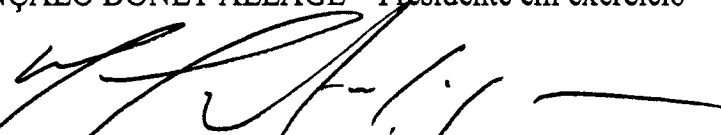
Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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



GONÇALO BONET ALLAGE – Presidente em exercício



MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

EDITADO EM: 04 DEZ 2009

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência [folhas 95/112] interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão da então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, mediante o Acórdão n. 303-34.077 [folhas 84/92], cuja ementa transcrevo:

Assunto: Imposto sobre a propriedade Territorial Rural-ITR

Exercício: 1999

Ementa: ITR/1999. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO POR GLOSA DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.

Tendo sido trazido aos Autos documentos hábeis, revestidos das formalidades legais, que comprovam as áreas de reserva legal e preservação permanente da propriedade, como a averbação efetivada à margem da matrícula do respectivo Cartório de Imóveis, o ADA, mesmo entregue a destempo, memorial técnico, plantas e demais elementos que corroboram a informação prestada pelo recorrente, é de se reformar o lançamento como efetivado pela fiscalização, para que seja dado provimento ao Recurso.

A recorrente utiliza como paradigma, o acórdão n.º 302-36.278, relatado pelo ilustre Conselheiro Walber José da Silva [folha 97]:

RECURSO VOLUNTÁRIO

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL-ITR EXERCÍCIO DE 1997. 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 legal devem

ser averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente.

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

A recorrente aduz em razões recursais, que [folhas 95/112]:

(i) Existe divergência entre os acórdãos, acerca da necessidade de protocolização tempestiva do ADA e de averbação do imóvel;

(ii) A exigência do ADA não caracteriza obrigação acessória;

(iii) Houve no caso em tela, a protocolização intempestiva do ADA;

(iv) A Lei 4.771/65 exige a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

A ilustre Presidente da então 3ª Câmara, do 3º Conselho de Contribuintes, em análise preliminar de juízo de admissibilidade, concedeu seguimento ao recurso especial em apreço [folha 131/133].

Em contra-razões ao supracitado recurso, o sujeito passivo da obrigação tributária, colaciona farta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que corrobora a tese sustentada e defende ainda [folha 137/200]:

(i) Desnecessidade da apresentação do ADA para gozo e fruição da isenção do ITR, com fundamento no artigo 10, §7º da Lei 9.393/96, alterado pela MP n.º 2.166-67 de 2001;

(ii) Que a área identificada foi demonstrada, por meio de averbação à margem do imóvel, de laudos técnicos, de levantamentos planimétricos e de declaração emitida pelo próprio IBAMA;

(iii) Por outro lado, que, a Lei 4.771/65 permite ao sujeito passivo a utilização de outros meios de prova, que não a apresentação de ADA;

(iv) Ser suficiente a comprovação de existência da área rural isenta do imposto, conforme se pode inferir do disposto no artigo 10 da Lei 9.393/96;

(v) Por fim, pugna pela manutenção do decisum recorrido;

É o relatório.



3

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR, Relator

Ao analisar os pressupostos de admissibilidade, adiro ao entendimento manifestado no despacho n. 370/2007 [fl. 133], qual seja, pelo conhecimento do recurso especial interposto:

[...] analisando os acórdãos apresentados, verifica-se a divergência entre os julgados, pois o acórdão paradigma entende que para a fruição do benefício de exclusão das áreas de preservação permanente e de utilização limitada na data da ocorrência do fato gerador do imposto, ao passo que o acórdão recorrido entendeu que a declaração do recorrente, para fins de isenção do ITR, relativamente a essas áreas, não está sujeita prévia comprovação por parte do declarante.

Assim, atendidos os pressupostos de admissibilidade, passo ao exame do mérito.

Devolve-se a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais o exame quanto à essencialidade ou não do cumprimento de determinadas exigências ou formalidades para fins de inclusão na base de cálculo do imposto territorial rural - ITR das áreas rurais de proteção ambiental, conforme artigo 11 da Lei nº 8.847/94, *verbis*:

Art. 11. São isentas do imposto as áreas:

I – de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989.

(...)

Embora ambas as áreas sejam protegidas, há distinção na legislação no que se refere ao tratamento fiscal a elas dispensado, especialmente quanto às exigências a serem cumpridas.

Para a área conceituada como reserva legal pelo artigo 16, §2º do Código Florestal, com a redação trazida pela Lei nº 7.803/89, a exigência é a averbação no órgão competente de registro da destinação para preservação ambiental de área não inferior a 20% do total do imóvel, conforme região. É o que se conclui da combinação com a parte final do artigo 11 inciso I da Lei nº 8.847/94, acima transcrito.

Tem-se que a, ao alterar o art. 16 da Lei nº 4.771/65, acrescentou-lhe dois parágrafos, sendo que, na hipótese dos autos, interessa-nos o § 2º, com a seguinte redação, in verbis:

“Art. 16.

§ 1º.

§ 2º. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o

corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área."

Além da definição, merecem ressaltos os efeitos da averbação de determinada área imobiliária como reserva legal. Não se trata de formalidade, mas sim de ato constitutivo. Ela modifica o direito real sobre o imóvel e para tanto deve ser adotada a mesma forma, que é o registro no órgão competente, nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, *verbis*:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Por essa razão é que o Código Florestal passou a exigir a averbação no registro de propriedade do imóvel, fazendo com que a partir de então sobre aquela área o proprietário se submeta às limitações administrativas que lhe são impostas pela lei. Nesse sentido, transcrevo voto do Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro (Acórdão nº 303-34.883 de 07/11/2007, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes):

Consoante pródiga jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, v.g. os EDcl no AgRg no REsp 255170 / SP, Min. Luiz Fux e o RMS 18301 / MG, Min. João Otávio de Noronha, a reserva legal representa uma modalidade de limitação administrativa à propriedade rural.

Como tal, tanto pode sujeitar o proprietário a obrigações de não fazer (o corte raso) quanto de fazer (de delimitar a área de reserva e averbá-la junto ao órgão competente).

Vejase a lição Maria Silvia di Pietro (Direito Administrativo. São Paulo. Atlas . 2003. 15ª ed., p. 128)

As limitações podem, portanto, ser definidas como medidas de caráter geral, impostas com fundamento no poder de polícia do Estado, gerando para os proprietários obrigações positivas ou negativas, com o fim de condicionar o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social.(destaquei)

De se notar, que, para a solução da lide, interessa definir em que momento se considera constituída tal restrição administrativa, pois somente após a sua constituição é que se configura a debatida hipótese de incidência "negativa", que exclui as áreas submetidas à restrição do pagamento do ITR.

Com as devidas vênias, portanto, não me filio ao entendimento de que a averbação seria apenas uma mera formalidade, cujo descumprimento implicaria multa administrativa, e só:

Não se admite que o Fisco afirme sustentação legal no Código Florestal para exigir averbação das áreas como condição ao seu reconhecimento como isentas de tributação pelo ITR.



Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção do ITR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65(Código Florestal)

(...)

De fato agrediria a lógica elementar estabelecer como condição prévia à isenção de área sob reserva legal, o mero ato de averbação, acessório, complementar na tarefa central de buscar a preservação da área, e que cumpre a finalidade específica de dar conhecimento erga omnes, de forma a que qualquer adquirente posterior esteja ciente e possa ser responsabilizado pelo descumprimento da limitação de utilização imposta por lei, para áreas com certas características geográficas, ecológicas, históricas, de interesse ambiental, que constituem patrimônio nacional a ser obrigatoriamente preservado, independentemente de qualquer ato declaratório do fisco ou de qualquer outro órgão administrativo. A definição de área de reserva legal é estabelecida no Código Florestal, a existência de áreas conforme a definição caracteriza a obrigação imposta não apenas ao proprietário, mas a todos, inclusive à administração pública, de preservação de tal área (Recurso Voluntário nº 127.562, de lavra do i. Conselheiro Zenaldo Loibman)

É uma peculiaridade da reserva legal a eleição pelo próprio proprietário ou possuidor de qual parte da propriedade, não inferior a 20%, será reservada para a proteção ambiental. É a única modalidade que apresenta essa característica, nas demais, por exemplo a área de preservação permanente, a própria lei cuida de delimitá-la. Repito: somente se constitui reserva legal com a averbação da área eleita pelo proprietário/possuidor.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou-se nesse mesmo sentido. Transcrevo o resultado de pesquisa realizada pelo Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro (Acórdão nº 303-34.883 de 07/11/2007, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes):

No Pretório Excelso, tal posição firmou-se a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB (Tribunal Pleno, relatado pelo Ministro Moreira Alves, DJ de 28/04/2000) em que se discutia os efeitos da constituição de reserva legal sobre o cálculo da produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária.

...

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º, caput, parágrafo, da Lei 8.629/93, tendo em vista o disposto no art. 10, IV dessa Lei de Reforma Agrária. Diz o art 10:

Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:

(...)

IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

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

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 2º do art 16 da Lei nº 4.771/65 não existe a reserva legal. (os destaques não constam do original)

Nessa mesma linha, o MS 23.370-2/GO, Tribunal Pleno, Relator designado Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 28/04/2000:

EMENTA:

1 - Reforma agrária: apuração da produtividade do imóvel e reserva legal:

A "reserva legal", prevista no art. 16, § 2º do Código Florestal, não é quota ideal que possa ser subtraída da área total do imóvel rural, para o fim do cálculo de sua produtividade (cf. L. 8.629/93, art. 10, IV), sem que esteja identificada na sua averbação (v.g MS 22.688)

Apenas para demonstrar a manutenção desse entendimento jurisprudencial na Excelsa Corte, trago à colação o MS 25186 / DF, Tribunal Pleno, de relatoria do Ministro Carlos Brito, publicado no DJ de 02/03/2007:

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a área de reserva florestal não identificada no registro imobiliário não



é de ser subtraída da área total do imóvel para o fim de cálculo da produtividade. Precedente: MS 22.688.

Peço licença para transcrever novamente outro trecho do voto condutor onde tal entendimento fica consignado:

Relembrando o que observou o Ministro Pertence, uma diferença essencial entre as áreas de reserva legal e de preservação permanente, é exatamente a ausência de pré-definição de quais são as áreas efetivamente sujeitas a proteção diferenciada.

Antes da demarcação, portanto, o efeito invocado no voto condutor resta esvaziado, pois inexistente área a proteger, apenas a obrigação de se constituir um percentual sujeito a proteção.

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

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

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

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.

A outra divergência é quanto à necessidade ou não do Ato de Declaração Ambiental - ADA para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

Em complemento ao Código Florestal e ao artigo 11 da Lei nº 8.847/94, abaixo transcrita, tem-se o artigo 10, *caput*, da Lei nº 9.393, de 19/12/1996, *in 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.

(...)

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;

...

Mas, a exigência é encontrada no artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 43, de 07/05/1997, com a redação dada pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 67, de 01/09/1997, *verbis*:

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

I - de preservação permanente;

II - de utilização limitada.

§ 1º A área total do imóvel deve se referir à situação existente à época da entrega do DIAT, e a distribuição das áreas, à situação existente em 1º de janeiro de cada exercício, de acordo com os incisos I e II.

(...)

§ 3º São áreas 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:

...

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.

(...)

Nos termos acima está claro que o contribuinte tem o prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao Ibama. Sendo que para o exercício de 1998, o prazo se expirou em 31/05/1999, ou seja, seis meses após o prazo final para a entrega da DITR/1998, que foi 30/11/1998, conforme Instrução Normativa SRF nº 136, de 20/11/1998. **A questão é saber se tal regra, veiculada por instrução normativa, encontra guarida no ordenamento jurídico.** Entendo que não. De fato, não recebeu a autoridade administrativa delegação legal para criar exigências necessárias ao gozo da isenção:

Constituição Federal:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:



...

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

...

V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;

Isto porque o artigo 10, *caput*, da Lei nº 9.393, de 19/12/1996, cuidou somente de adotar como modalidade o lançamento por homologação, conforme artigo 150, §4º do CTN, o que implica, necessariamente, a ulterior verificação do pagamento realizado pelo sujeito passivo. Contraria o disposto no artigo 150, §6º da Constituição Federal e o artigo 97, inciso IV do CTN o entendimento de que criar exigências por instrução normativa para o gozo do benefício de redução da base de cálculo estaria em consonância com a expressão “*nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal*”.

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.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 150 (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

...

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Reitero que a delegação através da expressão “*nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal*” cinge-se às verificações necessárias para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte, não alcançando, muito menos, os procedimentos praticados junto aos órgãos de proteção do meio ambiente, no caso o IBAMA.

E, em arremate, traz-se também as disposições dos artigos 176 e 179 do CTN que reservam apenas à lei a competência para especificar as condições e requisitos necessários ao gozo da isenção, seja ela específica ou geral:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

...

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

Concluindo, entendo que para o período lançado a ausência do Ato de Declaração Ambiental – ADA não é impedido para o gozo da isenção; caso distinto da exigência de averbação, que é requisito para constituição da área de reserva legal.

Em razão do exposto, entendo que deve ser incluído na base de cálculo do ITR o valor correspondente à reserva legal não averbada à época do fato gerador e excluído o valor correspondente à área de preservação permanente, mesmo que ausente o ADA.

Voto pelo provimento parcial do recurso especial interposto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator