



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

Processo nº 10670.001375/2004-90
Recurso nº 337.887 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.945 – 2ª Turma
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria ITR
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e CLAUDIO GIANOTTI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ. AVERBAÇÃO ATÉ O MOMENTO ANTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NECESSIDADE.

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 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. 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 antes do início da ação fiscal.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado e do Contribuinte provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao recurso do Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

EDITADO EM: 29/02/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal presente às fls. 09/11 dos autos, tem-se que o auto de infração foi lavrado contra o contribuinte, relativamente ao ITR referente ao exercício de 2001, com base nos seguintes fatos:

a) em relação à área declarada como de preservação permanente, num total de 1.900,00 ha, a fiscalização constatou que o requerimento do Ada apresentado fora protocolizado após o transcurso do prazo de seis meses fixado para tanto;

b) Área de Utilização Limitada-Reserva Legal (1989,00 ha): infere-se da certidão do cartório de registro de imóveis apresentada, atestando a averbação da área em questão à margem da inscrição da matrícula do imóvel, que tal o referido registro deu-se no dia 08/06/2001, após, portanto, ao fato gerador do ITR, e contrariando, assim, a legislação de regência.

c) Área utilizada com produtos vegetais: não houve apresentação de qualquer documento que se comprove a declaração, referente a um total de 1.000,00 ha.

d) Área de pastagens: a cópia da ficha de vacinação do gado remete ao ano de 2003, e não ao ano de 2000, além de referir-se, também, a outras propriedades.

e) valor das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas, e florestas plantadas: não se apresentou documentação comprobatória.

f) Valor da Terra Nua: o contribuinte não apresentou qualquer laudo que atestasse o valor indicado, restringindo-se, o contribuinte, a dizer que se baseou no valor de mercado então vigente. Assim, aplicou-se o artigo 14 da Lei nº 9393/96.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 35/46 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente o lançamento (fls. 69/85). Eis a ementa da decisão:

Ementa: DO ENQUADRAMENTO LEGAL. O enquadramento legal contido no Auto de Infração não trouxe qualquer prejuízo ao contribuinte, tendo em vista que a perfeita descrição dos fatos possibilitou ao interessado exercer plenamente o contraditório, por meio da entrega tempestiva da sua impugnação, em que foram abordadas todas as matérias objeto de glosa.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. As áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, fazendo-se, também, necessária, em relação áreas de utilização limitada/reserva legal, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

DA ÁREA DESTINADA À PRODUÇÃO VEGETAL. Não comprovada, por meio de documentação hábil, a utilização da área de produtos vegetais informada na DITR/2001, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

DA ÁREA DE PASTAGENS- DA COMPROVAÇÃO DO REBANHO DECLARADO- Não comprovado, por meio de documentação hábil, a existência do rebanho declarado na DITR/2001, deve ser mantida a glosa da área de pastagens, efetuada pela fiscalização.

DO VALOR DA TERRA NUA- Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos da normas da ABNT demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel, bem como a existência de características particulares desfavoráveis em relação aos imóveis circunvizinhos.

Lançamento Procedente.

O contribuinte, então, interpôs recurso voluntário (fls. 92/103).

Preliminarmente, alegou ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista que a autoridade fiscal não expôs a fundamentação legal da autuação. Salientou que a violação a tais princípios caracterizam-se independentemente de efetivo prejuízo ao contribuinte.

No que tange à área de preservação permanente e à área de reserva legal, alegou que a realidade do que existe no imóvel deve preponderar sobre eventuais formalidades, quando restam efetivamente comprovadas as áreas declaradas, ainda que por meios outros que não o previsto em lei.

Ressaltou que firmou, junto ao Instituto Estadual de Florestas, Termo de Responsabilidade de Preservação de Florestas, em que aquele instituto reconheceu a existência da área de 1989 ha, declarada como de utilização limitada/reserva legal.

Alegou que a fiscalização não pode desconsiderar a existência física da área de preservação permanente e de reserva legal, tão somente pelo eventual descumprimento de prazos.

Relativamente à área de produção vegetal ou de exploração extrativa, expôs que se trata de área própria para a exploração de carvão vegetal, com utilização de madeira nativa. Argumentou que a DRJ anotou que o laudo técnico elaborado por engenheiro agrônomo remete a 500,00 ha, e que a declaração foi de 940,00 ha, contudo desconsiderou tanto uma quanto outra. Aduziu que pelo menos os 500,00 ha encontram-se devidamente comprovados. E lembrou, ainda, que a maior parte da referida área encontra-se em fase de regeneração natural, por ter sido explorada com a produção de carvão vegetal pelos proprietários anteriores.

No que concerne à área de pastagens, alegou que o órgão *a quo* não aceitou as provas trazidas à tona (notas fiscais de produtor rural e Laudo Técnico) por não enquadrarem-se na legislação. Sustentou que o rol probatório elencado na Lei nº 9.393/96 não é taxativo, e sim exemplificativo.

Segundo o contribuinte:

“O laudo técnico apresentado dá conta da existência da referida área de pastagens, desde a época de aquisição da propriedade e ampliada pelo proprietário, conforme nota fiscal nº 000727 de Lanza Vieira Agroindustrial Ltda. referente aquisição de semente capim”.

No que tange ao VTN arbitrado pela fiscalização, alegou ser totalmente fora da realidade do mercado local, e que comprovou o preço declarado por meio de laudo técnico elaborado por engenheiro legalmente habilitado.

A antiga Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 132/155) deu provimento ao recurso voluntário em relação à área de preservação permanente. Negou-se provimento quanto à área de reserva legal, de produção vegetal, de pastagens e quanto ao VTN. Eis o teor da ementa da decisão:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL- ITR

Exercício: 2001

Nulidade do Auto de Infração. Cerceamento do Direito de Defesa.

Não há que se falar em erro de capitulação legal nas hipóteses em que Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do lançamento indica os fundamentos de natureza fática, bem assim os dispositivos legais que embasam a formalização da exigência, máxime quando a manifestação de inconformidade do sujeito passivo demonstra seu conhecimento acerca dos fatos e da base legal que deu esboço à exigência.

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

Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/04/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/03/2012 por 96351926572 - NI não encont

rado.

Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Área de Reserva Legal.

Antes da demarcação e correspondente averbação à margem da matrícula do imóvel, não há que se falar em Área de Reserva Legal. Precedentes do STF.

Área de Preservação Permanente. Condições.

A configuração de determinada área como de preservação permanente decorre exclusivamente da sua conformidade com as hipóteses contempladas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal).

Inadmissível portanto; a pretensão de condicionar seu reconhecimento ao cumprimento de formalidade fixada em ato hierarquicamente inferior.

Áreas de Produtos Vegetais e de Exploração Extrativa

O aproveitamento das áreas declaradas como de produtos vegetais ou exploração extrativa deve ser amparado em documentação idônea que comprove sua efetiva utilização. Não é suficiente para a comprovação a exclusiva menção a tais áreas em laudo técnico ou nota fiscal de produtor emitida em período posterior ao da apuração.

Áreas de Pastagem

As áreas declaradas como destinadas a pastagem somente podem ser consideradas como aproveitadas se demonstrado o seu aproveitamento por rebanho, observado o índice de lotação definido em ato da Receita Federal do Brasil. Demonstram-se inidôneos para tal mister a simples menção a tais áreas em laudo técnico, bem assim ficha de vacinação referente a imunização realizada em período posterior ao objeto de apuração.

Valor da Terra Nua

Havendo significativa disparidade entre o VTN declarado e o constante do SIPT, faz-se necessário demonstrar, por meio de laudo técnico, expedido nos termos da NBR 14.653-3, os elementos que dão respaldo aos valores declarados.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs **recurso especial**, com base em divergência jurisprudencial, no que se refere à **comprovação da área de preservação permanente**, fundamentando-se em decisão da antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, no sentido de ser imprescindível, para tanto, a apresentação tempestiva do ADA, para o reconhecimento da área de preservação permanente, e o registro da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel rural correspondente.

O recorrente fundamentou, quanto à área de preservação permanente, **a exigibilidade dos requisitos de apresentação do ADA** ou de protocolização do seu pedido no prazo de seis meses, para fins de exclusão da incidência do ITR, no disposto no artigo 10, §1º, inciso II, “a”, da Lei nº 9.393/96 e na IN SRF nº 43/97. Suscitou, também, o disposto no artigo 17-O, §1º, da Lei nº 6.938/81.

Argumentou que o artigo 10, §7º, da Lei nº 9.393/96, deve ser interpretado **de forma literal**, no sentido de que não se exige a prévia comprovação pelo contribuinte quando

da declaração. Porém, uma vez solicitado pela Secretaria da Receita Federal, a pertinente comprovação deve ser realizada pelo contribuinte, com base na legislação acima citada.

Por meio de exame de admissibilidade, a i. Presidente da então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes entendeu que houve comprovação de divergência, tendo, por conseguinte, dado seguimento ao especial interposto [fls. 186/188].

O contribuinte apresentou suas contra-razões às fls. 192/194 dos autos. Refutou as alegações da Fazenda Nacional, aduzindo que não se pode fechar os olhos à realidade física do seu imóvel rural, com a existência da área de preservação permanente comprovada por laudo técnico.

O contribuinte interpôs, também, recurso especial (fls. 199/206), com base em divergência jurisprudencial relativamente à não consideração da área de reserva legal, no acórdão recorrido, para fins de exclusão da área de reserva legal.

Fundamentou-se em entendimento da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, externado no acórdão de nº 301-34691, e da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 302-39800), no sentido de que somente a partir 19/09/2002, com o advento do Decreto nº 4.382/02, é que se tornou obrigatória a averbação da reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel rural no registro de imóveis.

Suscitou, também, acórdão da própria Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que nem mesmo com a superveniência do referido decreto passou-se a exigir a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis.

Ressaltou que a autuação teve em vista o fato, não da ausência de registro da área de reserva legal, mas sim da sua extemporaneidade, tendo em vista que o registro deu-se após a ocorrência do fato gerador do ITR. Assim, não se questiona a efetiva existência da área, mas sim o cumprimento dos aspectos temporais das formalidades exigidas para a comprovação em questão.

Alegou que a averbação da área de reserva legal na inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis não tem efeito constitutivo, mas sim declaratório do que já existe.

Afirmou, por outro lado, que se o Decreto nº 4.382/2002 ensejasse, de fato, a obrigatoriedade do registro da área de reserva legal, tal não poderia ser-lhe exigido no presente caso, já que o fato gerador de que se trata é referente ao exercício de 2001.

Ademais, salientou que no STJ prevalece o entendimento da inexigibilidade da averbação, para fins de comprovação da área de reserva legal.

Tratando, de outro lado, da área de exploração extrativa e da área de pastagem, trouxe à tona acórdão da antiga Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em que se admitiu, para a comprovação da área de pastagem, a apresentação de laudo técnico.

Segundo o recorrente, o acórdão recorrido estabeleceu que:

“(…) a única prova capaz de elidir a autuação em razão da área de exploração extrativa seria através de índice de rendimento do produto, e para a área de pastagens através

de cumprimento de índices por lotação por zona de pecuária, argumentos baseados na Lei 9.393/96”.

Alegou que a comprovação em questão, diante do princípio da ampla defesa, do que prevê o artigo 332 do CPC, e do princípio da verdade real, pode dar-se por qualquer meio de prova admitido em direito.

Assim, asseverou que as áreas em questão restaram comprovadas por laudo técnico e por notas fiscais de aquisição de sementes de capim.

Finalmente, em relação ao Valor da Terra Nua, citou o acórdão nº 303-35329 da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em que se posicionou no sentido de que, havendo discrepância entre os valores declarados pelo contribuinte e aqueles apurados pela fiscalização, deve ser mantido aquele.

Outrossim, citou acórdão nº 301-34409, em que se entendeu que constitui nulidade do auto de infração a restrição às informações do SIPT.

Alegou que, tratando-se de ITR relativo ao exercício de 2001, a fiscalização não poderia valer-se da tabela SIPT, tendo em vista que a sua instituição somente ocorreu com o advento da Portaria SRF 447/2002. Assim, reputou ilegal os valor arbitrado pelo fisco.

Ressaltou, ainda, que:

“Também não houve manifestação quanto à informação de que este recorrente foi fiscalizado relativamente ao mesmo imóvel rural- ITR2002 e pelo mesmo agente fiscal, que considerou o VTN declarado para o ano de 2002 como correto, exatamente o mesmo valor declarado pelo recorrente em 2001, ou seja, R\$ 8000.00 (oito mil reais)”

Ademais, expôs que é entendimento pacífico do Conselho de Contribuintes que o laudo técnico emitido por engenheiro habilitado constitui-se em documento capaz de comprovar o VTN do imóvel. Tal laudo, lembrou, foi apresentado nos presentes autos. Ainda, afirmou que o município de Januária, através de sua Secretaria Municipal de Tributos, Arrecadação e Fiscalização, declarou que o VTN, no ano de 2001, era em torno de R\$ 10,53, o que foi desconsiderado na decisão recorrida.

Por meio do Despacho n. 2100-0350/2010 [fls. 237/239], o i. Presidente da 2ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao especial, pois não o admitiu na parte em que discute sobre as glosas das áreas de exploração extrativa da base de cálculo do ITR e sobre o VTN arbitrado, tendo entendido não terem sido atendidos os pressupostos necessários para sua admissibilidade pela Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF, uma vez que não restou demonstrado dissenso jurisprudencial necessário à sua interposição para o primeiro assunto e por falta de prequestionamento para o segundo.

Nesse sentido, deu seguimento tão-somente a divergência quanto às glosa das áreas de reserva legal e de pastagem.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões [fls. 243/251].

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Os recursos especiais da Fazenda e do Contribuinte são tempestivos, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que demonstraram a divergência jurisprudencial alegada.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Refere-se, o recurso especial, à questão concernente à comprovação da área de preservação permanente, que sustenta que se deva fazer por meio da apresentação do Ato Declaratório do IBAMA ou pela apresentação do protocolo do seu pedido dentro do prazo de seis meses da entrega da DITR.

Tenho para mim que tal exigência, inflexível, a fim de comprovar determinado fato (área de preservação permanente), mostra-se fora da razoabilidade e da proporcionalidade, e choca-se com uma série de circunstâncias, legais e sistemáticas, que merecem aqui ser delineadas.

Em primeiro lugar, é de se estabelecer que o artigo 10, §7º, da Lei nº 9.393/96, não retira do contribuinte o ônus probatório a respeito das declarações encartadas na DITR, especificamente em relação à área sobre a qual recai a presente celeuma. Óbvio que não.

O dispositivo em questão estabelece que a declaração para fins de isenção do ITR, no que concerne às áreas citadas nas alíneas “a” e “d”, inciso II, do §1º do mesmo artigo, não se submete à prévia comprovação por parte do declarante. Com efeito, não se submete. Feita a declaração, essa basta para o gozo da isenção.

Contudo, uma vez que se inicia um procedimento fiscal contra o contribuinte, aquela declaração deixa de ser suficiente; a fiscalização, por sua própria natureza, demanda a averiguação da realidade da declaração do contribuinte, e esta somente poderá assomar, vir à tona, tornar-se inquestionável, se o contribuinte apresentar ao fisco elementos que atestem que a sua declaração, de fato, converge com a verdade, e que aquela não fora declinada sob um espírito de confiança na álea de não ser atingido pela malha fina do Fisco.

Porém, note-se, tal comprovação não é de ser limitada, em seu meio de perpetração, como quer o recorrente, à apresentação do ADA. Pode, ela, ocorrer de qualquer forma, desde que se consiga deixar patente a verdade da declaração anteriormente feita.

Com efeito, malgrado o entendimento da Receita Federal, no sentido da indispensabilidade da observância das formalidades em questão, para a comprovação da existência da área de preservação permanente, entendimento fundado, sobretudo, no artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, verifico que o sistema geral de valoração de provas vigente no Brasil aponta noutro sentido.

Realmente, conforme sobejamente sabido, o ordenamento jurídico brasileiro adota, expressamente, no tange ao sistema de valoração das provas, o sistema designado como do “livre convencimento motivado” ou da “persuasão racional”, conforme se depreende do artigo 131 do Código de Processo Civil, que tem a seguinte redação:

Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.

Tal sistema contrapõe-se ao das provas tarifadas, aquele em que o legislador estabelece por que meio cada fato da vida deve ser comprovado, elaborando, por assim dizer, uma espécie de tabela probatória, à qual o julgador se prende, e pelo qual este se reduz a um mero autômato, tendo, amiúde, que fechar os olhos para a realidade com a qual se depara. Este panorama de há muito já foi superado.

Porém, é de se fazer uma ressalva: de fato, há na legislação brasileira disposições normativas que se referem à matéria probatória, vinculando alguns fatos a uma dada espécie de prova. Aliás, é o que sucede no presente caso, consoante se pode depreender do artigo 17-O da Lei nº 6.938/81. Contudo, e é a isso que se deve chamar a atenção, a existência de normas dessa natureza não tem o condão de engessar o julgador. Não é este o sentido que se lhe deve dar.

Com efeito, a doutrina processual anota, sobre a matéria, que a existência de normas que tais no ordenamento brasileiro, na verdade, não impedem que o julgador afaste a sua aplicabilidade, no caso concreto, quando o resultado da sua incidência implicar consolidação de injustiças. É neste sentido a seguinte passagem de Fredie Didier:

“É bom que deixemos claro: a existência de dispositivos legais relacionados à prova não impede a livre apreciação do material probatório pelo magistrado; a apenas a direciona, estabelecendo parâmetros. Pensar de modo contrário seria exumar um sistema de valoração que, em sua versão rigorosa, já há muito tempo fora banido das legislações modernas”.¹

E Marinoni e Arenhart, ao tratarem das regras legais referentes à prova documental, arrematam:

“Importa lembrar, todavia, que, considerando o princípio da persuasão racional do juiz (art. 131 do CPC), é sempre possível ao juiz afastar as regras apresentadas nesta subseção, desde que justifique, devidamente, a razão da inobservância das normas prescritas”.²

Ademais, a doutrina sempre consigna que a razão de existência de normas deste jaez servem, não ao aprisionamento do julgador e das partes, mas sim para evitar que ocorram arbitrariedades, consubstanciadas em decisões desprovidas de qualquer suporte probatório. Ora, resguarda-se situações de falta de provas, e não situações de existência de provas, ainda que diversas daquelas estabelecidas como parâmetro pelo legislador.

Depreende-se dos autos que o contribuinte logrou comprovar, de fato, a existência da área de preservação permanente, por meio de Termo de dos autos, de solicitação de ADA junto ao IBAMA, e de registro na matrícula do imóvel, o que, aliás, embasou a decisão recorrida.

¹ DIDIER JR. Fredie. BRAGA, Paula Sarno e OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. Volume 2. 2ª edição. Jus Podivm. 2008. p. 43.

² MARINONI, Luiz Guilherme, e ARENHART, Sérgio Cruz. Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: RT, 2000, v. 5, t. 2, p. 111.

Como se vê, além do fato de que o recorrente não se contrapôs à existência real das áreas discutidas, o que a torna incontroversa, apenas argumentando a respeito da questão referente ao meio probatório utilizado para comprová-la, com alegações de descumprimento de formalidades, tem-se que o contribuinte, realmente, atestou a materialidade das áreas em questão através dos documentos acima mencionados.

Ora, diante disso, é de se questionar: este órgão julgador deve, deliberadamente, fechar os olhos à realidade fática dos autos, para considerar a não configuração do benefício em tela, tão-somente pelo descumprimento das formalidades defendidas pela recorrente?

Não nos parece que se deva proceder assim. Caso contrário, estar-se-ia indo de encontro à razoabilidade necessária que deve caracterizar os atos do Poder Público em face do cidadão. E mais, o princípio da verdade material, que deve reger o procedimento administrativo fiscal, também restaria afrontado. E em prol de um formalismo excessivo, exacerbado, de todo contrário ao Direito moderno.

Seguindo na linha do que até aqui vem sendo exposto, é de se entender que a exigência do ADA, ou da apresentação do protocolo do seu pedido dentro prazo semestral, e da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel no registro de imóveis, como requisitos para a comprovação das áreas discutidas, para fins de não-incidência do ITR, constituem um parâmetro para a comprovação, mas não uma lista inafastável.

Entrementes, afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, acima explicitado, impende esclarecer que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que inexistente previsão legal, anteriormente à vigência da Lei nº 10.165, de 28/12/2000, contemplando a exigência do ADA para efeito de não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente.

Aliás, o Pleno da CSRF, em 08/12/2009, aprovou a Súmula nº 41, contemplando o tema e rechaçando de uma vez por todas a pretensão da Fazenda nos presentes autos, senão vejamos:

“A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000.”

No entanto, a jurisprudência deste Colegiado vem firmando o entendimento de que, após a alteração introduzida pela Lei nº 10.165/2000, em que pese à legislação de regência impor a existência do ADA, para fins de fruição do benefício fiscal em comento, em momento algum se reportou ao prazo para tanto. Neste sentido, vários são os julgados que vem acolhendo a pretensão do contribuinte, reconhecendo a isenção de tais áreas, ainda que apresentado ADA intempestivo, como se vislumbra na hipótese dos autos.

A corroborar este entendimento, ressalta-se que a Instrução Normativa SRF nº 659, de 11/07/2006, não faz qualquer referência a prazo para requisição do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, somente exigindo a apresentação de referido documento, ao contrário do estipulado nas Instruções Normativas SRF nºs 43/1997 e 67/1997, as quais prescreviam o prazo de 06 (Seis) meses, contados da data da entrega da DITR, para protocolização do requerimento do ADA.

Assim, inobstante Instruções Normativas não vincularem este Órgão, tratando-se de legislação mais recente impõe-se a sua observância, inclusive para fatos

geradores pretéritos, com arrimo no artigo 106 do Códex Tributário, reforçando a tese em favor do contribuinte, que apresentou ADA, às fls. 27, contemplando a área objeto da demanda, ainda que intempestivamente, datado de 08/11/2004.

Dessa forma, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela então 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Para aqueles Conselheiros que não comungam deste entendimento, ressalto que, no caso em tela, apesar de não possuir esse documento específico, o sujeito passivo possui **averbação da área de preservação permanente à margem do registro imobiliário do imóvel rural**, emitida muito antes da ação fiscal – em 08/06/2001 –, que atesta que o imóvel está inteiramente inserido em área de preservação permanente.

Assim, há que se concluir que o documento apresentado é mais consistente do que aquele exigido pela lei, pois não se trata de mera informação para que o órgão ambiental verifique que o imóvel possui área de preservação permanente, mas de reconhecimento do fato pelo órgão.

Nesse sentido, entendo que a exigência legal foi atendida por documento diferente do nela previsto, mas que cumpre de forma mais completa a intenção do legislador.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, negar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

Como dito alhures, o Despacho de admissibilidade deu seguimento tão-somente a divergência quanto às glosas das áreas de reserva legal e de pastagem. Dito isso, passo a exame de cada uma.

- Reserva Legal

Utilizo como razões de decidir o brilhante e substancioso voto prolatado pelo Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, quando da prolação do Acórdão n. 9202-01.510.

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).

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, intérprete máximo da lei federal brasileira.

Começa-se pelo REsp 1.125.632/PR, da **Primeira Turma**, 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 contrario 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 10/12/2009, 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 n. 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 Conselhos 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 imprestáveis 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 imprestáveis 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 limitada), 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 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/03/2012 por 96351926572 - NI não encontrado.

Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

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 INCIDENTES 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, arrecadatório. Aqui, tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho³:

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 Oliveira⁴ (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, arrecadatório, 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 arrecadados, 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 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.

No caso *sub examen*, a glosa da área de reserva legal não pode prosperar, visto que a averbação junto ao Cartório de Registro de Imóveis da cidade de Januária foi promovida em **08/06/2001, ou seja, antes do início da ação fiscal.**

Áreas de pastagens

Quanto à segunda matéria, entendo que o *decisum* recorrido não merece qualquer reparo. Nesse sentido, peço venia aos ilustres Conselheiros para utilizar como razões de decidir os argumentos colacionados no voto proferido pelo Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro [fls. 153/154]:

Busca a recorrente que a comprovação das áreas de pastagem pudesse ser concretizada a partir do laudo técnico ou da aquisição de sementes de capim, comprovada por meio da nota fiscal nº 000727, emitida por Lanza Vieira Agroindustrial.

Penso que os fatos colacionados não têm o efeito pretendido. A meu ver, tais documentos comprovariam, no máximo, a existência de área, plantada ou de vegetação nativa, que poderia ser utilizada como de pastagem.

Ocorre que, como é cediço, em homenagem à regra definida no art. 10, § 1º, inciso IV, alínea "h", o cômputo das áreas de pastagem está sujeito ao cumprimento dos índices por lotação por zona de pecuária.

Ou seja, além das áreas de pastagem, é necessário que tais áreas sejam utilizadas por um rebanho mínimo, fato que, como ficou consignado no auto de infração objeto do presente recurso, não pôde ser comprovado com a ficha de vacinação apresentada, que diz respeito a período diverso do ano calendário fiscalizado.

Sem a comprovação da efetiva ocupação da área, não há como considerá-la utilizada e, conseqüentemente, forçoso é manter a glosa que foi alvo de recurso.

Dispositivo

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria:

VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas;

VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE, para que afastada a autuação quanto às áreas de reserva legal.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior