

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

Processo nº 10925.000845/2006-21
Recurso nº 343.345 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.550 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2010
Matéria ITR - AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL
Recorrente FISCHER FRAIBURGO AGRÍCOLA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

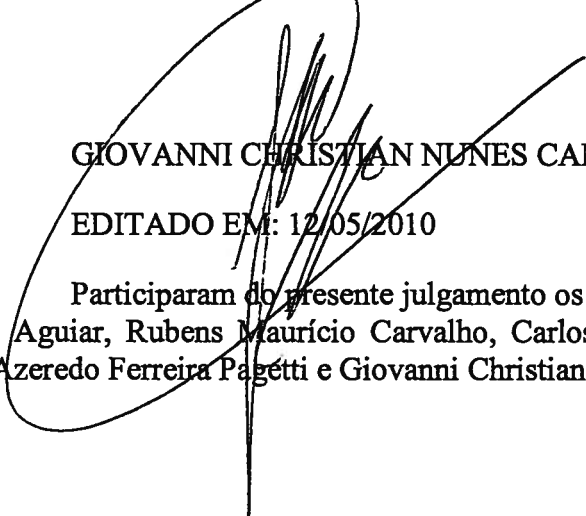
ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. RESERVA LEGAL RECONHECIDA EM LAUDO TÉCNICO E AVERBADA EM EXERCÍCIO IMEDIATAMENTE POSTERIOR ÀQUELE FISCALIZADO. DEFERIMENTO DA ISENÇÃO.

Apesar de obrigatória a averbação cartorária da área de reserva legal, essa não necessita ser feita 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, notadamente se anterior ao início da ação fiscal, não 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. Ademais, nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como uma condicionante à isenção do ITR.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura e Rubens Maurício Carvalho que negavam provimento.


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 12/05/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Núbia de Matos Moura, Ewan Teles Aguiar, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira de Lima, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Giovanni Christian Nunes Campos.

Relatório

Em face do contribuinte Fischer Fraiburgo Agrícola Ltda, CNPJ/MF nº 78.851.151/0027-80, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 26/04/2006, auto de infração (fls. 02 a 10), com ciência postal em 08/05/2006 (fl. 73), a partir de ação fiscal iniciada em 08/02/2006 (fl. 23).

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 47.530,94
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 35.648,20

Em procedimento de revisão da DITR-exercício 2002 do imóvel nº NIRF 1.544.080-0, denominado Fazenda Prosperidade, a autoridade fiscalizadora glosou a área de reserva legal (297,2ha) e majorou o preço da terra nua (fl. 08).

A área de reserva legal, apesar de averbada no Cartório de Registro de Imóveis e comprovada por planta topográfica (fls. 40 e 54), não foi considerada pela autoridade fiscalizadora como redutora da área tributável, já que averbada em 03/02/2003, após a ocorrência do fato gerador do imposto lançado.

No tocante à majoração do valor da terra nua, o contribuinte havia declarado o valor de R\$ 619,65 por hectare, valor inferior ao constante do Sistema de Preços de Terra – SIPT da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fl. 68). Intimado a contraditar o preço apresentado no SIPT, quedou-se inerte, o que levou a autoridade a arbitrar o preço da terra nua com base no SIPT (R\$ 2.272,00 por hectare).

Compulsando os autos, vê-se que o contribuinte acostou Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolizado em 17/05/2005, no qual consta a área de preservação permanente, que não foi objeto de glosa nestes autos, e de reserva legal (fl. 57). Ainda, a autoridade autuante alegou que a existência de floresta nativa, como tentou demonstrar o Laudo Técnico juntado aos autos, não seria suficiente para deferir a exclusão dessa área do total da área tributável do ITR, sendo necessária a averbação cartorária tempestiva (fl. 04, *in fine*). Por fim, há nos autos um Termo de Averbação da Reserva Legal, subscrito pelo Engenheiro Agrônomo Ney Olivo Araldi, que informa a existência de matas e faxinais com regeneração de araucária na área de reserva legal (fl. 39).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

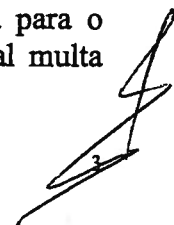
O impugnante não combateu o valor arbitrado da terra nua, neste ponto conformando-se com o procedimento da autoridade fiscal, e efetuou o pagamento dessa parte da exação (fl. 108). A controvérsia restringiu-se, apenas, a glosa da área de reserva legal.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão de fls. 112 a 122, consubstanciada no Acórdão nº 04-14.735, de 25 de julho de 2008.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 25/08/2008 (fl. 128). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 15/09/2008 (fl. 129).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. inexistente previsão legal para a exigência do Ato Declaratório Ambiental –ADA para as áreas de preservação permanente e reserva legal, já que a exclusão dessas áreas do âmbito de incidência do ITR deflui diretamente do art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96, sendo certo que não se aplica ao caso vertente o art. 17-O, *caput* e § 1º, da Lei nº 6.938/81, voltados unicamente para beneficiar os proprietários rurais que se beneficiem da redução do ITR com base em ADA, o que não se amolda à presente autuação, pois, como já dito, a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal deflui diretamente da Lei nº 9.393/96 e não da apresentação de ADA. Ainda, o art. 10 § 7º, da Lei nº 9.393/96, na redação dada pela MP 2.166-67/2001, informa que a declaração das áreas isentas não está sujeita à prévia comprovação por parte do contribuinte declarante, o que corrobora a desnecessidade da apresentação do ADA para a hipótese em debate;
- II. apesar de haver a obrigatoriedade da averbação da área de reserva legal no Código Florestal, não há previsão legal para a glosa no âmbito do ITR da área de reserva legal não averbada, bem como o próprio Código Florestal não estipula prazo para a averbação, e aqui é necessário ressaltar que a área de reserva legal glosada nestes autos foi averbada em 03/02/2003, razão suficiente para o restabelecimento da informação declarada pelo contribuinte;
- III. a fiscalização não realizou qualquer verificação que infirmasse as informações prestadas pelo contribuinte declarante sobre o imóvel denominado Fazenda Prosperidade, ferindo o princípio da legalidade estrita, o que somente pode levar ao cancelamento da presente autuação;
- IV. as condutas imputadas ao fiscalizado (glosa da área de preservação permanente não declarada no ADA e pela falta de averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel anteriormente a 1º/01/2001) não estão tipificadas na legislação como causa para o lançamento da multa de ofício de 75%, sendo, inclusive, tal multa confiscatória.



Por fim, rebate a desnecessidade do pedido de diligência feita pela decisão recorrida, pois tenciona, se for o caso, dirimir dúvidas quanto aos mapas topográficos e comprovar a existência da área de preservação permanente.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 04, sorteado para este relator na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF de 02/12/2009.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 25/08/2008 (fl. 128), segunda-feira, e interpôs o recurso voluntário em 15/09/2008 (fl. 129), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 24/09/2008, quarta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Diferentemente do indicado na peça recursal, deve-se anotar que não há qualquer controvérsia nestes autos quanto à glosa de área de preservação permanente do imóvel nº NIRF 1.544.080-0, denominado Fazenda Prosperidade, no exercício 2002. A área de preservação permanente de 116,7 hectares não foi glosada pela autoridade fiscal, como se pode ver no Demonstrativo de Apuração do ITR (fl. 08).

A autoridade autuante apenas glosou a área de reserva legal (297,2 hectares), motivada pela averbação cartorária a destempo dessa área. A averbação cartorária intempestiva foi o único motivo que levou à glosa, não tendo a autoridade lançadora se fiado, adicionalmente, na falta ou na apresentação a destempo do ADA, até porque o contribuinte não foi intimado a acostar aos autos o ADA da área de reserva legal (fl. 21).

Insiste-se que a glosa da área de reserva legal esteve alicerçada, apenas, na averbação cartorária a destempo da área de reserva legal, como se pode ver no relatório de encerramento da ação fiscal (fls. 04 e 14), sendo descabidas as considerações da decisão aqui recorrida que também ancorou a glosa da área de reserva legal na apresentação intempestiva do ADA, como se pode ver nas fls. 119 a 121, o que certamente motivou as considerações sobre esta matéria no recurso voluntário do contribuinte. Ora, se a infração imputada pela autoridade autuante se circunscreveu à averbação cartorária intempestiva da área de reserva legal, não poderia a autoridade julgadora *a quo* acrescer um novo fundamento à infração, sob pena de inovar indevidamente no lançamento.

Dessa forma aqui não se fará quaisquer considerações sobre a inexistente glosa da área de preservação permanente ou sobre a apresentação intempestiva do ADA para fundamentar a glosa da área de reserva legal, pois ambas são matérias estranhas ao lançamento.

A controvérsia resume-se, simplesmente, a apreciar a procedência da glosa da área de reserva legal da Fazenda Prosperidade, no exercício 2002, no *quantum* de 297,2 hectares, motivada pela averbação cartorária intempestiva da área de reserva legal.

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

Consectariamente, decidiu com acerto o acórdão a quo ao firmar entendimento no sentido de que "A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965. Reconhece-se o direito à subtração do limite mínimo de 20% da área do imóvel, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965, relativo à área de reserva legal, porquanto, mesmo antes da respectiva averbação, que não é fato constitutivo, mas meramente declaratório, já havia a proteção legal sobre tal área".

Porém, se há dúvidas no âmbito da jurisprudência do STJ sobre a presente controvérsia, 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, em decisões prolatadas no ano de 2008, trazendo também algumas informações sobre a exigência de ADA, já que, em regra, debate-se a exigência do ADA e da averbação cartorária para deferimento da fruição da benesse tributária no tocante à área de reserva legal:

1. exigência de averbação da área de reserva legal somente a partir do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR) – Acórdão nº 301-34459, sessão de 20/05/2008, unânime;
2. área de reserva legal reconhecida a partir de documentos outros, privilegiando a busca da verdade material – Acórdão nº 301-34475, sessão de 20/05/1998, unânime; Acórdão nº 302-39586, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 391-00031, sessão de

21/10/2008, por maioria (acatando também laudo técnico para comprovar a existência de área de preservação permanente);

3. Ausência de averbação cartorária da reserva legal, por si só, não afasta a benesse legal – Acórdão nº 303-35421, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35734, sessão de 16/10/2008, por maioria;
4. área de reserva legal averbada e ADA extemporâneo reconhecida para reduzir o ITR devido – Acórdão nº 301-34686, sessão de 13/08/2008, unânime (também com laudo técnico); Acórdão nº 301-34632, sessão de 10/08/2008, unânime;
5. área de reserva legal averbada extemporaneamente reconhecida para reduzir o ITR devido – Acórdão nº 301-34788, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade (os vencidos exigiam o ADA para os exercícios posteriores a 2001);
6. comprovação da área de utilização limitada (reserva legal) a depender do ADA e da averbação cartorária tempestivos – Acórdão nº 302-39244, sessão de 29/01/2008, por maioria; Acórdão nº 302-39866, sessão de 15/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35538, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35645, sessão de 11/09/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 393-00083, sessão de 19/11/2008, por voto de qualidade.

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

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

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

Longe de tecer quaisquer críticas à jurisprudência do Terceiro Conselhos de Contribuintes, aqui se reconhece a funda controvérsia no tocante a 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.



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 é definir quais os requisitos que devem ser implementados para que uma área seja considerada de reserva legal para fins de fruição da isenção no âmbito do ITR.

Partindo do princípio que o ITR incide sobre a área aproveitável da propriedade (área tributável menos a área de benfeitorias), geradora de renda agrícola, pecuária ou extrativista, parece-me 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.

Entretanto, para a fruição da isenção, 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, para isenção do IRPF, não basta o contribuinte portar alguma das moléstias constantes no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, mas deve comprová-las mediante um laudo pericial emitido por serviço médico oficial, na forma do art. 30 da Lei nº 9.250/95. Nessa mesma linha, 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, previstos em contratos de transferência de tecnologia 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 as áreas de preservação permanente e reserva legal.

Em relação à área de reserva legal, assim versa o art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96, *verbis*:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos

pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

I - Omissis;

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

A Lei tributária assevera que a área de reserva legal, prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), pode ser excluída da área tributável. Já no art. 16 da Lei nº 4.771/65 definem-se os percentuais de cobertura florestal a título de reserva legal que devem ser preservados nas diferentes regiões do país e determina que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área.

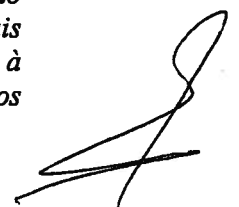
A questão que logo se aventa é sobre a obrigatoriedade de averbação da reserva legal para fruição do benefício no âmbito do ITR, já que a Lei nº 9.393/96 assevera a exclusão da área de reserva legal, porém remetendo-a ao Código Florestal, não havendo, especificamente, uma obrigação de averbação cartorária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

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

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

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

II - "Essa legislação, ao determinar a separação de parte das propriedades rurais para constituição da reserva florestal legal, resultou de uma feliz e necessária consciência ecológica que vem tomando corpo na sociedade em razão dos efeitos dos desastres naturais ocorridos ao longo do tempo, resultado da degradação do meio ambiente efetuada sem limites pelo homem. Tais consequências nefastas, paulatinamente, levam à conscientização de que os recursos naturais devem ser utilizados



com equilíbrio e preservados em intenção da boa qualidade de vida das gerações vindouras" (RMS nº 18.301/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 03/10/2005).

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

IV - Recurso Especial provido. (grifou-se)

Na linha acima, não se pode deixar de fazer uma leitura combinada das Leis nº 9.393/96 e 4.771/65, devendo ser reconhecido que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal transcende em muito o direito tributário, sendo uma medida de garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, para as atuais e futuras gerações, conforme insculpido no art. 225 da Constituição Federal, sendo, inclusive, a defesa do meio ambiente um dos princípios da ordem econômica..

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

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.

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 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 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; imprecáveis 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

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>.

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, notadamente 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. Ademais, nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação como condicionante à isenção do ITR.

A situação relatada no parágrafo precedente se amolda à perfeição ao caso destes autos, que trata do ITR do exercício 2002 (fato gerador em 1º/01/2002), com plantas topográficas confeccionadas em 17/11/2002 (fl. 40) e averbação cartorária em 03/02/2003, tudo a indicar a existência da área de reserva legal composta de floresta nativa (matas e faxinais com regeneração de araucária) no exercício auditado, não parecendo plausível arrostar a isenção perseguida pelo recorrente, quando parece cristalino que a área de reserva legal existia na data do fato gerador, com componentes de floresta nativa, como se pode ver pelo Termo de Averbação da Reserva Legal subscrito pelo Engenheiro Agrônomo Ney Olivo Araldi, em 12/11/2002.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2010

Giovanni Christian Nunes Campos

