



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

<b>Processo nº</b>	11020.002886/2004-46
<b>Recurso nº</b>	137.242 Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-001.348 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	09 de fevereiro de 2011.
<b>Matéria</b>	ITR
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	PETROPAR AGROFLORESTAL LTDA.

**Assunto: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL-ITR.**

Exercício: 2000

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. DESNECESSIDADE SÚMULA N° 41 DO CARF. EXERCÍCIO DE 2000.

A apresentação do ADA para a comprovação da área de reserva legal, nos termos da súmula nº 41 do CARF, é inexigível até o exercício de 2000.

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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann, Gonçalo Bonet Allade, Pedro Anan Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

*(assinado digitalmente)*

Caio Marcos Cândido

Presidente

*(assinado digitalmente)*

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

*(assinado digitalmente)*

Giovanni Christian Nunes Campos

Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Giovanni Christian Nunes Campos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com base em divergência jurisprudencial.

Lavrrou-se o auto de infração contra o contribuinte no valor de R\$ 5.768,23, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, relativo ao ITR do exercício de 2000. Houve glossa parcial da área de conservação ambiental.

Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal presente às fls. 65/70 dos autos, tem-se que:

*“Observou-se que foi cumprida a exigência legal da entrega do ADA- Ato Declaratório Ambiental, junto ao Instituto Brasileiro*

Assinado digitalmente em 23/03/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN, 24/03/2011 por CAIO MARCOS CANDIDO, 23/03/2011 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPO

Autenticado digitalmente em 23/03/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN

Emitido em 25/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

*do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) ou em órgãos ambientais estaduais delegados por meio de convênio, informando 361,00 ha como Área de Preservação Permanente (...)*

*Na declaração, o contribuinte informou a área de 361,00 ha como de Utilização Limitada, mas conforme o ADA apresentado a área refere-se a Preservação Permanente. Para comprovação da mesma apresenta Laudo Técnico (fls. 19 a 55), que veio acompanhado da respectiva ART (fls. 20), assinado pelo Engenheiro Agrônomo, Sr. Gilberto Septch Bartz. Pelo laudo técnico observa-se que a propriedade sob análise é formada pela matrícula 17.049 (1.100,00 ha) denominada Invernada 2. Quanto às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, o laudo assim dispõe (...)*

*Não foi apresentado, contudo, nenhuma documentação que comprovasse a área de Reserva Legal.”*

Assim, a autuação motivou-se pela falta de comprovação da área de utilização limitada. Considerou-se, no entanto, a área de preservação permanente, de 61,8 ha, nos termos do laudo técnico e tendo em vista o ADA tempestivamente apresentado. Embora o ADA apresentasse área de preservação permanente maior, considerou-se apenas a comprovada pelo Laudo Técnico.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 73/84 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 135/156, julgou procedente o lançamento. Eis a ementa da decisão:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural- ITR*

*Exercício: 2000.*

*Ementa: ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL.*

*A exclusão das áreas declaradas como de preservação permanente e de reserva legal, esta integrante da área de utilização limitada, da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada à protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental- ADA, perante o IBAMA ou órgão conveniado. É também necessária a averbação da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro competente, até a data da ocorrência do fato gerador do imposto, e a comprovação da extensão das áreas de preservação permanente, mediante laudo técnico.*

*PRODUÇÃO DE PROVAS.*

*Não há previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para uma fase instrutória, para produção de provas. As provas devem ser apresentadas com a impugnação, salvo na comprovada ocorrência de motivo de força maior, ou se referisse a fato ou a*

*direito superveniente; ou, ainda, se visasse contrapor-se a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*Lançamento Procedente.*

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 161/179.

A antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso voluntário.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL- ITR.*

*Exercício: 2000.*

*ITR. RESERVA LEGAL E PRESERVAÇÃO PERMANENTE.*

*Tendo o contribuinte trazido aos autos laudo técnico e cópia de documentos que comprovam o atendimento dos requisitos legais, deve ser reconhecido o direito à isenção do tributo, na forma da lei.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional, então, interpôs o presente recurso especial, com base em contrariedade à legislação tributária (fls. 242/262).

Sustentou a exigência da apresentação tempestiva do ADA para a exclusão da área de reserva legal da incidência do ITR, com base no artigo 10, inciso II, da Lei nº 9.393/96 c.c art. 111, inciso II, do CTN; art. 10, §4º, da IN nº 43/97; e artigo 16, §8º, da Lei nº 4.771/65.

Defendeu, também, a necessidade da averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel junto ao registro de imóveis, com fundamento no artigo 16, §8º, da Lei nº 4.771/65.

O contribuinte apresentou suas contra-razões às fls. 271/288 dos autos.

## **Voto Vencido**

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que a recorrente especificou os dispositivos legais que reputa violados.

Em primeiro lugar, é de se afastar, desde já, a sustentada necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental para a comprovação da área de reserva legal.

Com efeito, a autuação recaiu sobre o ITR referente ao exercício de 2000.

A Súmula nº 41 do CARF estabelece que: “*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*”.

Destarte, a exigibilidade do ADA somente pode ser defendida para fatos geradores ocorridos a partir do exercício de 2001, o que não ocorre no presente caso.

Por outro lado, no que se refere à averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel, deixo já expresso o meu entendimento no sentido da sua prescindibilidade.

Deve-se, contudo, explicitar bem as peculiaridades do presente caso para se chegar ao seu correto deslinde.

Conforme se depreende dos autos, o contribuinte declarou 361,00 ha como área de utilização limitada. Autuado, apresentou Ato Declaratório Ambiental, de 1998, em que consta como área de preservação permanente o total de 361,00 ha.

Juntou, ainda, Laudo Técnico (fls. 21/35) em que se concluiu pela existência de 61,8220 ha de área de preservação permanente e 604,9104 ha como área de reserva legal, relativamente à propriedade examinada (invernada 2) e autuada.

A fiscalização, então, diante do ADA apresentado, tempestivo, em que constava como área de preservação permanente 361,00 ha, e que se chocou com o laudo técnico, que apontou a área da preservação permanente num total de 61,8220 ha, somente reconheceu esta última extensão como APP, desconsiderando aquele total constante do ADA. Ou seja, privilegiou-se o Laudo Técnico em detrimento do ADA, que, ressalte-se, é tempestivo. O Laudo, como já mencionado, referiu-se também à área de 604,9104 como de reserva legal.

A fiscalização concluiu, assim, por considerar como área de preservação permanente 61,82 ha, com base no laudo técnico; porém, relegou a conclusão do laudo técnico no que se refere à área de reserva legal.

Em suma, a fiscalização levou em conta o laudo técnico apenas em parte, considerando apenas a área de preservação permanente, que é inferior à constante do ADA; a área de reserva legal foi desconsiderada, não obstante atestada pelo laudo técnico.

Diante disso, passo à análise acerca da necessidade de averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel para fins de sua exclusão da incidência do ITR.

O STJ tem enfrentado o tema e, em recentes decisões, vem manifestando o seu entendimento no sentido da prescindibilidade de averbação da área de reserva legal. Veja-se o seguintes julgados:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL.  
VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR.  
BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE  
PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL.  
ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI  
N.º 9.393/96.*

1. A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

2. O ITR é tributo sujeito à homologação, por isso o § 7º, do art.

10, daquele diploma normativo dispõe que: Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) 3. A isenção não pode ser conjurada por força de interpretação ou integração analógica, máxime quando a lei tributária especial reafirmou o benefício através da Lei n.º 11.428/2006, reiterando a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b"), verbis: Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

V - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

4. A imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, impondo ao julgador na apreciação da lide ater-se aos critérios estabelecidos em lei.

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

*meramente declaratório, já havia a proteção legal sobre tal área".*

*6. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.*

*7. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*

*8. Recurso especial a que se nega provimento.*

*(REsp 1060886/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2009, DJe 18/12/2009)*

*PROCESSUAL CIVIL ? TRIBUTÁRIO ? ITR ? BASE DE CÁLCULO ? EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL ? ISENÇÃO ? PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ? LEI N. 9.393/96.*

*1. A Lei n. 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, preceitua que a área de reserva legal deve ser excluída do cômputo da área tributável do imóvel para fins de apuração do ITR devido (art. 10, § 1º, II, a).*

*2. Por sua vez, a Lei n. 11.428/2006 reafirma o benefício e reitera a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art.*

*10, II, "a" e IV, "b").*

*3. A relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, razão pela qual impõe-se ao julgador ater-se aos critérios estabelecidos em lei, não lhe sendo permitido qualquer interpretação extensiva para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva.*

*Recurso especial improvido.*

*(REsp 998.727/TO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/2010, DJe 16/04/2010).*

No presente caso, nos termos do já exposto, o contribuinte apresentou Laudo Técnico que atestou a existência de área de reserva legal, situada em região com florestas nativas. Aliás, a própria fiscalização baseou-se em tal laudo para a sua conclusão a respeito da área de preservação permanente.

Diante disso, é de se indagar: 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 Fazenda?

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.

Não se pode relegar a característica essencial do ITR: a sua função extra-fiscal. Isto é, o ITR não tem finalidade arrecadatória. Serve, tal imposto, como instrumento do Poder Público de disciplinamento da propriedade rural, de política agrária. Daí a razão subjacente de previsão, como área não tributável pelo ITR, das áreas de preservação permanente e de reserva legal (artigo 10, inciso II, “a”, Lei nº 9.393/96). Se estas encontram-se efetivamente protegidas, conforme atestam os documentos constantes dos autos, não há como se privilegiar requisitos de ordem tão-somente formal.

Destarte, não atende à finalidade do imposto em tela a tributação infundada das áreas em questão, tão-somente em razão do descumprimento de formalidades, que não podem ser consideradas como essenciais aos fins a que servem. A preservação da consecução da sua finalidade demanda que se verifique a realidade do imóvel rural, a fim de que não se cometam injustiças para com o contribuinte.

E a realidade que se infere dos autos é de efetiva existência da área de reserva legal. Tal existência, aliás, foi corroborada pela averbação perpetrada, ainda que posteriormente à data do fato gerador, pelo contribuinte da área de reserva legal, no total de 616,6894 ha, conforme certidão de registro de imóveis presente às fls. 222 dos autos.

Deve-se, contudo, fazer uma ressalva. Consta, do laudo técnico apresentado pelo contribuinte, como área de reserva legal, a extensão de 604,9104 ha. A averbação perpetrada à margem da matrícula do imóvel, de outro lado, referiu-se a uma área de 616,6894 ha. Desta forma, é de se considerar como área de reserva legal efetivamente comprovada aquela referida no laudo técnico.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para considerar como comprovada, como área de reserva legal, o total de 604,9104 ha.

Sala das Sessões, em 09 de fevereiro de 2011.

*(assinado digitalmente)*

Susy Gomes Hoffmann

## Voto Vencedor

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Redator designado.

A discordância da maioria em relação ao voto da relatora reside na compreensão de que a área de reserva legal tem que ser averbada à margem da matrícula imobiliária, como condição para fruição de benesse isentiva sobre tal área no âmbito do ITR. A seguir, seguem as razões para tanto.

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 contrário da área de preservação permanente, para a área de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à*

*reserva legal. Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal, o que não aconteceu no caso em análise.*

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

Acima se exigeu 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*:

*Consecutariamente, 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, em decisões prolatadas no ano de 2008, trazendo também algumas informações sobre a exigência de ADA<sup>1</sup>, 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:

<sup>1</sup> A jurisprudência abaixo se refere a exercícios após 2001, inclusive. Entretanto, aplica-se inteiramente ao caso aqui em debate, exercício 2000, pois não houve qualquer câmbio legislativo no período após 1997, no tocante à averbação da área de reserva legal. Apenas no tocante à exigência do ADA, houve uma mudança legislativa com o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, com a redação dada pela Lei nº 10.165/2000, implicando que o ADA passou a

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 (1<sup>a</sup> Câmara); reconhecimento da área por laudos técnicos (1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup> Câmaras e 3<sup>a</sup> TE); averbação cartorária e ADA intempestivo (1<sup>a</sup> Câmara); averbação cartorária intempestiva (1<sup>a</sup> Câmara); averbação e ADA tempestivos (2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> 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 N° 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 desarrazoadamente 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, arrecadatório. Aqui, tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>:

*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 Oliveira<sup>3</sup> (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 arrecadado<sup>4</sup>, 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.

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

<sup>4</sup> 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>.

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

Ora, o art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas no Código Florestal.

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

Com as considerações acima, entendo que a área de reserva legal deve ser averbada no registro imobiliário, como condição para fruição da isenção no seio do ITR.

Nessa linha, voto no sentido de DAR provimento ao recurso do procurador.

*(assinado digitalmente)*

Giovanni Christian Nunes Campos