



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

Processo n° 13116.001363/2003-68
Recurso n° 333.763 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-01.388 – 2ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2011
Matéria ITR
Recorrente LAURA FERREIRA BELCHIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO E DE DEMONSTRAÇÃO FUNDAMENTADA. SITUAÇÃO NÃO VERIFICADA NO CASO EM APREÇO EM RELAÇÃO ÀS PRELIMINARES SUSCITADAS. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO NESTA PARTE.

Nos termos do artigo 7º, inciso II, § 5º e do artigo 15, § 2º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, a divergência jurisprudencial que autorizava a interposição de recurso especial deveria estar demonstrada de forma fundamentada, com a matéria efetivamente debatida pelo acórdão recorrido, o que não acontece no caso, com relação às preliminares suscitadas no recurso especial.

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 benesse tributária. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início da ação fiscal.

Recurso especial parcialmente conhecido e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage (Relator), Alexandre Naoki Nishioka, Gustavo Lian Haddad, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial para aceitar a título de reserva legal a área declarada de 313,7 hectares. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Assinado digitalmente

ELIAS SAMPAIO FREIRE – Presidente em Exercício

Assinado digitalmente

Gonçalo Bonet Allage - Relator

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos – redator designado

EDITADO EM: 18/04/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire, Ronaldo Lima de Macedo e Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

Em face de Laura Ferreira Belchior foi lavrado o auto de infração de fls. 02-07, para a exigência de imposto sobre a propriedade territorial rural, exercício 1999, em razão da glosa de áreas declaradas como sendo de preservação permanente, de utilização limitada, ocupada com benfeitorias e de pastagens, bem como pela majoração do VTN, relativamente ao imóvel denominado Glebas 1 e 4, situado no município de Mimoso de Goiás (GO).

A autoridade lançadora justificou a constituição do crédito tributário da seguinte forma (fls. 06):

Falta de recolhimento do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, exercício de 1999, apurado após a alteração da declaração do contribuinte, por não ter sido apresentada a documentação requerida comprobatória da:

- *Área de preservação permanente (Laudo elaborado por Eng.º Agrônomo ou Florestal, conforme Código Florestal Brasileiro), sendo desconsiderado o valor declarado*
- *Área de reserva legal, averbada à margem da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis, sendo desconsiderado o valor declarado;*
- *Área utilizada para a produção agrícola (Notas Fiscais de venda ou transferência dos grãos), sendo desconsiderado o valor declarado;*
- *Utilização das pastagens (Vacinação do gado existente em suas pastagens durante o de 1998), sendo desconsiderado o valor declarado;*
- *Valoração da Terra Nua (Laudo de Avaliação de Imóveis Rurais, conforme NBR 8799 da ABNT), sendo considerado o VTN/há constante no SIPT (Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal).*

Pela ausência de averbação da área de utilização limitada, ela restou reduzida de 313,7 ha para 0,0 ha (fls. 02).

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) considerou o lançamento procedente (fls. 45-50).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 302-38.178, que se encontra às fls. 81-94, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

Ementa: PRELIMINAR: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Na hipótese dos autos, foi oportunizado ao contribuinte, antes da lavratura do Auto de Infração, demonstrar a veracidade das informações por ele prestadas em sua Declaração do ITR/99, sendo que o mesmo não o fez, tempestivamente, apenas juntando à Impugnação apresentada, sua resposta à Intimação prévia promovida pelo Fisco.

ÁREAS DE RESERVA LEGAL/UTILIZAÇÃO LIMITADA

A área de reserva legal somente será considerada para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel rural quando devidamente averbada à margem da inscrição de matrícula do referido imóvel, junto ao Registro de Imóveis competente, nos termos da legislação de regência.

Esta averbação reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em especial porque as áreas de Reserva Legal/Utilização Limitada podem ser exploradas, mediante autorização do órgão ambiental competente, inclusive mediante Projetos de Manejo Sustentado.

Quanto às áreas de preservação permanente, as mesmas devem estar comprovadas seja por meio de laudo técnico emitido nos termos da lei, seja através de declaração do órgão competente (IBAMA), em obediência ao art. 10, da Lei nº 9.393, de 1996.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares argüidas pelo sujeito passivo e no mérito, por maioria de votos, negou provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora que deram provimento.

Intimada deste acórdão em 20/03/2007 (fls. 102), a contribuinte, devidamente representada, interpôs recurso especial de divergência às fls. 104-116, acompanhado dos documentos de fls. 117-132, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Embora seja entendimento desta CSRF não reconhecer alegações de ilegalidade de norma jurídica, não se pode furtar de destacar a flagrante ofensa à Constituição Federal, em especial ao princípio do devido processo legal, constante do § 1º do art. 5º do Regimento Interno da CSRF, na parte em que faculta apenas ao Procurador da Fazenda Nacional o recurso contra decisão não unânime;
- b) Tal dispositivo fere o princípio da igualdade das partes no processo, sub-princípio que integra o devido processo legal, e deverá ser afastado pelo Judiciário oportunamente;
- c) Também cabe destacar a ilegalidade da incorreta tipificação do lançamento, matéria que, embora não levantada na impugnação e no Recurso Voluntário, pode ser conhecida de ofício a qualquer momento, pois se trata de nulidade absoluta a inquinar o lançamento, determinando sua nulidade desde o início da fiscalização;

- d) Ao fazer a indicação genérica dos artigos de lei que entende a Autoridade Fiscal embasarem o lançamento e fazer a indicação de dispositivos legais revogados ou posteriores ao fato gerador, o Fisco provoca inarredável insegurança jurídica na determinação do lançamento fiscal, eivando de nulidade todo o processo;
- e) Deste modo, a ausência de indicação da correta tipificação do dispositivo legal correspondente ao lançamento e à penalidade imposta gera o cerceamento do direito de ampla defesa e a conseqüente nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (PAF) e consoante farta jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, exemplos os acórdãos n^{os} 107-6907 e 102-43.924;
- f) Ainda a título de preliminar, lançar o imposto sem a oportunidade de defesa prévia e sem as necessárias diligências periciais para aferir a realidade material do fato gerador, representa, sem sombra de dúvidas, inaceitável cerceamento do direito de defesa do contribuinte, devendo o lançamento ser anulado, *ab initio*, nestes termos, para que outro se faça, devidamente instruído com os elementos necessários que a lei exige, conforme estabelece o art. 59, II, do PAF;
- g) Quanto ao mérito, traz como paradigmas os acórdãos n^{os} CSRF/03-04.770, CSRF/03-03.689 e 303-33.404;
- h) No que tange à similaridade dos Acórdãos, Recorrido e Paradigmas, esta é evidente, pois: a) Todos tratam de Imposto Territorial Rural; b) Em todos houve a revisão da DITR para glosar as áreas de Reserva Legal e alterar o valor do VTN do imóvel, sob o argumento de que a averbação de tais áreas não foi feita em até 06 meses da ocorrência do fato gerador, não servindo para isentar tais áreas do ITR; c) Em todos foi discutida e decidida a questão da verdade material do lançamento; d) Tanto no acórdão recorrido, como no constante do Recurso nº 129821, foi debatida a questão da aplicação do disposto na lei ambiental como norma tributária capaz de determinar a isenção ou não das áreas de reserva legal e preservação permanente protegidas por aquela;
- i) Entretanto, o Acórdão recorrido decidiu de forma divergente dos demais acórdãos apontados, ao entender que a averbação no CRI competente deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador, não se prestando averbação posterior para justificar a isenção e a existência de tais áreas no ano-calendário do lançamento fiscal;
- j) Por fim, em relação ao pré-questionamento da matéria, esta foi extensamente debatida, tanto no Recurso Voluntário de fls. 59/68, como no Acórdão de fls. 45/50, da DRJ/BSA, ou ainda no Acórdão recorrido de fls. 81/94, sendo que, em todos, foram levantadas e discutidas as questões da obrigatoriedade de averbação da reserva legal no CRI na data de ocorrência do fato gerador ou não, assim como se o lançamento deve considerar a verdade material e as incontestáveis provas dos autos

de que tais áreas efetivamente existem e existiam naquela data, debatendo sobre a aplicação da verdade material do lançamento;

- k) Requer seja o recurso conhecido e provido, para reconhecer, preliminarmente, que a falta ou erro de enquadramento do lançamento fiscal torna nulo de pleno direito o lançamento, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72; Alternativamente, para declarar a nulidade do lançamento fiscal, uma vez provado no presente Recurso que o lançamento se fez com cerceamento do direito de ampla defesa, pela não juntada da resposta à intimação, embora protocolada tempestivamente no órgão fiscal e pela declaração expressa da Relatora do Recurso Voluntário de que não sabe o motivo pelo qual a 1ª intimação foi enviada para endereço diferente do da Recorrente e diferente das demais correspondências, assim como que a mesma foi recebida por pessoa diversa da Recorrente; e, quanto ao mérito, para reconhecer a isenção das terras de Reserva Legal constantes dos Termos de Responsabilidade junto ao Ibama, Certidões de Averbação no CRI e Memoriais Descritivos, apresentado às fls. 35 a 42 dos autos, no exercício de 1999.

Admitido o recurso através do Despacho nº 302-0.318 (fls. 149-152), a Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões às fls. 155-169, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da contribuinte cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido, mas apenas no que se refere à questão da necessidade ou não de averbação da área de reserva legal em momento anterior à ocorrência do fato gerador.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo e, no mérito, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A recorrente insurgiu-se trazendo três questões preliminares - *i*) alegada incompatibilidade com a Carta Magna do dispositivo regimental que estabelece a exclusividade do Procurador da Fazenda Nacional para opor recurso especial em caso de decisão não unânime; *ii*) suposta nulidade por erro no enquadramento legal; e *iii*) eventual cerceamento do direito de defesa - e questionando, também, a glosa da área de reserva legal.

Pois bem, de acordo com o artigo 7º, inciso II, § 5º e com o artigo 15, § 2º, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007:

Art. 7º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra;

(...)

II – decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 5º. O recurso especial interposto pelo sujeito passivo somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação das peças processuais.

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.

(...)

§ 2º. Na hipótese de que trata o inciso II do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.

(Grifei)

De acordo com tais regras, a Câmara Superior de Recursos Fiscais somente pode apreciar as teses suscitadas pelo contribuinte se o acórdão recorrido as tiver analisado, desde que tal decisão dê à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado e, ainda, se a divergência jurisprudencial estiver demonstrada de forma fundamentada, o que não ocorre no caso em apreço com relação às preliminares.

No âmbito do recurso especial de divergência, a função da Câmara Superior de Recursos Fiscais é uniformizar a jurisprudência.

No que se refere à primeira e à terceira preliminares, sequer foram indicados acórdãos paradigmas. A primeira delas, aliás e por óbvio, não foi prequestionada.

Não houve prequestionamento, também, com relação à preliminar da suposta nulidade do lançamento por erro no enquadramento legal.

Ademais, com relação a esta preliminar, embora no recurso especial estejam transcritas as ementas de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes, sob minha ótica, em nenhum momento restou demonstrada, de forma fundamentada, a divergência argüida.

A recorrente deixou de fazer o cotejo entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Não se sabe, assim, se ocorreram decisões divergentes para fatos idênticos ou muito semelhantes.

Segundo penso, com relação às preliminares suscitadas, o contribuinte desatendeu as regras do artigo 7, inciso II, § 5º e do artigo 15, § 2º, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, motivo pelo qual não conheço do recurso nesta parte.

Quanto ao mérito, a questão cinge-se à necessidade ou não de averbação da área de reserva legal antes da ocorrência do fato gerador para fruição da isenção do ITR.

Neste aspecto, o recurso deve ser conhecido.

Passo à análise da matéria.

O artigo 10 da Lei nº 9.393/96 tem a seguinte redação:

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 - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;*
- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas;*

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;*

Portanto, de acordo com tal regra, as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), estão excluídas da base de cálculo do ITR.

A chamada área de reserva legal ou de utilização limitada tem contornos estabelecidos pelo artigo 16 do Código Florestal, atualmente com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, da seguinte forma:

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de

supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal;

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

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.

§ 1º. O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo.

§ 2º. A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas.

§ 3º. Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas.

§ 4º. A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver:

I - o plano de bacia hidrográfica;

II - o plano diretor municipal;

III - o zoneamento ecológico-econômico;

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida.

§ 5º. O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico - ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá:

I - reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinquenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional.

§ 6º. Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a:

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal;

II - cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º.

§ 7º. O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º.

§ 8º. A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

§ 9º. A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário.

§ 10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural.

§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a

aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.

A necessidade ou não de averbação da referida área no cartório de registro de imóveis, para fins de apuração da base de cálculo do ITR, é matéria bastante controvertida, tanto nos Tribunais Judiciais quanto no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Este julgador, inclusive, chegou a votar no sentido de que, comprovada a existência da área de reserva legal de alguma forma, inexistia o dever de averbá-la à margem da matrícula do imóvel.

Contudo, após profundos debates, principalmente no âmbito da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção, da qual faço parte, alterei meu posicionamento para entender que a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é, como regra geral, condição para sua exclusão da base de cálculo do ITR.

Acabei convencido de que a necessidade de averbação da área de reserva legal, embora com função declaratória e não constitutiva, decorre de imposição legal, mais precisamente da interpretação harmônica e conjunta do disposto nas Leis n^{os} 9.393/96 e 4.771/65 (Código Florestal), conforme acima destacado.

Atualmente, a infringência a tal mandamento, inclusive, dá ensejo à aplicação de multas pecuniárias, conforme determina o artigo 55 do Decreto n^o 6.514/2008.

O ITR é tributo de natureza eminentemente extra-fiscal, sendo que a obrigatoriedade da averbação da reserva legal está relacionada, muito além do direito tributário, à garantia de preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Salvo melhor juízo, o benefício tributário consistente na exclusão da base de cálculo do ITR da área de reserva legal só pode ser reconhecido se estiverem cumpridas as exigências da legislação ambiental.

E, no caso, penso que a decisão de segunda instância deve ser parcialmente reformada, pois a contribuinte atendeu a todas as exigências legais, na medida em que, embora após a ocorrência do fato gerador, que se deu em 01/01/1999, promoveu a averbação de área de utilização limitada de 1.137,40 (1.040,60+ 96,80) hectares em 29/09/2003 (fls. 37 e 41).

O limite do provimento do recurso cinge-se à área de reserva legal declarada, qual seja, 313,7 hectares.

Sob minha ótica, a averbação da área de utilização limitada pode se dar em momento posterior à ocorrência do fato gerador.

Conforme asseverou o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, no julgamento do recurso voluntário n^o 342.455, “...havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou termos do poder público, mesmo com averbação posterior ao fato gerador, 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.”

Nesse sentido, ainda, trago à colação a ementa do seguinte julgado proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. LEI Nº 9.393/96. AVERBAÇÃO PRÉVIA DA RESERVA LEGAL. DESNECESSIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

1. "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." (REsp nº 1.060.886/PR, Relator Ministro Luiz Fux, in DJe 18/12/2009).

2. Agravo regimental improvido.

(STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp nº 1.157.239/DF, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, DJE de 04/06/2010)

Considerando a averbação da área de reserva legal, ainda que em momento posterior à ocorrência do fato gerador, entendo que a decisão recorrida deve ser parcialmente reformada, para que se aceite a este título a área de 313,7 hectares (limite declarado pela contribuinte).

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso especial interposto pelo contribuinte para dar-lhe parcial provimento, aceitando a título de reserva legal a área declarada de 313,7 hectares.

Assinado digitalmente

Gonçalo Bonet Allage

Voto Vencedor

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Designado

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. *Os incentivos fiscais assumem considerável relevância na consecução dos objetivos constitucionais, o que implica reconhecer, sob a ótica da proteção ao meio ambiente, que a interpretação da norma instituidora da isenção tributária não pode se afastar dos valores e princípios veiculados na Constituição e na legislação ambiental.*

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

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

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

7. *Recurso especial provido. (grifou-se)*

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

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

A jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, competente para apreciar as controvérsias no seio do ITR até março de 2009, era oscilante no tocante à averbação cartorária da área de reserva legal. Abaixo, breve apanhado da jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, para exercícios posteriores ao ITR-exercício 2001 (que

pode ser aplicada desde o exercício 1997, pois a legislação que passou a obrigar a averbação de tal área remonta à Lei nº 7.803/89), em decisões prolatadas no ano de 2008, trazendo também algumas informações sobre a exigência de Ato Declaratório Ambiental - ADA, já que, em regra, debate-se a exigência do ADA e da averbação cartorária para deferimento da fruição da benesse tributária no tocante à área de reserva legal:

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

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

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

Da jurisprudência acima, claramente não se extrai qualquer posição consolidada no tocante à averbação cartorária para a área de reserva legal (há precedentes de todas as Câmaras ordinárias com reconhecimento da área de reserva legal a partir de laudos técnicos), sendo certo que as posições mais formais, com exigência do ADA e da averbação

tempestivos para a área de reserva legal são tomadas, em regra, por voto de qualidade (vide item 6, acima), a demonstrar a profundidade da controvérsia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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 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 conseqüências nefastas, paulatinamente, levam à conscientização de que os recursos naturais devem ser utilizados com equilíbrio e preservados em intenção da boa qualidade de vida das gerações vindouras" (RMS nº 18.301/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 03/10/2005).

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

IV - Recurso Especial provido. (grifou-se)

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

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

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

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

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

IV - Recurso extraordinário desprovido.

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴ Esses dados da arrecadação federal podem ser acessados no site da internet da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analismensaldez09.pdf>

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.

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

Com as considerações acima, entendo que a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel é condição imperativa para exclusão dela da incidência do ITR, devendo ser procedida antes do início do procedimento fiscal, o que não restou

Processo nº 13116.001363/2003-68
Acórdão n.º **9202-01.388**

CSRF-T2
Fl. 182

comprovado nestes autos, devendo, por consequência, ser negado provimento ao recurso do contribuinte.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos