

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

ELISÂNGELA REGINA BUCUVIC

**A ISENÇÃO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR) E A AVERBAÇÃO DA
RESERVA LEGAL**

**BAURU
2011**

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

ELISÂNGELA REGINA BUCUVIC

**A ISENÇÃO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR) E A AVERBAÇÃO DA
RESERVA LEGAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Banca Examinadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**BAURU
2011**

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**ELISÂNGELA REGINA BUCUVIC****A ISENÇÃO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR) E A AVERBAÇÃO DA
RESERVA LEGAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Banca Examinadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Banca Examinadora:

__/__/____

Dedico este trabalho aos meus pais, Carlos Aires Bucovic e Maria José Martin Bucovic, pelo amor e apoio constantes.

A Deus, por tudo.

Ao meu esposo Paulo, pelo amor, carinho e paciência dedicados.

Às minhas irmãs Érika e Edwa, sempre presentes.

Aos professores, pelo sublime ofício de transmitir conhecimentos.

Obrigada!

“Embora ninguém possa voltar atrás e fazer um novo começo, qualquer um pode começar agora e fazer um novo fim.”

(Chico Xavier)

RESUMO

Há divergência entre os dispositivos legais, o entendimento da doutrina, do Fisco (Receita Federal), do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Jurisprudência, quanto à necessidade de averbação da área de reserva legal nas propriedades rurais à margem da inscrição da matrícula de imóvel para que tal área seja excluída da base de cálculo do Imposto Territorial Rural – ITR, devido à isenção tributária. As principais conclusões obtidas com a pesquisa realizada consistem na possibilidade do contribuinte ser autuado pelo Fisco devido a não averbação da reserva legal e não recolhimento do ITR sobre a respectiva área, sendo necessário que ele se previna através de medidas judiciais cabíveis.

Palavras-chave: 1) reserva legal; 2) averbação; 3) necessidade; 4) isenção; 5) ITR; 6) medidas judiciais

ABSTRACT

There is a divergence between the stipulation of the Law, the doctrine considers, the Public Treasury, the “CARF” – Administrative Board of Tax Appeals and the Courts Understanding, about the necessity of registration of the legal reserve area on rural properties on the registration of property, so that this area can be excluded from the calculation basis of the Rural Land Tax – “ITR”, due to tax exemption. The main conclusions are the possibility of the taxpayer be booked by the tax authorities due the not registration of the legal reserve area and for not paying the ITR on this area, although what the law and the Superior Court stipulates, requiring him to prevent through by appropriate legal actions.

Key words: 1) legal reserve area; 2) registration; 3) necessity; 4) exemption; 5) ITR; 6) legal actions.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL	Erro! Indicador não definido.11
2.1	Conceito. Competência. Natureza Jurídica.....	Erro! Indicador não definido.
2.2	Regra Matriz de Incidência Tributária	Erro! Indicador não definido.1
2.3	Apuração	13
2.4	Reserva Legal - Hipótese de Isenção decorrente de lei	15
3	RESERVA LEGAL	Erro! Indicador não definido.8
3.1	Conceito	Erro! Indicador não definido.8
3.2	Averbação	Erro! Indicador não definido.9
3.3	Requisitos legais para a reserva legal ser considerada hipótese de isenção do ITR	Erro! Indicador não definido.22
4	POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	22
4.1	Entendimento do Fisco	23
4.2	CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....	24
5	POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA	26
5.1	Tribunal Regional Federal da 3ª Região - SP	26
5.2	Superior Tribunal de Justiça.....	27
6	MEDIDAS CABÍVEIS	31
7	CONCLUSÃO.....	32
	REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por finalidade analisar as questões que envolvem o Imposto Territorial Rural – ITR e as áreas destinadas à reserva legal nas propriedades rurais.

Para tanto, primeiramente, analisaremos o ITR, principalmente sua natureza jurídica, os requisitos da regra-matriz de incidência tributária e da norma de isenção, com ênfase em sua base de cálculo e as exigências dispostas na Lei para a configuração da reserva legal, além dos requisitos para que seja considerada hipótese de isenção do ITR. A *posteriori*, o entendimento da doutrina, do Fisco (Receita Federal), do CARF e da jurisprudência atual do Tribunal Regional Federal da 3ª Região – SP e do E. Superior Tribunal de Justiça a respeito do assunto.

Assim, pretendemos demonstrar se a reserva legal deve estar averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel para ser considerada hipótese de isenção do ITR e quais as medidas à disposição do contribuinte para evitar ser autuado em caso de inexistir referida averbação.

2 O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR

2.1 Conceito. Competência. Natureza Jurídica.

O Imposto Territorial Rural (ITR) é tributo com natureza jurídica de imposto, de competência da União Federal, previsto no artigo 153, inciso VI da Constituição Federal de 1988 e no artigo 29 do Código Tributário Nacional, cujo lançamento é realizado por homologação. Sua regulamentação deu-se pela Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano, cuja apuração é anual (artigo 1º da lei 9.393/96).

O contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título e seu domicílio tributário é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro (artigo 4º da lei 9.393/96).

Sua função predominante é extrafiscal. Ao dispor sobre o assunto, o professor Hugo de Brito Machado, asseverou¹:

O imposto sobre a propriedade rural é considerado um importante instrumento no combate aos latifúndios improdutivos. Por isto a Lei nº 9.393, de 19.12.1996, estabeleceu alíquotas progressivas em função da área do imóvel e do grau de sua utilização.

Podemos dizer que para fins de apuração do ITR leva-se em consideração a função ambiental do imóvel rural.

2.2 Regra-Matriz de Incidência Tributária

Primeiramente, oportuno conceituar a regra-matriz de incidência tributária, que é a norma jurídica de comportamento, ou seja, aquela que regula condutas intersubjetivas, que prevê um fato ou situação fática passível de ser praticada em determinado espaço e tempo (hipótese tributária englobando os critérios material, espacial e temporal), estabelecendo como consequência de tal ocorrência uma relação jurídica que obriga um determinado sujeito a recolher quantia certa ao Estado (critério pessoal e quantitativo). É, portanto, a norma que institui tributo, prescrevendo todos os elementos necessários à incidência do mesmo.

¹ Curso de Direito Tributário, p. 362.

Paulo de Barros Carvalho ao ensinar sobre a regra-matriz de incidência - sua estrutura lógica – hipótese e consequência, afirma que ²:

Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. (...)

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. (...)

Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

A regra-matriz de incidência tributária do ITR pode ser construída da seguinte forma:

Dada a propriedade, a titularidade do domínio útil, a posse do imóvel por natureza, na zona rural do território nacional, no primeiro dia de janeiro de cada exercício financeiro, fica o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, obrigado a pagar à União Federal o percentual entre 0,03% a 20% sobre o valor da terra nua tributável - VTNt, conforme a área total do imóvel e o grau de sua utilização.

E pode ser desmembrada da seguinte maneira:

Hipótese tributária:

- critério material – ser proprietário, ser titular do domínio útil, ter a posse do imóvel por natureza;

- critério espacial – zona rural do território nacional;

- critério temporal – o primeiro dia de janeiro de cada exercício.

Consequente (relação jurídica tributária):

- critério pessoal - sujeito ativo é a União Federal (artigo 153, VI, da Constituição Federal de 1988); sujeito passivo é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (artigo 4º, Lei 9.393/96);

- critério quantitativo – entre 0,03% a 20% - alíquota; sobre o valor da terra nua tributável (VTNt), conforme a área total do imóvel e o grau de sua utilização – base de cálculo.

² Curso de Direito Tributário, p. 298 e 299.

Viável esclarecer que nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.393/96, a base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt), e o valor do ITR a ser pago é obtido mediante a multiplicação do VTNt pela alíquota correspondente, considerados a área total e o grau de utilização (GU) do imóvel rural. E, nos termos do artigo 10 de referida Lei, o grau de utilização é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a área aproveitável do imóvel rural, o que constitui critério, juntamente com a área total do imóvel rural, para a determinação das alíquotas do ITR.

2.3 Apuração

A Lei 9.393/96 que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ao tratar da apuração pelo contribuinte, em seu artigo 10, estabelece que:

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

§ 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;

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)

III - VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;
b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

a) sido plantada com produtos vegetais;
b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

§ 2º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT.

§ 3º Os índices a que se referem as alíneas "b" e "c" do inciso V do § 1º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a:

a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

§ 4º Para os fins do inciso V do § 1º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.

§ 5º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

§ 6º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II - oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções

aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)
(grifamos)

O § 7º retromencionado foi incluído originariamente pela MP 1.956-50, de 26-05-00, cuja última reedição está cristalizada na MP 2.166-67, de 24-08-01, que dispensa o contribuinte, a fim de obter a exclusão do ITR das áreas de preservação permanente e de reserva legal, da comprovação de tal circunstância, sendo suficiente sua mera declaração. Em caso de verificar-se posteriormente que a declaração não é verdadeira, restará o contribuinte sujeito ao imposto, com as devidas penalidades.

No presente trabalho, discutiremos apenas a hipótese de isenção considerada reserva legal.

2.4 Reserva Legal – hipótese de isenção decorrente de lei

Em primeiro lugar, oportuno conceituar isenção tributária.

Isenção tributária é a limitação, portanto parcial, do campo de abrangência de um ou mais dos critérios contidos na regra-matriz de incidência tributária (critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), contida em normas jurídicas consideradas regras de estrutura (regras que prescrevem quais os requisitos necessários para a criação, modificação e extinção das demais normas jurídicas, ou seja, normas de comportamento, de maneira válida no ordenamento, dispondo sobre competência e procedimento), a fim de paralisar a atuação da mesma para certos e determinados casos, impedindo o surgimento do tributo naqueles casos específicos.

Ao contrário do que dispõe o artigo 175 do Código Tributário Nacional, no caso de isenção não ocorre a exclusão do crédito tributário, pois sequer surge o tributo naquele caso alcançado pela norma isentiva, não podendo se falar em exclusão do que não surgiu. Na isenção não haverá o enquadramento do caso concreto previsto na norma isentiva à norma jurídica instituidora do tributo, regra-matriz de incidência tributária, em decorrência da limitação de um ou mais dos seus critérios, não haverá a incidência, não surgindo o tributo referente àquele caso.

Pode-se dizer que a instituição de isenções decorre do mesmo poder que o ente tributante tem para estabelecer regras tributárias, haja vista que só pode isentar quem tem competência para instituir tributo, competência essa prevista em regras de estrutura estabelecidas na Constituição Federal.

A isenção não revoga a norma tributária, apenas exclui certos casos de sua incidência, devido à imposição de limitação do campo de abrangência de um ou mais critérios da regra-matriz de incidência tributária para aqueles casos específicos.

Das lições do professor Paulo de Barros Carvalho sobre de que forma atua a norma de isenção em face da regra-matriz de incidência, destacamos ³:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Vejamos um modelo (...). (...) estão isentos do IPI os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus. Neste caso, o critério atacado foi o espacial, do antecedente normativo. Sua extensão, que cobria o território nacional, viu-se diminuída daquela parcela geográfica.

E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente:

I – pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II – pelo consequente

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

O artigo 104 da Lei de Política Agrícola, Lei 8.171/91, traz as hipóteses de isenção consistentes nas áreas de preservação permanente e de reserva legal, nos termos da Lei nº 4.771/65 (Código Florestal), as quais deverão ser excluídas da área tributável, cujos conceitos veremos no item a seguir. *In verbis*:

Art. 104. São isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de

³ Curso de Direito Tributário, p. 568 e 569.

preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n° 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n° 7.803, de 1989.

Parágrafo único. A isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) estende-se às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente federal ou estadual e que ampliam as restrições de uso previstas no *caput* deste artigo.

E, conforme vimos no artigo 10 da Lei 9.393/96, anteriormente colacionado, no momento de apuração e pagamento do ITR, deve ser considerada área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas de preservação permanente e de reserva legal (§ 1º, II). O VTNt - o valor da terra nua tributável – é obtido pela multiplicação do VTN (valor do imóvel) pelo quociente entre a área tributável e a área total (§ 1º, III) e o Grau de Utilização - GU, é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável (§ 1º, VI).

Assim, as áreas de preservação permanente e de reserva legal são hipóteses de isenção previstas em regra de isenção que inibe a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a pelo conseqüente atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo, uma vez que exclui da área tributável as áreas que são imprescindíveis para o equilíbrio do ecossistema. Trata-se de incentivo ao proprietário ou possuidor de imóvel rural, para que ele se abstenha de utilizá-las com finalidades outras, como as agropastoris.

Sobre a base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho afirma que ⁴:

(...) a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

A base de cálculo do ITR, consoante o artigo 153, VI, da Constituição Federal de 1988 deve considerar o conceito de propriedade previsto no Código Civil (uso, gozo e fruição) condicionado aos princípios ambientais explícitos ou implícitos no texto constitucional. Ou seja, a revelação de riqueza para fins de apuração do ITR é a propriedade de imóvel rural conforme sua função ambiental. Quanto maior a proteção, a preservação e o uso sustentável das florestas e recursos naturais, menor deve ser a tributação.

⁴ Idem, p. 400

No artigo 150, inciso I, da Constituição Federal observamos que a relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, e de seu § 6º destacamos que qualquer isenção tributária só poderá ser concedida mediante lei específica.

O artigo 176 do Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Conforme acima transcrito, o artigo 176 do CTN exige que a isenção sempre decorra de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, leia-se lei em sentido formal, que decorre do Poder Legislativo. Portanto, os requisitos exigidos para a fruição do benefício são aqueles previstos em lei em sentido formal.

Neste sentido, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho⁵:

A isenção tem de ser veiculada por lei. Nem poderíamos imaginá-la no contexto de sua fenomenologia, se assim não fosse. Seria aberrante inconstitucionalidade depararmos com uma regra isencional baixada por decreto do executivo. Di-lo muito bem o art. 176 do Código Tributário que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Ademais, consoante dispõe o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, a lei tributária isentiva deve ser interpretada literalmente, não permitindo interpretação extensiva para determinar sua incidência ou afastamento, *in verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...)

II - outorga de isenção;

3 RESERVA LEGAL

3.1 Conceito

O Código Florestal, Lei 4.771/65, em seu artigo 1º, § 2º, inciso III, traz a seguinte definição:

III - Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso

⁵ Idem, p. 576

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;

Para completar referido conceito, oportuno colacionar a definição de área de preservação permanente prevista em referido artigo:

II - área de preservação permanente: área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas;

Pelas lições de Paulo Bessa Antunes ⁶

A Reserva Legal caracteriza-se por ser necessária ao uso sustentável dos recursos naturais. Como se sabe, uso sustentável dos recursos naturais pode ser assim descrito:

- a) aquele que assegura a reprodução continuada dos atributos ecológicos da área explorada, tanto em seus aspectos de flora como de fauna. É sustentável o uso que não subtraia das gerações futuras o desfrute da flora e da fauna, em níveis compatíveis com a utilização presente;
- b) recursos naturais são os elementos da flora e da fauna utilizáveis economicamente como fatores essenciais para o ciclo produtivo de riquezas e sem os quais a atividade econômica não pode ser desenvolvida.

Esclarece, ainda, o professor que ⁷:

(...) nas florestas submetidas ao regime de propriedade privada, deve ser assegurado que uma parcela delas deve ser retirada da atividade econômica e mantida como reserva legal. (...) A reserva legal atinge todos os proprietários de áreas florestadas, ou mesmo que tenham sido desflorestadas. Ela nada mais é do que a aplicação concreta de um princípio geral estabelecido pelo artigo 1º do Código Florestal que determina serem as florestas um interesse comum de todos os habitantes do País. (...)

A reserva legal é uma obrigação que recai diretamente sobre o proprietário do imóvel, independentemente de sua pessoa ou da forma pela qual tenha adquirido a propriedade; desta forma, ela está umbilicalmente ligada à própria coisa, permanecendo aderida ao bem.

3.2 Averbação

⁶ Direito Ambiental, p. 395.

⁷ Direito Ambiental, p. 397 e 398.

O Código Florestal (Lei n. 4.771/65), após inúmeras alterações desde sua edição, determina em seu artigo 16, *caput* e § 8º, com redação atual da Medida Provisória 2.166-67 de 2001, que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente:

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: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

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; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

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 (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

IV - **vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.** (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 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.** (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001). (grifamos)

Há entendimento de que referidos dispositivos trazem a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel, que se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal e que somente com a averbação da área de reserva legal é que se poderia saber qual parte do imóvel deveria receber a proteção do artigo 16, § 8º do Código Florestal.

Quanto à necessidade da averbação da reserva legal, Paulo de Bessa Antunes ensinamos que⁸:

A Reserva Florestal Legal deverá ser averbada no Registro de Imóveis para conhecimento de terceiros, a sua não-averbação, no entanto, não exonera o proprietário da obrigação de respeitá-la, pois ela não se

⁸ Direito Ambiental, p. 394

constitui pela averbação, que é um simples registro que declara a existência da Reserva Legal e que não a constitui, de forma alguma.

Portanto, a reserva legal não se constitui pela averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula de imóvel, ela decorre da lei e sua averbação apenas se dá para fins de conhecimento de terceiros. A averbação não é fato constitutivo da reserva legal, mas meramente declaratório, mesmo antes da averbação no registro de imóveis já existe a proteção legal sobre tal área.

Entendemos que o artigo 16, § 8º não serve para condicionar a isenção do ITR à averbação da reserva legal, pois a finalidade de referido dispositivo é unicamente ambiental, sem se constituir numa condição para a isenção do Imposto Territorial Rural, pois conforme já observamos no item anterior, nos termos do artigo 176 do Código Tributário Nacional e do artigo 150, § 6º da Constituição Federal, a isenção exige lei específica.

Assim, deve-se considerar para fins de isenção a situação de fato, de ser determinada área destinada à reserva legal, pois a delimitação dessa área decorre do próprio Código Florestal. A prova de que determinada área é de reserva legal pode ser feita por outros modos, conforme se observa no artigo 10, § 7º da Lei 9.393/96, e não apenas por sua averbação.

A exigência de averbação da reserva legal foi regulamentada pelo Decreto Federal nº 6.514/08, com as alterações dadas pelos Decretos nº 6.686/08 e nº 7.029/09.

Já o Decreto 4.382/2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, em seu artigo 12, § 1º, exige a averbação da reserva legal para efeitos da legislação do ITR. Vejamos:

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§ 1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o *caput* deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

§ 2º 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 (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, § 10, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, art. 1º).

Porém, referido o Decreto extrapola o disposto na lei e o próprio decreto determina que no caso de posse do imóvel, a reserva legal será assegurada por termo de ajustamento de conduta, de forma que não pode o possuidor ser excluído da hipótese de isenção, pela simples ausência do registro.

Portanto, inexistente lei em sentido formal que exija a averbação da reserva legal para fins de isenção do ITR.

Quanto ao Decreto nº 7.029/2009 que institui o Programa Federal de Apoio à Regularização Ambiental de Imóveis Rurais, denominado “Programa Mais Ambiente”, cujo objetivo é promover e apoiar a regularização ambiental de imóveis, ao alterar os artigos 55 e 152 do Decreto nº 6.514, de 2008, que dispõe sobre as infrações e sanções administrativas ao meio ambiente e estabelece o processo administrativo federal para apuração destas infrações, tornou obrigatória a averbação da reserva legal a partir de 11 de junho de 2011, porém referida exigência também não se aplica para fins de isenção do ITR.

3.3 Requisitos legais para a reserva legal ser considerada hipótese de isenção do ITR

A Lei 9.393/96 que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, em seu artigo 10, inciso II, exclui da área tributável do imóvel as áreas de preservação permanente e de reserva legal e no § 7º deixa claro que a declaração para fins de isenção do ITR relativas às áreas de preservação permanente e de reserva legal não estão sujeitas a prévia comprovação por parte do declarante, de forma que o pagamento do imposto correspondente só será devido se comprovado que a declaração não é verdadeira. Oportuno repetir:

Art. 10. (...)

§ 7º **A declaração para fim de isenção do ITR** relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (grifamos)

Desta forma, é suficiente a mera declaração, não havendo necessidade de comprovação da averbação da reserva legal. Somente em caso de comprovação de declaração falsa, poderia ser excluída a regra de isenção e exigido o imposto complementar.

4 O POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

4.1 Entendimento do Fisco

Os contribuintes estão obrigados a declarar o imposto incidente sobre a propriedade territorial rural – ITR - referente ao exercício, recolhendo o respectivo imposto.

A Receita Federal não reconhece o benefício do artigo 10 da Lei nº 9.363, de 1996. Apesar do que dispõem o artigo 10, § 7º, da Lei 9.393/96, o artigo 104 da Lei 8.171/91 e o artigo 176 do Código Tributário Nacional, já transcritos neste trabalho, o Fisco com fundamento no Decreto Federal 4.382/02 e em Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (SRF) que regulamentaram a Lei 9.393/96, criando obrigações tributárias acessórias, exige a apresentação da matrícula do imóvel contendo o registro da averbação da área reconhecida como de reserva legal.

Ao longo da história, referidas Instruções Normativas SRF, são as de nº 43, de 07 de maio de 1997, alterada pela IN SRF nº 67, de 1º de setembro de 1997, por sua vez alterada pela IN SRF nº 43, de 19 de abril de 1999, a qual foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 73, do dia 18 de julho de 2000, que por sua vez foi revogada pela IN SRF 60, de 6 de junho de 2001, revogada pela IN SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002, que foi alterada pela IN RFB nº 861, de 17 de julho de 2008.

A não apresentação de referido documento dá ensejo à lavratura de auto de infração com a exigência do pagamento do ITR complementar incidente sobre o imóvel relativo ao exercício apurado, acrescido de juros moratórios e de multa de ofício.

O auto de infração fundamenta-se na alegação de que não foram cumpridos os requisitos estabelecidos para exclusão da área de reserva legal, por terem sido consideradas não comprovadas pela autoridade fiscal, com base no Decreto 4.382/02 e em Instrução Normativa SRF vigente à época da autuação, por não ter o contribuinte apresentado a averbação na matrícula da área de reserva legal.

Porém, mero Decreto sem concomitância com a Lei regulada e Instrução Normativa SRF, por si só, não se prestam para impor condições para a exclusão de área tributável para fins de apuração do valor do ITR, tendo em vista que a relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Isto porque a exclusão ou revogação de isenção prevista em lei é considerada como exigência ou aumento de tributo.

Destacamos, ainda, a previsão do § 6º de referido artigo:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Assim, mister ater-se aos critérios estabelecidos em lei, sob pena de ferir-se o princípio da legalidade estrita, o artigo 10, § 7º da Lei 9.393/96, o artigo 104 da Lei 8.171/91 e os artigos 111, II e 176 do Código Tributário Nacional.

O Fisco não pode se valer de ato normativo para acrescentar conteúdo próprio de Lei. Se a própria Lei não exige qualquer obrigação acessória para fins de gozo da isenção, não é permitido a um ato de natureza meramente regulamentar impor qualquer exigência.

Tem-se observado na prática que é negado provimento à defesa e ao recurso administrativo ofertados contra a autuação sob os mesmos argumentos, e a partir daí passa o Fisco a realizar a cobrança do débito e a inscrição do contribuinte no CADIN.

4.2 CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

O CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - segue o entendimento do Fisco e exige a averbação da reserva legal para que ela seja considerada hipótese de isenção do ITR.

O CARF entende que a averbação da reserva legal possui natureza constitutiva, portanto a reserva legal só é considerada constituída no momento da averbação, autorizando-se somente a partir desse momento sua exclusão do cômputo do tributo federal.

A título de exemplificação, colacionamos a ementa abaixo e partes do acórdão proferido pela 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF, Presidente Henrique Pinheiro Torres, Relator Alex Oliveira Rodrigues de Lima.⁹

O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

ITR. ADA INTEMPESTIVO.

Deve ser improvido o recurso, quando o contribuinte, depois de intimado, apresenta protocolo intempestivo do ADA (Ato Declaratório Ambiental).

⁹ Processo nº 10850.003199/2003-21, Recurso nº 137.067 Voluntário, Acórdão nº 3801-00.099 — Sessão de 18 de maio de 2009

Ausência de Averbação de Reserva Legal. Recurso em que se nega provimento. Votação unânime.
Recurso voluntário negado.

Do acórdão, destacamos:

(...) A autoridade de primeiro grau asseverou que o ADA não foi apresentado tempestivamente, nem tampouco houve averbação na matrícula (fls. 76).

Em fls. 06, o Demonstrativo de Apuração do ITR, do período base 1999, apresenta área de preservação permanente de 70,3 e utilização limitada de 319,2 não apurada. O recorrente foi intimado a comprovar a área de preservação permanente com o ADA e a averbação na matrícula do imóvel da reserva legal.

Os fundamentos suscitados em seu recurso (fls. 90/98) são incabíveis à espécie, pois existe previsão legal para autuação, conforme IN/SRF 60/01, *ex vi*:

Art. 17. Para fins de apuração do ITR, as áreas de interesse ambiental, de preservação permanente ou de utilização limitada, serão reconhecidas mediante ato do Ibama ou órgão delegado por convênio, observado o seguinte:

I- as áreas de reserva legal e de servidão florestal, para fins de obtenção do ato declaratório do Ibama, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei n° 4.771, de 1965;

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado a partir da data final da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao Ibama;

III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for deferido pelo Ibama, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar, recalculando o ITR devido.

E ainda o artigo 12 do Decreto n°4.382/02:

São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel (...)

Como o auto refere-se ao ITR exercício 1999, e o contribuinte protocolou o ADA somente em 2003 (fls. 23); sem apresentar a averbação, considero descumprida a instrução normativa. (...) (grifamos)

O antigo Conselho de Contribuintes, ora substituído pelo CARF, proferiu o seguinte entendimento:

ITR. ISENÇÃO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. A averbação da área de reserva legal na inscrição de matrícula do imóvel rural é requisito legalmente estabelecido, determinante de seu reconhecimento como tal para o efeito de autorizar a isenção do ITR sobre a referida área, prevista no artigo 11, inciso I, da Lei nr. 8.847/94. Recurso provido em parte. (2º CC; Rec. 100671; Proc. 13154.000173/95-32; Ac. 201-71011; Primeira Câmara; Rel. Rogério Gustavo Dreyer; Julg. 15/09/1997).

5 O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA

5.1 Tribunal Regional Federal da 3ª Região - SP

Prevalece na jurisprudência do TRF da 3ª Região o entendimento de que Decreto e Instrução Normativa da SRF, utilizados como fundamento pelo Fisco para impor as ditas obrigações acessórias, não se prestam para impor condições para a exclusão de área tributável, para fins de apuração do valor do ITR, pois isto fere o princípio da legalidade estrita insculpido no artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

É de seu entendimento que a averbação junto ao Registro de Imóveis não constitui requisito para a definição do conceito de reserva legal mínima, pois tal conceito é público e definido em 20% da propriedade. Porém, para o caso em que a reserva legal seja superior ao mínimo, referido Tribunal dispõe que haverá necessidade de averbação para publicidade de seu montante.

A título de exemplificação, colacionamos a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. ÁREA DE RESERVA LEGAL. DESNECESSIDADE DE AVERBAÇÃO EM CARTÓRIO. O ITR é um tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação e tem como fato gerador "a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município", consoante o artigo 1º da Lei nº 9.393/96. Nos termos da alínea "a", do inciso II, do § 1º, do artigo 10 da supramencionada lei, na apuração considerar-se-á como área tributável a área total do imóvel, menos as áreas de preservação permanente e de reserva legal. A lei não exige prévia declaração da autoridade competente para o reconhecimento da área de preservação permanente, mesmo porque, segundo o Código Florestal (Lei nº 4.771/65), algumas áreas são assim consideradas pelo simples fato de estarem catalogadas na legislação específica, tais como aquelas situadas ao longo de rios ou de cursos d'água, ao redor de lagoas, lagos e reservatórios, ainda que artificiais, no topo de morros etc (art. 3º da Lei nº 4.771/65). Por não constar de lei a exigência de ato declaratório do IBAMA, **não poderia a Instrução Normativa SRF nº 67/97 inovar o ordenamento jurídico para criar essa obrigação.** A desnecessidade de apresentar ADA não significa, contudo, que a Administração não possa fiscalizar a área e apurar in loco eventual falsidade da documentação apresentada pelo contribuinte. **A averbação junto ao Registro de Imóveis não constitui requisito para a definição do conceito de reserva legal mínima, pois tal conceito é público e definido em 20% da propriedade.** Apenas no caso em que a reserva legal seja superior ao mínimo haverá

necessidade de averbação para publicidade de seu montante. Nos termos do art. 20, § 4º, do Código de Processo Civil, vencida a Fazenda Pública, os honorários advocatícios serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, observados o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço, buscando-se alcançar a solução mais justa possível para o caso concreto. Apelação e remessa oficial a que se dá parcial provimento, para reduzir a verba honorária para 10% (dez por cento) sobre o valor da causa. (3ª Turma, APELREE - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO – 1085604, Processo: 2004.61.13.000002-0, UF: SP, Relator: Juiz convocado RUBENS CALIXTO, Data do Julgamento: 23/09/2010, Fonte: DJF3 CJ1 de 04/10/2010, página 287, TRF3 *on line*) (grifamos).

5.2 Superior Tribunal de Justiça

O mesmo entendimento adotado pelo CARF, natureza constitutiva da averbação da reserva legal, vinha sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça. Neste sentido, colacionamos a seguinte ementa da 1ª Turma do E. STJ, julgamento de 31/08/09 em que concluiu o Relator Benedito Gonçalves, juntamente com os Ministros Hamilton Carvalhido, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki que votaram com ele que para a área de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel, pois 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 artigo 16, § 8º, do Código Florestal. Vejamos a ementa:

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. (1ª Turma, REsp nº 1.125.632 - PR, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, julg. 20/08/09, Documento: 905450 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 31/08/2009, STJ *on line*) (grifamos).

No entanto, em acórdão publicado no Diário da Justiça de 18/12/2009, o STJ divulgou novo posicionamento acerca da questão, garantindo ao sujeito passivo do ITR a não inclusão da área de reserva legal na base de cálculo do tributo, ainda que inexistente sua averbação na matrícula do imóvel. Passou, portanto, a entender que a reserva legal não surge com sua averbação, sendo esta meramente declaratória de sua existência. Portanto, a posição adotada atualmente pelo STJ é de que a averbação possui tão somente o condão de declarar uma situação jurídica já existente, não possuindo caráter constitutivo, ao contrário do entendimento do Fisco e do CARF.

A jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça entende que o proceder do Fisco ofende o princípio da legalidade tributária, em que a própria Lei garante ao contribuinte a isenção do ITR, não podendo haver exigências por meio de Decreto ou de Instrução Normativa.

A título ilustrativo, colacionamos as seguintes ementas e acórdãos:

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

1. A Lei n. 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, preceitua que a área de reserva legal deve ser

excluída do cômputo da área tributável do imóvel para fins de apuração do ITR devido (art. 10, § 1º, II, a).

2. Por sua vez, a Lei n. 11.428/2006 reafirma o benefício e reitera a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b").

3. A relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, razão pela qual impõe-se ao julgador ater-se aos critérios estabelecidos em lei, não lhe sendo permitido qualquer interpretação extensiva para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva. Recurso especial improvido. (2ª Turma, REsp 998.727 – TO, Ministro Relator HUMBERTO MARTINS, julg. 06/04/2010, Documento: 958675 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 16/04/2010, STJ *on line*).

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. (1ª Turma, AgRg no REsp nº 1.157.239, Ministro Relator HAMILTON CARVALHIDO, julg. em 18/05/10, Documento: 973049 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 04/06/2010, STJ *on line*).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI Nº 9.393/96.

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

2. O ITR é tributo sujeito à homologação, por isso o § 7º, do art. 10, daquele diploma normativo dispõe que: Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 7 A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1o, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua

declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

3. A isenção não pode ser conjugada por força de interpretação ou integração analógica, máxime quando a lei tributária especial reafirmou o benefício através da Lei n.º 11.428/2006, reiterando a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b"), verbis: Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989; V – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

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

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

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

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

8. Recurso especial a que se nega provimento. (1ª Turma, REsp 1060886/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 01/12/2009, Documento: 933201 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 18/12/2009, STJ *on line*) (grifamos)

A título de conhecimento, hoje o STJ apresenta a conceituação da função ecológica da propriedade, como desdobramento da função social.

Desse modo, prevalece o entendimento atual no E. STJ de que é inexigível a averbação da reserva legal para fins de isenção do ITR.

6 MEDIDAS CABÍVEIS

Ao contribuinte é viável antes da autuação pelo Fisco, ao desejar excluir da base de cálculo do ITR a área de reserva legal não averbada, propor ação ordinária visando à declaração da inexistência do dever jurídico de averbar ou mandado de segurança preventivo com a mesma finalidade.

Em caso de já ter excluído a área de reserva legal da base de cálculo do ITR e de ter sido autuado pela Receita Federal, mas ainda não ter sido citado em execução fiscal, poderá propor ação ordinária visando à anulação do auto de infração e da penalidade que lhe foi imposta, com fundamento na violação pela autoridade fiscal do princípio da legalidade estrita. Necessária, ainda, a realização de pedido de antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final da matéria, a fim de que não fique obrigado a efetuar o pagamento de tributo indevido, ou a oferecer bem à penhora ou caução para possibilitar a emissão de Certidão Negativa de Débito, ou ao menos Certidão Positiva com Efeito de Negativa, bem como para impedir a União Federal, através da Secretaria da Receita Federal, de praticar qualquer ato tendente à inscrição na dívida ativa, cobrança judicial ou inscrição no CADIN. Nos mesmos termos seria cabível a ação de Mandado de Segurança repressivo (em relação à autuação), com pedido de liminar, com a vantagem de serem indevidas as verbas de sucumbência.

Caso já tenha sido citado em execução fiscal, para alcançar os efeitos acima mencionados, porém sem o efeito de evitar-se a penhora, que deverá ser realizada, é possível a oposição de embargos à execução fiscal.

7 CONCLUSÃO

O Imposto Territorial Rural (ITR) é imposto de competência da União Federal sujeito ao lançamento por homologação, com função predominante extrafiscal, em que se leva em consideração a função ambiental do imóvel rural.

A reserva legal que se caracteriza por ser necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, é hipótese de isenção do ITR prevista em regra de isenção que inibe a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a pelo conseqüente atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo, uma vez que exclui da área tributável as áreas que são imprescindíveis para o equilíbrio do ecossistema.

O artigo 150, I, da Constituição Federal estabelece o princípio da legalidade estrita para a relação jurídica tributária e seu § 6º exige lei específica para a regra de isenção.

O artigo 176 do CTN exige que a isenção sempre decorra de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, leia-se lei em sentido formal, que decorre do Poder Legislativo.

No presente trabalho pode-se demonstrar que a reserva legal não se constitui pela averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel rural, mas sim decorre da lei e sua averbação apenas se dá para fins de conhecimento de terceiros. A averbação não é fato constitutivo da reserva legal, mas meramente declaratório, mesmo antes da averbação no registro de imóveis já existe a proteção legal sobre tal área.

O artigo 16, § 8º do Código Florestal (Lei 4.771/65) não serve para condicionar a isenção do ITR à averbação da reserva legal, pois a finalidade de referido dispositivo é unicamente ambiental, sem se constituir numa condição para a isenção do Imposto Territorial Rural, pois a isenção exige lei específica.

Inexiste lei em sentido formal que exija a averbação da reserva legal para fins de isenção do ITR, sendo suficiente a mera declaração, não havendo necessidade de comprovação da averbação da reserva legal, nos termos do artigo 10, § 7º da lei 9.393/96.

Demonstrou-se que é necessário ater-se aos critérios estabelecidos em lei, sob pena de ferir-se o princípio da legalidade estrita, o artigo 10, § 7º da Lei 9.393/96, o artigo 104 da Lei 8.171/91 e os artigos 111, II e 176 do Código Tributário Nacional.

O Fisco não pode se valer de ato normativo para acrescentar conteúdo próprio de Lei. Se a própria Lei não exige qualquer obrigação acessória para fins de gozo da isenção, não é permitido a um ato de natureza meramente regulamentar impor qualquer exigência.

Prevalece o entendimento atual no E. STJ de que é inexigível a averbação da reserva legal para fins de isenção do ITR, pois a averbação possui tão somente o condão de declarar uma situação jurídica já existente, não possuindo caráter constitutivo, ao contrário do entendimento do Fisco e do CARF.

Apesar do que dispõe a Lei e do entendimento atual do STJ, o Fisco tem atuado os contribuintes que excluem da base de cálculo do ITR a área de reserva legal não averbada, motivo pelo qual deve o contribuinte prevenir-se através de medidas judiciais cabíveis, conforme a situação em que se encontre, como o Mandado Segurança, a Ação Ordinária Declaratória de inexistência de dever jurídico de averbar ou a Ação Ordinária visando à anulação do auto de infração e da penalidade que lhe foi imposta.

Destarte, são essas as principais conclusões extraídas do estudo realizado.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MARINS, James (coord.). **Tributação e meio ambiente**. V. 2. Curitiba: Juruá, 2002.
- MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.