



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

Processo n° 13161.000679/2006-30
Recurso n° 343.678 Voluntário
Acórdão n° 2102-00.517 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria ITR - AVERBAÇÃO INTEMPESTIVA DA ÁREA DE RESERVA LEGAL
Recorrente EDUARDO JOSÉ BERNARDES
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ-CAMPO GRANDE (MS)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO DA ÁREA NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS NO CURSO DO EXERCÍCIO. ATO DO IBAMA RECONHECENDO A ÁREA DE RESERVA LEGAL EM PERÍODO PRETÉRITO AO FATO GERADOR. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO - DEFERIMENTO DA BENESSE LEGAL.

A averbação cartorária da área de reserva legal e a apresentação do ADA respectivo são condições imperativas para fruição da benesse tributária em face do ITR, sempre lembrando a relevância extrafiscal de tal imposto, quer para os fins da reforma agrária, quer para a preservação das áreas protegidas ambientalmente, neste último caso avultando as obrigações formais (registro cartorário e ADA) para controle das autoridades ambientais das áreas de interesse ambiental (preservação permanente e utilização limitada). A expedição de ato do Ibama reconhecendo a existência da área de reserva legal em período pretérito ao fato gerador do ITR, secundado por ADA tempestivo, aliado ao registro cartorário no curso do exercício fiscal, são condições suficientes para deferimento da benesse legal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

EDITADO EM: 07/05/2010

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

Relatório

Em face do contribuinte Eduardo José Bernardes, CPF/MF nº 013.207.268-87, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 31/10/2006, auto de infração (fls. 15 a 24), com ciência postal em 08/11/2006 (fl. 24), a partir de ação fiscal iniciada em 23/09/2005 (fl. 05). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 154.866,09
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 116.149,56

O presente auto de infração foi gerado a partir da revisão da DITR nº 01.52266.64 (exercício 2002), do imóvel rural nº 02344297, denominado Fazenda Rio Brilhante, quando a autoridade fiscal procedeu à glosa das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal) declaradas (fl. 20), com a seguinte motivação:

- a área de reserva legal somente foi averbada posteriormente ao fato gerador, em 28/04/2005, constando no ADA respectivo com uma área de 1.952,6ha, quando o contribuinte havia declarado 1.961,7ha;
- a área de preservação permanente foi declarada com 620,8ha, constando no ADA com 525,8ha;
- falta de apresentação de laudo técnico da área beneficiada.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, deduzindo os seguintes argumentos, secundado por Laudo Técnico (fls. 53 a 59), conforme relatório da decisão de 1º grau (fl. 64), *verbis*:

4.1. *Está incorreta a assertiva de que a averbação da reserva legal ocorreu em 2005, quando na verdade as matrículas do imóvel comprovam que essa área foi averbada em 28/06/2002;*

4.2. *Embora a área de reserva legal não tivesse sido averbada na matrícula imobiliária, em 2002, não poderia prosperar a exigência fiscal em questão;*

4.3. *O ADA é elaborado pelo produtor rural, por isso é possível que ocorra equívoca no preenchimento, que poderá ser comprovado por meio de Laudo Técnico, não se consubstanciando em falta de recolhimento de ITR;*

4.4. O erro formal ocorrido não trouxe nenhum prejuízo ao Erário Nacional e tampouco falta de recolhimento do ITR;

4.5. A área total do imóvel de acordo com o laudo técnico é efetivamente 9.763,1 hectares, maior que o declarado na DITR do exercício de 2002;

4.6. Com relação à área de preservação permanente há equívoco, vez que no ADA, a área total está informada com uma diferença de 95 hectares, em relação à DITR, o que em nada influenciará no quantum do ITR devido;

4.7. Conforme a pacificada jurisprudência administrativa atual do 3º Conselho de Contribuintes, a averbação posterior da área de reserva legal na matrícula do imóvel, não enseja desconsideração da isenção do ITR, não podendo prevalecer a glosa referente a este item;

4.8. As pequenas discrepâncias de áreas existentes entre o ADA e a DITR, são meros erros materiais que não ensejam prejuízo ao Erário Nacional, mesmo porque as reais dimensões estão comprovadas em laudo técnico;

4.9. A alíquota aplicada no lançamento não se coaduna com a respectiva tabela, que em como parâmetros a área do imóvel combinada com o grau de utilização;

(...)

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, em decisão de fls. 62 a 69, consubstanciada no Acórdão nº 04-15.237, de 05 de setembro de 2008, que restou assim ementado:

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.

Cabe considerar a área total do imóvel declarada originalmente quando a documentação apresentada nos autos comprova os argumentos da impugnação.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. TRIBUTAÇÃO.

Impõe-se afastar a tributação sobre a área de preservação permanente devidamente indicada em Ato Declaratório Ambiental – ADA apresentado tempestivamente junto ao Ibama.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. TRIBUTAÇÃO.

É de se manter a tributação sobre a área declarada de reserva legal quando embora indicada no ADA, não há comprovação efetiva da averbação na matrícula do imóvel.

A decisão acima procedeu às seguintes alterações no lançamento:

- cancelamento do aumento da área total do imóvel procedido pela autoridade fiscal (de 9.677,3 hectares para 9.782,4 hectares), a parti

da análise do Laudo Técnico e das matrículas cartorárias do imóvel em discussão (fl. 66);

- deferimento de uma área de 525,8ha de preservação permanente, conforme tempestivo Ato Declaratório Ambiental – ADA (fl. 67).

No tocante à área de reserva legal, a decisão indeferiu a isenção relativa a tal área, apesar dela constar no ADA e ter sido averbada junto à matrícula do imóvel no CRI-Cartório de Registro de Imóveis em 28/06/2002 (fl. 67), já que tal averbação foi feita após a ocorrência do fato gerador.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 19/09/2008 (fl. 72). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 02/10/2008 (fl. 73).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que foi acostado nos autos um ato do Ibama, datado de 31/07/1996, comprovando a área de reserva legal, tudo secundado pelo ADA (protocolizado em 21/11/2002), pela averbação cartorária (em 26/06/2002) e por Laudo Técnico (lavrado em 26/11/2006), documentação suficiente para o deferimento da benesse legal, sendo certo que sequer a jurisprudência administrativa chancela a exigência de averbação cartorária contemporânea ao fato gerador.

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

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 19/09/2008 (fl. 72), sexta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 02/10/2008 (fl. 73), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 20/10/2008, segunda-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

A controvérsia centra-se na necessidade, ou não, da averbação da reserva legal tempestiva como condição para fruição de redução no cálculo do ITR devido.

Trata-se de controvérsia tormentosa no âmbito da jurisdição administrativa e até no seio judicial, com decisões ora exigindo a averbação cartorária tempestiva da reserva legal, ora se contentando com averbação extemporânea, e, ainda, sequer exigindo a averbação cartorária da área de reserva legal, simplesmente utilizando, na redução do ITR devido, os percentuais abstratos de áreas de reserva legal previstos no Código Florestal (Lei nº 4.771/65).

Inicialmente, far-se-á um breve apanhado da jurisprudência sobre esta matéria.

A Primeira Turma do STJ, apreciando a controvérsia em debate, julgou o REsp 1.125.632/PR, na sessão de 20/08/2009, relator o Ministro Benedito Gonçalves, unânime, restando assim ementado:

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 entendeu que seria desnecessária a averbação ou o ADA para a área de preservação permanente. Na jurisprudência do STJ transparece claramente a desnecessidade do ADA para fazer frente a qualquer benefício no âmbito do ITR. **De outra banda, exigiu-se a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel como condição para fruição da redução do ITR.**

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 essa última decisão não faz qualquer menção à decisão pretérita da mesma Turma. Para tanto, veja-se o excerto da ementa do Resp nº 1.060.886/PR, *verbis*:

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

Porém, se há dúvidas no âmbito da jurisprudência do STJ, tal situação não é amainada na via administrativa, como abaixo se demonstrará.

A jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, então competente para apreciar as controvérsias no seio do ITR, era oscilante nos pontos acima discutidos, ora exigindo a averbação da reserva legal e o ADA para as áreas de utilização limitada e preservação permanente, ora afastando-os (averbação e ADA), às vezes se contentando com laudos técnicos e outros documentos para comprovarem as áreas isentas, em votações com diversos votos vencidos ou decididas por voto de qualidade, a demonstrar a vacilação jurisprudencial e a fundada controvérsia que cerca a matéria.

Abaixo, breve apanhado da jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, para exercícios posteriores ao ITR/2001, em decisões prolatadas no ano de 2008:

1. área de reserva legal averbada no cartório de registro de imóveis, sem necessidade do ADA - Acórdão nº 301-34.779, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade;
2. 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;
3. 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);

4. falta do ADA, por si só, não afasta a redução do ITR no tocante às áreas de preservação permanente e reserva legal; ausência de averbação cartorária da reserva legal, por si só, também 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;
5. 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; Acórdão nº 303-35540, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade;
6. área de reserva legal averbada extemporaneamente e área de preservação permanente reconhecida por laudo técnico – Acórdão nº 301-34788, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade (os vencidos exigiam o ADA para os exercícios posteriores a 2001);
7. comprovação de área de utilização limitada (reserva legal) a depender do ADA e de 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, especificamente no tocante à averbação da área de reserva legal, tem-se:

- área de reserva legal – necessidade de averbação cartorária, sem ADA (precedentes da 1ª e 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes); 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 intempestivos (1 e 3ª Câmaras); 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 com reconhecimento da área de reserva legal a partir de laudos técnicos).

Longe de tecer quaisquer críticas à jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, aqui se reconhece a funda controvérsia no tocante à exigência da averbação cartorária para reconhecimento dos benefícios isentivos no âmbito do ITR, ressaltando que o próprio Superior Tribunal de Justiça tem também vacilado na solução dessa controvérsia, com a Primeira Turma dessa Superior Corte prolatando decisões divergentes, por unanimidade, em um mesmo semestre, sem qualquer ressalva à posição pretérita, como antes se demonstrou.

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 cartorária da área de reserva legal.

A área tributável para fins do ITR exclui 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, as áreas 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, *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;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Claramente vê-se que as áreas de interesse ambiental ou imprestáveis para 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 para que seja considerada uma área de reserva legal para fins de fruição da isenção no âmbito do ITR.

A área de reserva legal é a 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 afetada à reserva legal, nas diversas regiões do país, determinando, ainda, que tal reserva seja averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel.

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 essa área de utilização limitada, ou seja, caso não haja área de reserva legal, afastar-se-ia a isenção legal. De outra banda, existindo tal área, 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. Como exemplo disso, para isenção do IRPF, não basta o contribuinte portar umas 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. Ainda, o art. 4º, V, da Lei nº 8.661/1993 determina que o contribuinte detentor de um 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 no termos do Código de Propriedade Industrial, ou seja, não basta ter um contrato de transferência de tecnologia, mas se deve averbá-lo no 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 a 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 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 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.

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

A interpretação acima está alicerçada no entendimento de que o ITR é um imposto de feição essencialmente extrafiscal, tendo pouco valor o aspecto fiscal, arrecadatário.

Aqui, tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho¹:

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

No dizer de José Marcos Domingues Oliveira² (1999, p. 37) a “*Tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.*”, sendo certo que é do conhecimento geral que o ITR é um imposto marcadamente extrafiscal, desde sua instituição, primeiramente tentando atingir os fins da reforma agrária e gravando de forma mais vertical os latifúndios improdutivos, como se viu com o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64) e com as alterações perpetradas pela Lei nº 6.746/79 nesse Estatuto, e, posteriormente, notadamente com a Lei nº 9.393/96 (e suas alterações posteriores, como a Lei nº 11.428/2006), avultou a extrafiscalidade do ITR no tocante à preservação das áreas de interesse ambiental, já que tais áreas não compõem as áreas objeto da incidência do imposto, bem como a progressividade a depender do binômio área total do imóvel/grau de utilização.

Apenas para se ter uma idéia da irrelevância do aspecto fiscal, arrecadatário, do ITR, no ano de 2009, as receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil atingiram 682.983 bilhões de reais, e, desse montante, a arrecadação do ITR atingiu a mísera quantia de 480 milhões de reais, ou seja, 0,07% do total arrecadado³, isso no país que é o quinto maior em extensão do planeta, a indicar que, a despeito das enormes áreas rurais do Brasil, a questão arrecadatória é marginal, secundária.

De outra banda, o aspecto extrafiscal do ITR é cristalino, e diversos pontos dessa extrafiscalidade podem ser anotados, a saber:

- imunidade da pequena gleba familiar, a favorecer a fixação do homem no campo;
- progressividade das alíquotas, como se vê no anexo da Lei nº 9.393/96, no qual uma propriedade com o mesmo grau de utilização 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;

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

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

³ Esses dados da arrecadação federal podem ser acessados no site da internet da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analismensaldez09.pdf>.

- 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 fortaleça 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 fortalece a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Insiste-se que afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada.

Entretanto, apesar de obrigatória a averbação cartorária da área de reserva legal, aqui não me filio àqueles que exigem obrigatoriamente a averbação em momento prévio ao fato gerador, de maneira peremptória, já que, havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou termos do poder público, com averbação posterior ao fato gerador, notadamente se anterior ao início da ação fiscal, não me parece razoável arrostar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, ou seja, uma área averbada e comprovada em exercício posterior, certamente existia nos exercícios logo precedentes, como redutora da área total do imóvel passível de tributação, não podendo ter sido utilizada diretamente nas atividades agrícolas, pecuárias ou extrativistas. Ademais, nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como condicionante à isenção do ITR.

Explanada a posição deste relator sobre a averbação cartorária da área de reserva legal, passa-se a apreciar o caso concreto aqui em discussão.

Foi acostado aos autos um ato do Ibama, datado de 31/07/1996, comprovando a área de reserva legal, tudo secundado pelo ADA (protocolizado em 21/11/2002), pela averbação cartorária (em 26/06/2002) e por Laudo Técnico (lavrado em 26/11/2006), tudo a comprovar a existência da área de reserva legal no ano da entrega da DITR-exercício 2002.

Ora, apesar de a área de reserva legal não ter sido averbada em data pretérita ao fato gerador do exercício em debate (1º/01/2002), parece desarrazoado manter a tributação

sobre tal área, quando há nos autos um ato do Ibama, mais de 06 anos antes do fato gerador, atestando a existência da área de reserva legal. Ademais, robustece a posição do contribuinte a averbação no curso do ano de 2002, pouco meses após o fato gerador, e três anos antes do início da ação fiscal. Na espécie, tributar a área de reserva legal seria fazer *tabula rasa* do ato do poder público ambiental, o que é desarrazoado e não pode ser acatado.

Com todas as considerações acima, voto no sentido de excluir da tributação do ITR a área de reserva legal, dando provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 10 de março de 2010.

Giovanni Christian Nunes Campos



