



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

Processo nº 10183.003870/2006-97
Recurso nº 343.247 Voluntário
Acórdão nº 2102-01.512 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria ITR
Recorrente AGROPECUÁRIA CÉU ABERTO LTDA.
Recorrida DRJ em CAMPO GRANDE-MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. GLOSA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL AO IBAMA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 2001, a apresentação do ADA ao Ibama é obrigatória para fins de redução do valor devido a título de ITR, ou seja, para exclusão das áreas de preservação permanente. Aplicação do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação dada pela Lei nº 10.165/2000.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO.

Cabe ao contribuinte interessado apresentar a documentação comprobatória da existência das áreas que pretende excluir da tributação pelo ITR (como é o caso da área de preservação permanente). Sem provas que atestem de forma irrefutável a existência e o alcance das referidas áreas, não há como aceitar as informações prestadas em DITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ.

O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige 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 no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis - CRI é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Afastar a necessidade de

averação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada. Ainda, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (*O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas*), poderá averbar no CRI a área de reserva legal, podendo fruir da isenção tributária. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início da ação fiscal.

ITR - PLANO DE MANEJO FLORESTAL - COMPROVAÇÃO DE SUA EXISTÊNCIA E CUMPRIMENTO

Para fins de apuração do ITR, considera-se como área de exploração extrativa aquela que comprovadamente tenha um plano de manejo sustentado, e cujo cronograma esteja comprovadamente sendo cumprido ao longo do exercício a que se refere a DITR. Sem tal comprovação, não há como acolher a área de exploração extrativa declarada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (relatora) e Atilio Pitarelli que reconheciam uma área de reserva legal de 22.999,2 hectares. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Assinado Digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente

Assinado Digitalmente

Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti - Relatora

EDITADO EM: 24/08/2011

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (Presidente), Rubens Mauricio Carvalho, Nubia Matos Moura, Atilio Pitarelli, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Carlos Andre Rodrigues Pereira Lima.

Em face da contribuinte acima identificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/09 para exigência do Imposto Territorial Rural (ITR) em razão da revisão da DITR entregue para o exercício de 2002, relativamente ao imóvel denominado “Fazenda Céu Aberto”, localizado no Município de Aripuanã - MT.

De acordo com os esclarecimentos constantes do Auto, o lançamento decorreu da alteração da área total do imóvel, glosa da área declarada como sendo de utilização limitada (reserva legal) e de exploração extrativa no imóvel.

Através deste lançamento, foram alteradas as áreas declaradas pela contribuinte da seguinte forma (cf. quadro de fls. 04):

2003	Declarado	Considerado no lançamento
Área de Utilização Limitada	22.999,2	0,0
Área total do imóvel	28.749,0	31.249,8
Exploração Extrativa	5.000,0	0,0

Cientificada do lançamento, a Interessada apresentou a Impugnação de fls. 124/135, por meio da qual alegou que encontrara um ADA apresentado ao Ibama no ano de 2000, e que a área de reserva legal de 14.374,5 estaria lá declarada; mas que ainda que não o tivesse apresentado, teria o direito à dedução desta área na apuração do ITR, em face do entendimento jurisprudencial a respeito. Alegou ainda que o imóvel tinha área de preservação permanente, a qual, apesar de não ter sido declarada efetivamente existia e deveria ser reconhecida (de 2.541,0 hectares).

Alegou ainda que a área de exploração extrativa estaria devidamente averbada à margem do Registro de Imóveis.

Na análise de tais alegações, os membros da DRJ em Campo Grande decidiram pela parcial manutenção do lançamento, acolhendo, como comprovadas as seguintes áreas, *verbis*:

Assim, com base no ADA de 2000, à fl. 138, é possível afastar a tributação do ITR somente com relação à áreas de reserva legal no valor de 14.374,5 ha, para o exercício de 2002.(...)

Como este mesmo ADA não contemplava a área de preservação permanente que a contribuinte alegara possuir em sua propriedade, não foi acolhida a pretensão de deduzir esta área do ITR devido.

Inconformada com tal decisão, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 103/179, por meio do qual reitera os argumentos expostos em sua Impugnação, requerendo, porém, que fosse reconhecida uma área de reserva legal total de 27.999,8925, bem como uma área de preservação permanente de 3.002,8155. Acostou ao recurso os documentos de fls. 180/414.

Os autos então foram remetidos a este Conselho para julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Relator

A contribuinte teve ciência da decisão recorrida em 24.07.2008, como atesta o AR de fls. 92. O Recurso Voluntário foi interposto em 25.08.2008 (dentro do prazo legal para tanto), e preenche os requisitos legais - por isso dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de lançamento efetuado para a exigência de ITR relativo ao Exercício 2002 em razão da glosa das áreas de reserva legal e de exploração extrativa, além de alteração na área total do imóvel da Recorrente.

No que diz respeito à área total do imóvel apurada pela fiscalização, a Recorrente não se insurgiu, tendo somente requerido o reconhecimento das áreas de reserva legal, preservação permanente e exploração extrativa. A decisão recorrida deixou de acolher a alegada comprovação das áreas de preservação permanente e de exploração extrativa, tendo, porém reconhecido a área de reserva legal constante do ADA apresentado em sede de Impugnação.

Antes de entrar no mérito de cada uma destas glosas, é necessário analisar a alegação da Recorrente de que não seria obrigatória a prévia apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) como condição para a fruição da isenção do ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal.

A lei nº. 9.393/96, em seu art. 10, § 1º exclui da área a ser tributada as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, *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.

§ 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.

(...).

Já a Lei nº 10.165/2000 determinou que art. 17-O da Lei nº 6.938/81 passasse a vigorar com a seguinte redação:

"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. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA." (AC)

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

"§ 2º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do Ibama." (NR)

"§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais)." (NR)

"§ 4º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei." (NR)

"§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do Ibama, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis." (NR)

A referida norma, como se vê, passou a determinar a obrigatoriedade de apresentação do ADA para fins de redução do valor devido a título de ITR, ou seja, para exclusão das áreas de reserva legal e utilização limitada.

Desde então, esta obrigação consta inclusive do Decreto nº 4.382/02, que versa sobre a exigência do ITR, que assim dispõe:

***Art. 10.** Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1, inciso II):*

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1);

(...)

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

$$(\dots)$$

Em sede de Impugnação, a Recorrente trouxe aos autos o ADA de fls. 138, apresentado ao Ibama em 23.03.2000, e no qual foi declarada uma área de 14.374,5 hectares como sendo de reserva legal.

Com a apresentação do referido Ato, a decisão de primeira instância reputou como comprovada a área de reserva legal de 14.374,5 hectares.

No Recurso Voluntário, a Recorrente insiste que a totalidade da área declarada como sendo de reserva legal (22.999,2 hectares) deverá ser reconhecida, por existir de fato (deve-se ressaltar que a área total da reserva legal então existente seria de 27.999,8925, superior ao montante originalmente declarado). Além disso, trouxe um ADA apresentado em 20.03.2001 (fls. 2140), do qual consta uma área de reserva legal de 26.999,8.

Aqui, da mesma forma que ocorreu em relação à área de preservação permanente, a área declarada pela própria Recorrente como sendo de reserva legal no ano de 2000 (ADA originalmente apresentado) foi de 14.374,5. No ano seguinte (2001), a área foi majorada para 26.999,0 hectares, valor este que a Recorrente pretende seja reconhecido.

Com a apresentação deste novo ADA, restou suprida uma exigência legal para que a Recorrente pudesse excluir a referida área da tributação pelo ITR.

É de se ressaltar aqui que a área pretendida pela Recorrente corresponde a 80% da área total de sua propriedade, quando a averbação no Registro de Imóveis é a de 50% do imóvel como sendo de reserva legal.

Tal diferença, porém, parece ser plenamente justificável, na medida em que a averbação da área de reserva legal é anterior à alteração legislativa promovida em 2001 - que determinou que a Reserva Legal na Amazônia Legal não poderia ser inferior a 80%. Por isso a majoração da área da reserva legal na propriedade da Recorrente.

Além disso, a averbação da referida área seria despicienda – desde que sua existência fosse efetivamente comprovada, já que o ato de averbação da reserva legal no Registro de Imóveis (para fins de apuração do ITR) não é constitutivo, mas meramente declaratório. O artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, assim dispõe:

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;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

[...]

§ 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.

(sem destaques no original - § 7º acrescido pela MP nº 2166-67, de 2001)

Decorre da leitura das referidas normas que a lei (específica) tributária – que regulamenta a exigência do ITR – não exige a prévia averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis como condição para a fruição da isenção. Ao contrário, a lei estabelece que a responsabilidade sobre as informações prestadas na DITR a este respeito é exclusiva do contribuinte.

Por outro lado, o Código Florestal estabelece em seu artigo 16, § 8º que:

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:

(...)

§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.

Referido § 8º foi introduzido por meio da MP nº 2.166-67, de 2001, mas já encontrava previsão na antiga redação do § 2º do mesmo artigo, conforme redação dada pela Lei nº 7.803/89.

Contudo, a redação deste dispositivo legal não tem o intuito de estabelecer uma condição à utilização da reserva legal para fins de ITR. Ao contrário, foi a forma encontrada pelo legislador para garantir que as áreas de reserva legal seriam preservadas (ainda que o imóvel rural fosse transmitido a terceiros), e também para dar publicidade à existência destas áreas.

Neste sentido:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR
Exercício: 1997 ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. A obrigatoriedade de averbação, nos termos do parágrafo 8º do art.16 da Lei 4.771/65 (Código Florestal), tem a finalidade de*

resguardar, distinta do aspecto tributário 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 qualquer título, mediante a assinatura de Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental competente. A exigência da averbação como pré-condição para o gozo de isenção do ITR não encontra amparo na Lei ambiental. O § 7º do art. 10 da Lei nº 9.939/96 determina literalmente a não obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração por parte do declarante, ficando, todavia, responsável pelo pagamento do imposto correspondente, acrescido de juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado posteriormente que sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA. A recusa de sua aceitação, por intempestividade, em face do prazo previsto da IN SRF nº 6797, não tem amparo legal. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

(Recurso n.º 330.592, julgado em 07.11.2007)

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 nº 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 1060886/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2009, DJe 18/12/2009)

Por tudo isso, e considerando que a lei tributária não faz menção à necessidade da averbação da área de reserva legal no Cartório do Registro de Imóveis para que o contribuinte possa excluir a referida área da base de cálculo do ITR, entendo que assiste razão ao Recorrente.

Vale ressaltar que o imposto em exame está sujeito ao lançamento por homologação, razão pela qual o contribuinte declara a área de reserva legal de sua propriedade, assumindo a responsabilidade – perante o Fisco – em relação aos valores informados. Certo é que na eventualidade de a fiscalização entender que a área informada não está correta, poderá (e deverá) o lançamento ser revisto, nos termos da lei, sofrendo então o contribuinte todas as sanções previstas em lei, inclusive com o pagamento do valor devido a título de ITR, acrescido de multa e juros.

Outra questão extremamente relevante quando se trata da área de reserva legal é que a legislação prevê a exclusão desta área da base de cálculo do imposto com o claro intuito de incentivar a preservação das florestas em nosso país, razão pela qual exigir formalidades exageradas para a fruição deste benefício seria ir de encontro à própria *mens legis*.

Sendo assim, é de se reconhecer a integralidade da área declarada pela Recorrente como sendo de reserva legal, isto é, de 22.999,2.

Por fim, há que se analisar a parcela do lançamento que se refere à glosa da área declarada como sendo de exploração extrativa.

Neste ponto, o lançamento se deu pela falta de apresentação de documentação que comprovasse a existência do plano e o cumprimento de seu cronograma.

Em sua defesa, o Recorrente alega, desde a Impugnação, que estaria devidamente averbado nas matrículas do seu imóvel que a área era de utilização extrativa, mediante autorização do Ibama.

A decisão recorrida, porém, manteve o lançamento pelos mesmos fundamentos expostos no Auto de Infração, sob a alegação de que a Recorrente não demonstrara a existência do plano de manejo e nem as autorizações do Ibama ou o cronograma de suas atividades.

A área de exploração extrativa importa para o cálculo do ITR por afetar diretamente a apuração do grau de utilização do imóvel. As regras para sua caracterização estão inseridas no art. 10 da Lei nº 9.393/96, que assim dispõe:

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:

(...)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

(...)

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;

(...)

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

(...)

§ 5º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1º, será considerada a área total objeto de plano de manejo

sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

Como se vê, para fins de apuração do ITR, considera-se como área de exploração extrativa aquela que comprovadamente tenha um plano de manejo sustentado, e cujo cronograma esteja comprovadamente sendo cumprido.

No caso em exame, a Recorrente afirma que as averbações no Registro de Imóveis comprovariam a efetividade da existência do plano de manejo, bem como o seu cumprimento.

No entanto, as averbações em questão somente servem para demonstrar que a área deverá ser objeto de exploração mediante plano de manejo, mas não servem para atestar a existência deste plano, e muito menos o cumprimento de seu cronograma. Não há, nos autos, cópia do referido plano e nem do termos de responsabilidade de floresta manejada, documentos estes que poderiam facilmente ter sido trazidos aos autos.

Sendo assim, entendo que a Recorrente deixou de comprovar a efetividade do plano de manejo, bem como de seu cumprimento, nos termos que constam de sua DITR. Tal prova caberia certamente à ela, maior interessada na desconstituição do lançamento em exame. Não o tendo feito, não há como acolher suas alegações, devendo esta parcela do lançamento também ser mantida por seus próprios fundamentos.

Diante de todo o exposto, VOTO no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso para reconhecer a existência da área de reserva legal total de 22.999,2 hectares.

Assinado digitalmente

Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti

Voto Vencedor

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Redator Designado

A discordância da maioria em face da minoria versou apenas em relação ao acatamento de uma área majorada de reserva legal (22.999,2 hectares), em face daquela averbada no Cartório de Registro de Imóveis - CRI (14.374,5 hectares). A maioria entendeu que somente a área de reserva legal averbada no CRI (14.374,5 hectares) poderia ser desconsiderada para fins de apuração do ITR.

Assim, a controvérsia se resume a decidir quanto à pertinência da averbação da área de reserva legal à margem do registro imobiliário do imóvel rural, como condição para fruição de exclusão de tal área da incidência do ITR.

Especificamente, a reserva legal é 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 (art. 1º, § 2º, III, do Código Florestal), sendo certo que o Código Florestal, no art. 16, especifica os percentuais mínimos da propriedade rural que deve ser afetada à reserva legal, nas diversas regiões do país, determinando, ainda, que tal reserva seja averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel (art. 16, § 8º do Código Florestal).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/12/2011 por ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PA, Assinado digitalmente em

08/12/2011 por ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PA, Assinado digitalmente em 23/12/2011 por GIOVANNI CHRI

STIAN NUNES CAMPO

Impresso em 07/03/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES

Inicialmente, far-se-á um breve apanhado jurisprudencial sobre a necessidade, ou não, da averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

Primeiramente, aprecia-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, intérprete máximo da lei federal brasileira.

Começa-se pelo REsp 1.125.632/PR, da **Primeira Turma do STJ**, sessão de 20/08/2009, relator o Ministro Benedito Gonçalves, unânime, onde há um razoável apanhado da jurisprudência dessa Superior Corte. Eis a ementa desse julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO.

EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE AVERBAÇÃO OU DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. INCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL ANTE A AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. O art. 2º do Código Florestal prevê que as áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer ato do Poder Executivo ou do proprietário para sua caracterização. Assim, há óbice legal à incidência do tributo sobre áreas de preservação permanente, sendo inexigível a prévia comprovação da averbação destas na matrícula do imóvel ou a existência de ato declaratório do IBAMA (o qual, no presente caso, ocorreu em 24/11/2003).

3. Ademais, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que "o Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da sua base de cálculo de área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA" (REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007).

***4. Ao contrário da área de preservação permanente, para a área de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel.** Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal. Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal, o que não aconteceu no caso em análise.*

5. Recurso especial parcialmente provido, para anular o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de Primeiro Grau de fls. 139-145, inclusive quanto aos ônus sucumbenciais. (grifou-se)

Acima se exigiu a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel como condição para fruição da redução do ITR.

Porém, a mesma **Primeira Turma do STJ** julgou o Resp nº 1.060.886/PR, na sessão de 1º/12/2009, relator o Ministro Luiz Fux, quando asseverou que a falta de averbação da reserva legal na matrícula do imóvel ou a averbação a destempo, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção no âmbito do ITR, em votação unânime, ou seja, em manifesto confronto com o REsp 1.125.632/PR, também unânime, que determinou a obrigatoriedade da averbação da reserva legal no cartório de registro de imóvel para fruição do benefício no âmbito do ITR, ressaltando que a decisão de dezembro de 2009 não faz qualquer menção à decisão pretérita da mesma Turma. Para tanto, veja-se o excerto da ementa do Resp nº 1.060.886/PR, *verbis*:

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".

Já no âmbito da **Segunda Turma do STJ**, no tocante à averbação cartorária da área de reserva legal, recentemente se firmou uma posição pela necessidade da averbação como condição para fruição da benesse no âmbito do ITR, como se pode ver no Recurso Especial nº 1.027.051 – SC (STJ, 2011 C), sessão de 07/04/2011, por maioria (relator vencido), com a seguinte ementa no voto-vista do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. LEIS 8.971/91 E 9.393/96. RESERVA LEGAL FLORESTAL. AVERBAÇÃO. NECESSIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. O Código Florestal exige a aprovação dos órgãos ambientais quanto à localização da reserva legal, bem como a sua averbação no registro de imóveis. A imprescindibilidade da averbação justifica-se não apenas para facilitar o controle do Poder Público, mas também em razão do caráter propter rem da obrigação de manter a reserva legal que, em regra, não se altera nos casos de transmissão, desmembramento ou de retificação da área.

2. O imposto territorial rural - ITR possui inequívoco propósito extrafiscal, sendo utilizado para combater o latifúndio improdutivo e para incentivar e proporcionar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. Caracteriza-se, portanto, como um imposto que auxilia o Estado no disciplinamento da propriedade rural, tendo como norte a função social da propriedade.

3. Os incentivos fiscais assumem considerável relevância na consecução dos objetivos constitucionais, o que implica reconhecer, sob a ótica da proteção ao meio ambiente, que a interpretação da norma instituidora da isenção tributária não

pode se afastar dos valores e princípios veiculados na Constituição e na legislação ambiental.

4. Apesar de o art. 111 do CTN consignar que se interpreta literalmente a norma que outorga isenção, isso não significa que seja vedada a utilização dos critérios teleológico, histórico e sistemático. O hermetismo do ordenamento jurídico não prescinde da atuação do intérprete, cumprindo-lhe buscar uma identidade lógico-jurídica do dever-ser. Assim, é impossível conferir à lei uma aplicação em descompasso com o sistema normativo no qual esteja inserida.

5. Quando as Leis nºs 8.171/91 e 9.393/96 isentam o tributo referente à área de reserva legal prevista na Lei nº 4.771/65, significa que apenas se sujeitam à exclusão do crédito tributário as áreas que estiverem em consonância com a legislação de proteção ao meio ambiente, visto que não é possível conferir um benefício fiscal àqueles que descumpriram a própria lei que serve de base para a isenção. Entender o contrário seria desconsiderar o modelo de proteção ambiental contemplado no Texto Maior, bem assim o princípio cooperativo insculpido no art. 225 da CF.

6. A previsão contida no § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96, segundo a qual o contribuinte não precisa comprovar a regularidade das deduções efetuadas em decorrência da isenção, apenas disciplina a forma de constituição do crédito tributário, que se dá por meio do autolancamento, em nada interferindo quanto à exclusão do crédito tributário, ou seja, sobre os requisitos para obtenção do benefício fiscal.

7. Recurso especial provido. (grifou-se)

Claramente se vê que a Segunda Turma do STJ, com supedâneo no caráter extrafiscal do ITR, albergou a necessidade da averbação cartorária da área de reserva legal, como condição para fruição de benesse no âmbito do ITR. Observe-se que se trata de Acórdão em que a Turma debateu a matéria com profundidade, como se comprova pela existência de voto vencido. Por tudo, no tocante à averbação cartorária da área de reserva legal, a Segunda Turma do STJ asseverou sua necessidade, não havendo ainda concordância no âmbito da Primeira Turma.

Porém, se há dúvidas no âmbito da jurisprudência do STJ sobre a presente controvérsia, como se vê pelas decisões conflitantes no âmbito da Primeira Turma do STJ, tal situação não é amainada pelo que ocorre no âmbito da jurisprudência administrativa, como abaixo se demonstrará.

A jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, competente para apreciar as controvérsias no seio do ITR até março de 2009, era oscilante no tocante à averbação cartorária da área de reserva legal. Abaixo, breve apanhado da jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, para exercícios posteriores ao ITR-exercício 2001 (que pode ser aplicada desde o exercício 1997, pois a legislação que passou a obrigar a averbação de tal área remonta à Lei nº 7.803/89), em decisões prolatadas no ano de 2008, trazendo também algumas informações sobre a exigência de Ato Declaratório Ambiental - ADA, já que, em

regra, debate-se a exigência do ADA e da averbação cartorária para deferimento da fruição da benesse tributária no tocante à área de reserva legal:

1. exigência de averbação da área de reserva legal somente a partir do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR) – Acórdão nº 301-34459, sessão de 20/05/2008, unânime;
2. área de reserva legal reconhecida a partir de documentos outros, privilegiando a busca da verdade material – Acórdão nº 301-34475, sessão de 20/05/1998, unânime; Acórdão nº 302-39586, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 391-00031, sessão de 21/10/2008, por maioria (acatando também laudo técnico para comprovar a existência de área de preservação permanente);
3. Ausência de averbação cartorária da reserva legal, por si só, não afasta a benesse legal – Acórdão nº 303-35421, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35734, sessão de 16/10/2008, por maioria;
4. área de reserva legal averbada e ADA extemporâneo reconhecida para reduzir o ITR devido – Acórdão nº 301-34686, sessão de 13/08/2008, unânime (também com laudo técnico); Acórdão nº 301-34632, sessão de 10/08/2008, unânime;
5. área de reserva legal averbada extemporaneamente reconhecida para reduzir o ITR devido – Acórdão nº 301-34788, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade (os vencidos exigiam o ADA para os exercícios posteriores a 2001);
6. comprovação da área de utilização limitada (reserva legal) a depender do ADA e da averbação cartorária tempestivos – Acórdão nº 302-39244, sessão de 29/01/2008, por maioria; Acórdão nº 302-39866, sessão de 15/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35538, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35645, sessão de 11/09/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 393-00083, sessão de 19/11/2008, por voto de qualidade.

Tentando fazer um resumo dos posicionamentos acima sobre a averbação da área de reserva legal, tem-se:

- averbação após a publicação do Decreto nº 4.382/2002 (1ª Câmara); reconhecimento da área por laudos técnicos (1ª, 2ª, 3ª Câmaras e 3ª TE); averbação cartorária e ADA intempestivo (1ª Câmara); averbação cartorária intempestiva (1ª Câmara); averbação e ADA tempestivos (2ª, 3ª e 3ª TE);

Da jurisprudência acima, claramente não se extrai qualquer posição consolidada no tocante à averbação cartorária para a área de reserva legal (há precedentes de todas as Câmaras ordinárias com reconhecimento da área de reserva legal a partir de laudos técnicos), sendo certo que as posições mais formais, com exigência do ADA e da averbação tempestivos para a área de reserva legal são tomadas, em regra, por voto de qualidade (vide item 6, acima), a demonstrar a profundidade da controvérsia.

Longe de tecer quaisquer críticas à jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, aqui se reconhece a funda controvérsia no tocante à necessidade da averbação cartorária da reserva legal para reconhecimento dos benefícios isentivos no âmbito do ITR, ressaltando que o próprio Superior Tribunal de Justiça tem também vacilado na solução dessa controvérsia, como se viu acima, com a Primeira Turma dessa Superior Corte prolatando decisões divergentes, por unanimidade, em um mesmo semestre, sem qualquer ressalva à posição pretérita (apesar da matéria aparentemente ter sido pacificada na Segunda Turma, como já visto neste artigo).

Sem apoio na jurisprudência, quer do Terceiro Conselho de Contribuintes, quer do Superior Tribunal de Justiça, passa-se a definir um posicionamento sobre a controvérsia referente à averbação da área de reserva legal.

Da área tributável para fins do ITR se excluem as áreas de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas ambientais, comprovadamente impréstáveis para os fins do setor primário, de servidão florestal ou ambiental e, mais recentemente, cobertas por florestas nativas e alagadas por reservatórios hidrelétricos, como se pode ver no art. 10, § 1º, II, “a” a “f”, da Lei nº 9.393/96.

Claramente vê-se que as áreas de interesse ambiental ou impréstáveis para os fins do setor primário estão excluídas da incidência do ITR, sendo certo que esse imposto somente incide sobre as áreas aproveitáveis, geradoras de renda agrícola, pecuária e extrativista.

O nó górdio aqui é definir quais os requisitos que devem ser implementados para que uma área seja considerada de reserva legal para fins de fruição da exclusão da tributação do ITR.

Partindo do princípio que o ITR incide sobre a área tributável da propriedade (área total do imóvel menos as áreas de preservação permanente e de utilização limitada¹), geradora de renda agrícola, pecuária ou extrativista, parece claro que o contribuinte somente pode se beneficiar do favor legal tributário se de fato existir essas áreas de utilização limitada, ou seja, caso as áreas de reserva legal ou de preservação permanente estejam sendo utilizadas indevidamente em atividades agrícolas, extrativistas ou pecuárias diretas, afastar-se-ia a isenção legal. De outra banda, existindo tais áreas, o contribuinte pode se beneficiar do favor legal, cumpridos os requisitos formais, que se verá a seguir.

Assim, para a fruição de isenção tributária, pode a lei exigir o cumprimento de requisitos formais, além dos substanciais (no caso vertente, a existência das próprias áreas ambientalmente protegidas). Como exemplo de requisito isentivo de ordem formal, o art. 4º, V, da Lei nº 8.661/1993 determina que o contribuinte detentor de um Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI pode ter um crédito de 50% do IRRF incidente sobre as remessas para o exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstas em contratos de transferência de tecnologia, desde que averbados nos termos do Código de Propriedade Industrial, ou seja, não basta ter um contrato de transferência de tecnologia firmado com uma empresa estrangeira, mas se deve

¹ As áreas de utilização limitada são as áreas de reserva legal, de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas ou impréstáveis para fins do setor primário, de servidão florestal ou ambiental, de RPPN, cobertas por floresta nativa e alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas.

averbá-lo no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, como manda o art. 230 do Código de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96), para fruição do benefício legal.

Agora, passa-se a verificar a existência de requisitos formais para fruição do benefício no âmbito do ITR para área de reserva legal. Em relação à área de reserva legal, assim versa o art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96, *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.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - Omissis;

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;

A Lei tributária assevera que a área de reserva legal, prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), pode ser excluída da área tributável. Já no art. 16 da Lei nº 4.771/65 definem-se os percentuais de cobertura florestal a título de reserva legal que devem ser preservados nas diferentes regiões do país e determina 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.

A questão que logo se aventa é sobre a obrigatoriedade de averbação da reserva legal para fruição do benefício no âmbito do ITR, já que a Lei nº 9.393/96 assevera a exclusão da área de reserva legal, porém remetendo-a ao Código Florestal, não havendo, especificamente, uma obrigação de averbação cartorária da área de reserva legal na Lei tributária.

Quanto à obrigatoriedade da averbação da área de reserva legal, em sentido lato, parece que não há qualquer dúvida, pois inclusive há norma editada pelo Poder Executivo, com supedâneo na Lei nº 9.605/98 (Lei dos crimes ambientais), que considera tal comportamento uma infração administrativa, com aplicação de multas pecuniárias, conforme o art. 55 do Decreto nº 6.514/2008, sendo certo que o Poder Judiciário vem ratificando a obrigatoriedade da averbação da reserva legal, como se pode ver no REsp 927.979 – MG, julgado pela Primeira Turma em 31/05/2007, relator o Ministro Francisco Falcão, unânime, assim ementado:

DIREITO AMBIENTAL. ARTS. 16 E 44 DA LEI Nº 4.771/65. MATRÍCULA DO IMÓVEL. AVERBAÇÃO DE ÁREA DE RESERVA FLORESTAL. NECESSIDADE.

I - A questão controvertida refere-se à interpretação dos arts. 16 e 44 da Lei n. 4.771/65 (Código Florestal), uma vez que, pela exegese firmada pelo aresto recorrido, os novos proprietários de imóveis rurais foram dispensados de averbar reserva legal florestal na matrícula do imóvel.

II - "Essa legislação, ao determinar a separação de parte das propriedades rurais para constituição da reserva florestal legal, resultou de uma feliz e necessária consciência ecológica que vem tomando corpo na sociedade em razão dos efeitos dos desastres naturais ocorridos ao longo do tempo, resultado da degradação do meio ambiente efetuada sem limites pelo homem. Tais consequências nefastas, paulatinamente, levam à conscientização de que os recursos naturais devem ser utilizados com equilíbrio e preservados em intenção da boa qualidade de vida das gerações vindouras" (RMS nº 18.301/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 03/10/2005).

III - Inviável o afastamento da averbação preconizada pelos artigos 16 e 44 da Lei nº 4.771/65 (Código Florestal), sob pena de esvaziamento do conteúdo da Lei. A averbação da reserva legal, à margem da inscrição da matrícula da propriedade, é consequência imediata do preceito normativo e está colocada entre as medidas necessárias à proteção do meio ambiente, previstas tanto no Código Florestal como na Legislação extravagante.

IV - Recurso Especial provido. (grifou-se)

Na linha acima, não se pode deixar de fazer uma leitura combinada das Leis nº 9.393/96 e 4.771/65, devendo ser reconhecido que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal transcende em muito o direito tributário, sendo uma medida de garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, para as atuais e futuras gerações, conforme insculpido no art. 225 da Constituição Federal, sendo, inclusive, a defesa do meio ambiente um dos princípios da ordem econômica. E aqui não se diga que, por se tratar de isenção tributária, estar-se-ia obrigado a fazer uma interpretação literal, na forma do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, sem qualquer observação da teleologia visada pelo legislador. Não obstante a interpretação restritiva, nada impede a busca da concretização das finalidades previstas pelo legislador, como se pode ver no precedente do Supremo Tribunal Federal, abaixo transcrito:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, **porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras – não se confunde com as receitas.**

IV - Recurso extraordinário desprovido.

(STF; RE 566259; Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski; Tribunal Pleno; julgado em 12/08/2010; Repercussão Geral Mérito; DJe-179: 24-09-2010) – Destacou-se.

Ora se averbação da reserva legal chega a ser objeto de multa pecuniária administrativa específica, parece desarrazoado deferir o benefício tributário sem o cumprimento dessa medida, quando a própria Lei nº 9.393/96 defere a exclusão da área de reserva legal, prevista no Código Florestal, ou seja, parece que com as condicionantes da legislação ambiental.

A interpretação acima está alicerçada no entendimento de que o ITR é um imposto de feição essencialmente extrafiscal, tendo pouco valor o aspecto fiscal, arrecadatário. Aqui, tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho²:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

No dizer de José Marcos Domingues Oliveira³ (1999, p. 37) a “*Tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.*”, sendo certo que é do conhecimento geral que o ITR é um imposto marcadamente extrafiscal, desde sua instituição, primeiramente tentando atingir os fins da reforma agrária e gravando de forma mais vertical os latifúndios improdutivos, como se viu com o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64) e com as alterações perpetradas pela Lei nº 6.746/79 nesse Estatuto, e, posteriormente, notadamente com a Lei nº 9.393/96 (e suas alterações posteriores, como a Lei nº 11.428/2006), avultou a extrafiscalidade do ITR no tocante à preservação das áreas de interesse ambiental, já que tais áreas não compõem as áreas objeto da incidência do imposto, bem como a progressividade a depender do binômio área total do imóvel/grau de utilização.

Apenas para se ter uma idéia da irrelevância do aspecto fiscal, arrecadatário, do ITR, no ano de 2009, as receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil atingiram 682.983 bilhões de reais, e, desse montante, a arrecadação do ITR atingiu a mísera quantia de 480 milhões de reais, ou seja, 0,07% do total arrecadado⁴, isso no país que é o quinto maior em extensão do planeta, a indicar que, a despeito das enormes áreas rurais do Brasil, a questão arrecadatória é marginal, secundária.

De outra banda, o aspecto extrafiscal do ITR é cristalino, e diversos pontos dessa extrafiscalidade podem ser anotados, a saber:

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª ed., São Paulo: Noeses, p. 241.

³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita. 2ª ed. (rev. e amp.), Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 37.

⁴ Esses dados da arrecadação federal podem ser acessados no site da internet da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/AnaliseMensaldez09.pdf>.

Autenticado em 08/12/2011 por ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PA, Assinado digitalmente em 23/12/2011 por GIOVANNI CHRI

- imunidade da pequena gleba familiar, a favorecer a fixação do homem no campo;
- progressividade das alíquotas, como se vê no anexo da Lei nº 9.393/96, no qual uma propriedade com o mesmo grau de utilização do imóvel rural, pode variar a alíquota de 1% a 20%, a depender do porte da propriedade, tudo a agravar mais fortemente as propriedades de maior porte, favorecendo os minifúndios e propriedades de pequeno porte;
- tributação mais favorecida dos imóveis rurais com maior grau de utilização das atividades do setor primário, a privilegiar um mais racional uso da terra;
- exclusão da área de tributável das partes do imóvel que detém interesse ecológico (áreas de preservação permanente e de reserva legal; de interesse ecológico declaradas pelos órgãos ambientais; imprestáveis para a atividade primária e declaradas de interesse ecológico pelo órgão ambiental competente; de servidão florestal ou ambiental; e cobertas por florestas nativas), destacando a preservação do meio ambiente.

Em um cenário dessa natureza, deve-se privilegiar toda a interpretação que potencialize os aspectos extrafiscais do ITR e, dentre esses, avulta a relevância das áreas de proteção ambiental, sendo que a averbação cartorária da área de reserva legal é um importante requisito para a conservação da área protegida, para as atuais e futuras gerações, devendo ser rechaçada qualquer interpretação que enfraqueça o aspecto extrafiscal do ITR, como aquela que arrosta a necessidade da averbação cartorária da área de reserva legal, pelo simples fato de não haver um comando literal na Lei nº 9.393/96 para o mister.

Ora, o art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige 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 no Código Florestal.

A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, obrigação *propter rem*, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Insiste-se que afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada.

O entendimento acima, no tocante à necessidade de averbação cartorária da área de reserva legal, já foi adotado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, como se viu no Acórdão nº 9202-001.348, sessão de 09 de fevereiro de 2011, por maioria, que restou assim ementado:

(...)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ.

O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige 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 no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada.

Entretanto, apesar de obrigatória a averbação cartorária da área de reserva legal, aqui não me filio àqueles que exigem obrigatoriamente a averbação em momento prévio ao fato gerador, de maneira peremptória, já que, havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou por atos do poder público, mesmo com averbação posterior ao fato gerador, especificamente se anterior ao início do procedimento fiscal pela autoridade tributária, não me parece razoável arrostar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua (re)composição, 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.

Deve-se, porém, definir um termo final de quando poderia ser implementada a averbação cartorária da área de reserva legal, para fruição da exclusão da área tributável do ITR, pois não se pode deixar ao alvedrio do contribuinte implementar a averbação da área, sob pena de vulnerar a cogência da obrigação, pois o contribuinte poderia, simplesmente, aguardar o início do procedimento fiscal para fazê-la, hipótese que jamais pode se concretizar, já que a quantidade de imóveis de um país continental como o Brasil é imensa, não sendo razoável imaginar que a autoridade tributária tenha condições de auditar todos os imóveis rurais do país. Dessa forma, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (*O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas*), poderá averbar no CRI a área de reserva legal, podendo fruir dos isentivos tributários. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início do procedimento fiscal.

Com as considerações acima, entendo que a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel é condição imperativa para exclusão dela da incidência do ITR, devendo ser procedida antes do início do procedimento fiscal e, como se viu nestes autos, o contribuinte somente logrou comprovar a averbação cartorária de uma área de reserva legal de 14.374,5 hectares, a qual já tinha sido considerada na decisão de primeira instância para fins de exclusão no cálculo do ITR devido.

Por tudo, considerando a concordância da maioria com as demais questões apreciadas pela relatora, deve-se NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos