



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

Processo nº 10183.005821/2005-16
Recurso nº 336.769 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.964 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2010
Matéria ITR - Área de reserva legal e VTN
Recorrente GERALDO GOMIDE DE MELLO PEIXOTO - ESPÓLIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DO ADA.

A partir do exercício de 2001 é indispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental como condição para o gozo da redução do ITR em se tratando de áreas de preservação permanente e de reserva legal, tendo em vista a existência de lei estabelecendo expressamente tal obrigação.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO DA ÁREA NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS EM DATA POSTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO DA BENESSE LEGAL.

A averbação cartorária da área de reserva legal é condição imperativa para fruição da benesse em face do ITR, sempre lembrando a relevância extrafiscal de tal imposto, quer para os fins da reforma agrária, quer para a preservação das áreas protegidas ambientalmente, neste último caso avultando a obrigatoriedade do registro cartorário da área de reserva legal, condição especial para sua proteção no bojo da legislação ambiental, o qual deve ser feito antes do início da ação fiscal, sob pena de o contribuinte também incorrer em mora em face da legislação tributária.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. LAUDO DE AVALIAÇÃO.

O arbitramento do valor da terra nua, apurado com base nos valores do Sistema de Preços de Terra (SIPT), deve prevalecer sempre que o laudo de avaliação do imóvel apresentado pelo contribuinte, para contestar o lançamento, não seja elaborado nos termos da NBR-ABNT 14653-3.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício aplica-se a multa de ofício no percentual de 75%, prevista na legislação tributária, sempre que for apurada diferença de imposto a pagar.

JUROS DE MORA.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Súmula CARF nº 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Os Conselheiros Rubens Maurício Carvalho, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Acácia Sayuri Wakasugi, Carlos André Rodrigues Pereira Lima e Giovanni Christian Nunes Campos acompanham a Relatora pelas conclusões no tocante à controvérsia referente à averbação da área de reserva legal, pois entendem que tal averbação pode ser feita até o momento anterior ao início da ação fiscal, desde que haja prova da existência da área de reserva legal. Designado para redigir o voto vencedor no tocante à discussão sobre a fundamentação controversa o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos – Presidente e Redator designado

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura – Relatora

EDITADO EM: 13/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Acácia Sayuri Wakasugi, Carlos André Rodrigues Pereira de Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Contra GERALDO GOMIDE DE MELLO PEIXOTO - ESPÓLIO, foi lavrado Auto de Infração, fls. 02/07, para formalização de exigência de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) do imóvel denominado Estância Parolandia, com área total de 32.108,9 ha (NIRF 3.845.331-2), relativo ao exercício 2001, no valor de R\$ 2.475.511,20, incluindo multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/10/2005.

A infração imputada ao contribuinte no Auto de Infração foi falta de recolhimento do imposto, apurado em razão dos seguintes fatos:

- (i) glosa total da área de reserva legal (16.081,0 ha), em virtude da apresentação intempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) e também por falta de averbação, que se deu em data intempestiva e em menor extensão (agosto de 2005 – 3.499,46 ha).
- (ii) Arbitramento do Valor da Terra Nua (VTN), que foi alterado de R\$ 5.600.000,00 para R\$ 8.593.947,08, mediante utilização de valor extraído do Sistema de Preços de Terra (SIPT).

Durante o procedimento fiscal o contribuinte apresentou Laudo de Avaliação do imóvel que não foi acolhido pela autoridade fiscal pelas seguintes razões:

O laudo apresentado pelo contribuinte apresenta algumas inconsistências: a) as amostras utilizadas de nº 01 a 05 tem uma única fonte de informação, Sr. Carlos R.R. Mendes, profissional do ramo imobiliário; b) não há a identificação dos imóveis ofertados ou transacionados informados pelo profissional citado acima; c) a informação do órgão oficial INCRA não faz referência específica ao imóvel avaliando; d) na conclusão dos cálculos estatísticos, verifica-se um VTN mínimo e a um VTN máximo, deliberadamente o profissional utiliza o valor mínimo, a legislação e a norma da ABNT informa que o VTN deve ser o de mercado e não o mínimo, seria coerente que se utilizasse ao menos a média dos extremos; e) ao final o profissional conclui que o valor do VTN total do imóvel seria de R\$ 10.172.988,00, utilizando-se de dados de mercado que em sua maioria são contemporâneos ao exercícios fiscalizados, 2000, 2001, 2002; mesmo assim, ele informa que este valor reflete uma situação atual de mercado, após isso, baseado em índices de inflação, passa a reduzir este valor partindo de 2005 até 2002 e 2001

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação e a DRJ Campo Grande julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento, conforme Acórdão nº 04-09.907, de 02/06/2006, fls. 223/234.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 10/07/2006, Aviso de Recebimento (AR), fls. 238, o contribuinte apresentou, em 08/08/2006, recurso voluntário, fls. 239/264, trazendo as seguintes alegações:

Da Ilegalidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA) - É ilegal impor-se ao contribuinte, por absoluta ausência de lei que assim o estabeleça, tributando-o pelo descumprimento de uma obrigação acessória.

Torna-se imperioso reconhecer-se a procedência da área de Reserva de Utilização Limitada de 16.081,0 ha, e mais a área de Preservação Permanente de 650,0 ha, declaradas na DITR/2002, perfazendo o total de 16.731,0 ha, tomando-a por inteiro, dedutível da base de cálculo utilizada para estabelecer o quantum do ITR/2002.

Ressaltam também os recorrentes, que a apresentação do ADA e a averbação junto à matrícula do imóvel, têm apenas e tão-somente, caráter declaratório, para o fim de dar-se publicidade ao ato já constituído pelos proprietários do imóvel, consistente na criação de área de preservação permanente e de reserva legal, até mesmo porque, são condições estabelecidas por força de lei, não lhes sendo facultado escolher qual a dimensão da área de preservação, e, sim, cumprir os dispositivos legais pertinentes à espécie.

O art. 3º da MP 2.166/2001 que alterou o art. 10 da Lei nº 9.393/96, embora editado posteriormente ao fato gerador, aplica-se perfeitamente ao caso concreto, pois a lei tributária contempla a retroatividade benéfica, favorecendo a sua aplicabilidade ao fato pretérito, vez que resulta de ausência de cumprimento de obrigação acessória, hipótese abrangida nos termos do artigo 106, II, "a", "h" e "c", do Código Tributário Nacional.

Discordância do VTN – O valor atribuído pela autoridade lançadora está distanciado da realidade de Mato Grosso e, principalmente, do município onde se encontra o imóvel objeto do lançamento e não apresenta consistência lógica de valor.

A Autoridade lançadora não trouxe à lume as informações que lhe serviram de base para - à distância - atribuir o valor absurdo de R\$ 8.419.489,95 à título de terra nua, quando, nas mesmas coordenadas geográficas, registravam-se à época do lançamento, operações em valores máximos em torno R\$ 140,00 por hectare e que, no caso em epígrafe, o valor considerado pela autoridade lançadora, foi de R\$ 262,21 por hectare, ou seja, critérios demasiadamente elevados para as terras daquela região à época do fato gerador, tanto é que, o laudo anexado no processo, estabelece o preço médio de R\$ 174,73 por hectare, para o exercício de 2001.

Ameaça de desapropriação do imóvel – É importante informar, também, que a propriedade se encontra sob a ameaça de desapropriação, desde o ano de 1998.

Ilegalidade da aplicação da multa de 75% e dos juros – Não houve qualquer infração por parte do recorrente, portanto, é incabível, ilegal e inoportuna a aplicação da multa incidente sobre o crédito tributário, no percentual de 75% e dos juros de mora.

Em sessão plenária, realizada em 19/06/2008, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 301-1.985, fls. 280/287, para que fosse oficiado o IBAMA para vistoriar o imóvel em questão e indicar quais as áreas existentes de preservação permanente e de reserva legal.

Para atender ao solicitado, a DRF/Cuiabá expediu, em 22/04/2009, ofício nº 1.427/09, fls. 291, para a Superintendência do IBAMA no Mato Grosso, solicitando as informações requeridas na referida Resolução. O IBAMA respondeu afirmando que as informações requeridas deveriam ser solicitadas à Secretaria de Estado do Meio Ambiente, o que foi feito, em 05/06/2009, mediante Ofício nº 2141/09, fls. 303. Em 22/01/2010, o processo foi devolvido ao CARF sem que a mencionada Secretaria tenha se pronunciado a respeito das informações requeridas.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Núbia Matos Moura

Da tempestividade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da área de reserva legal

De pronto, deve-se esclarecer que o contribuinte informou em sua Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), exercício 2001, área de preservação permanente (650,0 ha) e área de reserva legal (16.081,0 ha). Entretanto, no lançamento a autoridade fiscal glosou somente a área de reserva legal, sob a fundamentação de ADA intempestivo, que foi apresentado em 06/06/2003, fls. 39 e, também, por falta de averbação, que somente foi formalizada 02/08/2005, fls. 34/38, com extensão de apenas 3.499,4689 ha.

No recurso o contribuinte afirma que a apresentação do ADA e a averbação junto à matrícula do imóvel, têm apenas e tão-somente, caráter declaratório, para o fim de dar-se publicidade ao ato já constituído pelos proprietários do imóvel, consistente na criação de área de preservação permanente e de reserva legal e que o art. 3º da MP 2.166/2001 que alterou o art. 10 da Lei nº 9.363/96, dispensa a averbação do área de reserva legal e a apresentação do ADA.

No que diz respeito à obrigatoriedade de apresentação do ADA para fins de redução do imposto a pagar, tem-se que, a partir da vigência da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que deu nova redação à Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, tal exigência passou a ter expressa disposição legal.

“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.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)” (grifei)

Do artigo acima transcrito, resta claro que, a partir do exercício 2001, a obtenção do ADA é condição necessária e obrigatória para que o contribuinte usufrua a redução do valor a pagar do ITR quanto às áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Entretanto, no presente caso houve a apresentação do ADA, porém, intempestivo, e a averbação também se deu depois de ocorrido o fato gerador do imposto e em menor extensão do que aquela pretendida pelo contribuinte.

No que diz respeito à intempestividade na apresentação do ADA, filio-me a corrente que entende que comprovada a existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, a apresentação intempestiva do ADA, por si só, não é condição suficiente para impedir o contribuinte de usufruir do benefício fiscal no âmbito do ITR.

Ocorre, que a glosa da área de reserva legal não se deu tão-somente por apresentação intempestiva do ADA, mas também por falta de averbação da referida área junto à matrícula do imóvel.

Para a análise da questão, transcreve-se a seguir o art. 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965:

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: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Regulamento)

I-oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

II-trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III-vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

IV-vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

§8ª 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Do caput do art. 16, acima transcrito, verifica-se que os proprietários de imóveis rurais estão autorizados a explorar e suprimir áreas de florestas e outras formas de vegetação nativa (as quais não sejam consideradas áreas de preservação permanente ou de utilização limitada) desde que se comprometa a manter, a título de reserva legal, parte destas

florestas ou vegetações nativas, nos percentuais definidos no mesmo artigo. E este compromisso deve ser firmado mediante averbação da área designada como reserva legal junto à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente.

Logo, não assiste razão ao contribuinte quando afirma que a área de reserva legal decorre de lei. Muito pelo contrário, a decisão de possuir ou não área de reserva legal parte do proprietário do imóvel, que no interesse de suprimir áreas de floresta ou de vegetação nativa, existentes em sua propriedade, opta por formalizar a área de reserva legal em seu imóvel.

Como se vê, a averbação das áreas de reserva legal é fato constitutivo e não declaratório, ou seja somente passam a existir mediante sua formalização, que se dá por averbação junto à matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis. Ou seja, somente há que se falar em área de reserva legal depois de sua respectiva formalização, mediante averbação na matrícula do imóvel.

Ora, conforme já mencionado, o contribuinte somente procedeu à averbação da área de reserva legal, com extensão de apenas 3.499,4689 ha, em 02/08/2005, fls. 34/38. Logo, correta a glosa, já que o lançamento se reporta ao exercício 2001.

Do arbitramento do VTN

No que concerne ao arbitramento do VTN, tem-se que em sua DITR/2001 o contribuinte informou VTN de R\$ 5.600.000,00, que corresponde a R\$ 174,40/ha. Durante o procedimento fiscal, intimado a fazer a comprovação de tal valor, apresentou laudo de avaliação, fls. 42/72, que foi rechaçado pela autoridade fiscal sob as seguintes fundamentações:

- a) as amostras utilizadas tem uma única fonte de informação, Sr. Carlos R. R. Mendes, profissional do ramo imobiliário;
- b) não há a identificação dos imóveis que serviram de amostra;
- c) a informação do INCRA não faz referência específica ao imóvel avaliado;
- d) na conclusão dos cálculos estatísticos, verifica-se que o profissional utiliza VTN mínimo, quando a norma da ABNT informa que o VTN deve ser o de mercado e não o mínimo;
- e) ao final o profissional conclui que o VTN do imóvel é de R\$ 10.172.988,00, utilizando-se para tal dados de mercado que em sua maioria são contemporâneos aos exercícios fiscalizados, 2000, 2001, 2002; mesmo assim, ele informa que este valor reflete uma situação atual de mercado e, após isso, baseado em índices de inflação, passa a reduzir este valor partindo de 2005 até 2002 e 2001.

Nessa conformidade a autoridade fiscal procedeu ao arbitramento do VTN, calcando-se no valor extraído do SIPT, fls. 14, de R\$ 267,65/ha.

É fato que o laudo de avaliação fornecido pelo contribuinte não atende aos requisitos estabelecidos na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), conforme fartamente fundamentado pela autoridade fiscal e que o arbitramento do valor da terra nua foi procedido conforme disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, utilizando-se para tal o VTN extraído do SIPT.

Vale destacar que o laudo de avaliação tomou por base amostras relativas aos anos de 2001 a 2005 e chegou ao VTN de R\$ 316,82/ha, que deflacionado para o ano 2001 atingiu o valor de R\$ 143,30 ha. Ora, se as amostras eram de 2001 a 2005, não há que se falar em deflação. O procedimento correto seria homogeneizar as amostras antes de qualquer tratamento estatístico.

E mais, consta do laudo, declaração, fls. 63, firmada pelo Sr. Agmar Fortes Lima, engenheiro agrônomo, com o seguinte teor:

(...) DECLARA para conhecimento de quem possa interessar, que a média dos valores, a título de Valoração da Terra Nua, correntes em 2000/2002, para o imóvel denominado Estância Parolândia com 32.108,9 ha, à semelhança de outras áreas localizadas próximas ao Rio Arinos, variaram de um mínimo de R\$ 339,00 a um máximo de R\$ 565,00/ha (considerando os preços de soja atuais, de R\$ 22,60 por saca de 60 kg).

Veja que os valores indicados na referida declaração são superiores àquele extraído do SIPT, que serviu de base para o lançamento.

Nestes termos, há de se concluir que o laudo apresentado pelo contribuinte para contestar o arbitramento efetivado pela autoridade lançadora não se presta para a finalidade pretendida pelo recorrente, já que não atende ao disposto na NBR/ABNT 14653-3, de sorte que há de prevalecer o arbitramento do valor da terra nua, nos moldes em que consubstanciado no Auto de Infração.

Da multa de ofício

O recorrente afirma no recurso que não incorreu em conduta que justificasse a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

Ora, o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê a aplicação de multa de 75% nos casos de lançamento de ofício sobre a diferença de imposto devido.

Logo, considerando, que no procedimento fiscal apurou-se que o contribuinte deixou de recolher ITR devido, correta a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

Dos juros de mora

Os juros de mora são devidos, sempre que ocorrer o pagamento do tributo fora do prazo legal, conforme disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Tal matéria já foi pacificada neste colegiado, conforme súmula nº 5, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009:

Súmula CARF nº 5 - São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que

suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Núbia Matos Moura - Relatora

Voto Vencedor

O único ponto de dissenso entre a maioria e a relatora versou sobre o termo final para a averbação da área de reserva legal, entendendo a relatora que tal averbação deve ser anterior a data do fato gerador, e a maioria que o contribuinte poderia fazê-lo até o momento anterior ao início da ação fiscal. Em termos de resultado de julgamento, não houve diferença, pois o contribuinte somente averbou área de reserva legal após o encerramento da ação fiscal, o que impediu o deferimento da utilização da área de reserva legal para o caso em debate.

A reserva legal é a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a área 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 (Lei nº 4.771/65), no art. 16, especifica os percentuais mínimos da propriedade rural que devem ser afetados à reserva legal, nas diversas regiões do país, determinando, ainda, que tal reserva seja averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (art. 16, § 8º, do Código Florestal).

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 acima assevera que a área de reserva legal, prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), deve ser excluída da área tributável.

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 conseqüências 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 conseqüência 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..

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-me 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 Carvalho¹:

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 Oliveira² (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 arrecadado³, 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:

- 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

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª ed., São Paulo: Noeses, p. 241.

² 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.

³ 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>.

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, 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.

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 da ação fiscal, não me parece razoável arrostar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, ou seja, uma área averbada e comprovada em exercício posterior, certamente existia nos exercícios logo precedentes, como redutora da área total do imóvel passível de tributação, não podendo ter sido utilizada diretamente nas atividades agrícolas, pecuárias ou extrativistas, sendo de rigor deferir a benesse tributária.

Ademais, como nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como condicionante, na espécie, à isenção do ITR, deve-se acatar a averbação até a data anterior ao início da ação fiscal, dentro da compreensão de que o contribuinte somente estaria em mora em face do ITR a partir da ciência do Termo de Início, quando estaria quebrada sua espontaneidade, não mais podendo cumprir sem pena a obrigação, qual seja, a averbação cartorária da área de reserva legal.

Giovanni Christian Nunes Campos