



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10073.720132/2007-36</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.442 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	SOCIEDADE INDUSTRIAL AGRÍCOLA FAZENDA NOVA GRATAU LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA NA MATRÍCULA DO IMÓVEL ANTES DO FATO GERADOR. NECESSIDADE. ATO CONSTITUTIVO.

É necessária a preexistência de averbação da Área da Reserva Legal na matrícula de registro do imóvel, em data anterior ao fato gerador, como condição para efeito de exclusão de tal área da base tributável do ITR, tendo tal requisito eficácia constitutiva.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial no qual não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma, ou quando não constatada divergência de interpretação de normas.

Para que se configure a divergência jurisprudencial é indispensável que os julgados confrontados revelem soluções jurídicas distintas extraídas de premissas fáticas similares.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da contribuinte, apenas em relação à matéria “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR”, e no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo (e.fl.s. 273/304), contra o Acórdão nº 2201-002.675 (e.fl.s. 183/193) da 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), referente ao lançamento de Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR), relativo ao exercício de 2003, acrescido de multa lançada e juros de mora.

Conforme o “Complemento da Descrição dos Fatos”, da Notificação de Lançamento, regularmente intimado o interessado não apresentou os documentos solicitados para efeito de comprovação da área declarada como de utilização limitada no imóvel rural e Valor da Terra Nua informado.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fl.s. 59/78, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), conforme decisão de e.fl.s. 115/127.

Inconformada com a decisão da DRJ/BSB, a autuada apresentou o Recurso Voluntário de e.fl.s. 137/167, onde, em síntese, volta a suscitar preliminar de nulidade da notificação em razão de sua ilegitimidade passiva; improcedência da glosa das áreas de utilização limitada (reserva legal), assim como, do não enquadramento da área de reserva legal como área aproveitável do imóvel; e improcedência do valor arbitrado pela fiscalização.

Submetido a julgamento, decidiu a 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, pelo provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do Acórdão nº 2201-002.675 (e.fl.s. 183/193), ora objeto de Recurso Especial do sujeito passivo, que apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2003

SUJEIÇÃO PASSIVA. PROPRIEDADE OU POSSE DIRETA.

Nos casos em que for constatada a contemporaneidade do exercício da posse direta e da propriedade, o imposto poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos “coexistentes”.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. NECESSIDADE.

A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel, quando devidamente averbada no Cartório de Registro de Imóveis competente.

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO.

O VTN médio extraído do SIPT, obtido com base nos valores informados nas DITR de outros contribuintes, não pode ser utilizado para fins de arbitramento, pois notoriamente não atende ao critério da capacidade potencial da terra. O arbitramento deve ser efetuado com base nos valores fornecidos pelas Secretarias Estaduais ou Municipais e nas informações disponíveis nos autos em relação aos tipos de terra que compõem o imóvel.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o VTN Valor da Terra Nua declarado.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, o sujeito passivo apresentou os Embargos de Declaração de fls. 202/212, alegando omissão e/ou obscuridade na decisão proferida, na medida em que não teria analisado o argumento de que áreas imprestáveis não poderiam ser computadas como área aproveitável, não devendo ser consideradas no cálculo do Grau de Utilização do imóvel. Acolhidos os embargos, foi proferido, em 07/03/2018, o Acórdão de Embargos nº 2201-004.310 (fls. 244/254), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constata a omissão apontada pelo contribuinte no acórdão embargado é de rigor a apreciação das razões de defesa apontadas com a finalidade de sanar o vício na decisão.

ITR. ÁREA APROVEITÁVEL PARA FINS DE APURAÇÃO DO GRAU DE UTILIZAÇÃO. EXCLUSÃO DE ÁREA CONSIDERADA COMO TRIBUTÁVEL. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de averbação da área Reserva Legal na Matrícula do imóvel implica a sua não exclusão da tributação do ITR. Sendo considerada tributável, tem-se como consequência lógica que esta mesma área compõe a área

aproveitável do imóvel para fins de apuração do grau de utilização (uma vez que não há, no caso, discussão acerca da área ocupada por benfeitorias).

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer e acolher os embargos interpostos, para, sanar a decisão constante do Acórdão 2201002.675, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Douglas Kakazu Kushiya.

Notificada do Acórdão de Embargos, a contribuinte interpôs o Recurso Especial de fls. 273/304, onde alega divergência jurisprudencial: a) quanto à necessidade de averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel, para efeito de exclusão da tributação do ITR, afirma ainda, que referida área também estaria situada em área de preservação permanente; e b) quanto ao não enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do Grau de Utilização.

Em Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, datado de 11/03/20219 (e.fl.s. 382/392), a então Presidente da 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, admitindo a rediscussão das matérias: “a) necessidade de averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel, para exclusão da tributação do ITR; e b) enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do grau de utilização.

O processo foi incluído em pauta de julgamento da sessão do dia 26/08/2021, desta 2ª Turma da Câmara Superior, ocasião em que se entendeu que o sujeito passivo também teria pretendido discutir outra matéria, que não teria sido objeto de apreciação no Despacho de Admissibilidade, qual seja, o enquadramento da área de reserva legal como área de preservação permanente. Dessa forma, resolveram os membros do colegiado por: *“converter o julgamento do recurso em diligência à DIPRO/COJUL, para devolução à câmara recorrida, para complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial, com posterior retorno ao relator, para prosseguimento”*.

Em Despacho de Complemento de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, datado de 09/09/2022 (e.fl.s. 427/429), o então Presidente da 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento negou seguimento para a matéria “enquadramento da área de reserva legal como área de preservação permanente”.

Restaram assim, a ser apreciadas em sede de Recurso Especial, as matérias já admitidas no Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, datado de 11/03/2019 (e.fl.s. 389/399), da então Presidente da 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento, a saber: **(a) “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR”** e **(b) “enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer**

**exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do grau de utilização”.**

Foram considerados como paradigmas os Acórdãos nº 03-04.926 e nº 03-04.802, para a matéria “a”; e os Acórdãos nº 303-34.621 e nº 2201-00.900, no caso da matéria “b”.

No Despacho de Admissibilidade, em relação ao Acórdão Paradigma nº 303-34.621, foi destacado que (e.fl. 396/397): *“Verifica-se que, antes de ter sido interposto o presente recurso especial, este aresto fora reformado pelo acórdão 9202-00.481, proferido em 09 de março de 2010, pela 2ª Turma da CSRF e publicado em 21 de julho de 2010. Não obstante, não houve reforma do paradigma na parte que aproveitaria ao Recorrente (...)”*

Cientificada do Recurso Especial do sujeito passivo e do respectivo Despacho de Admissibilidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou contrarrazões (e.fl. 395/403). Inicia citando a Lei nº 9.393, de 1996, destacando a previsão, no art. 10, inciso II, que trata de concessão de benefício fiscal, da exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da incidência do ITR, razão pela qual deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Cita ainda a Lei nº 7.803, de 1989, que disciplinou o instituto da reserva legal e teria consagrado a exigência de sua averbação ou registro à margem da inscrição da matrícula do imóvel, vedada *“a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou desmembramento da área”*. Afirma que, assim como acontece com as áreas de preservação permanente, as áreas de reserva legal teriam sido instituídas com a finalidade de atender aos princípios da função social da propriedade e da proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assevera que seria *“inconteste que a finalidade da averbação da reserva legal na matrícula do imóvel é a de lhe dar publicidade, para que futuros adquirentes saibam identificar onde está localizada, seus limites e confrontações”*. Mais ainda, visaria a imputar aos proprietários a responsabilidade de preservar tais áreas, já que o interesse na manutenção das mesmas é público. Destaca julgado do Superior Tribunal de Justiça, relatado pelo Ministro João Otávio de Noronha (e.fl. 405/406). Repisa que, *“uma vez definidos pela lei a ÁREA DE RESERVA LEGAL, os limites para sua exploração, e, finalmente, a OBRIGATORIEDADE DE SE AVERBAR À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL, o legislador, buscando contrabalançar os interesses de toda a sociedade, permitiu que os proprietários de tais áreas, em contrapartida a tantas obrigações, tivessem algum tipo de benefício”*; que seria exatamente a possibilidade de exclusão, da incidência do ITR, das áreas caracterizadas como de reserva legal. Assim, a mera declaração de existência fática da área de reserva legal não teria, de fato, o condão de atender aos requisitos da legislação para excluí-la quando da apuração do ITR. Para que se possa valer do benefício, a área deve estar devidamente averbada à margem da matrícula do imóvel à época do fato gerador do tributo. Pondera ainda, que *“a necessidade do reconhecimento prévio do Poder Público, além de decorrer do comando legal segundo o qual o lançamento se reporta à data do fato gerador, objetiva assegurar a adequada aplicação do fim da norma, cerceando a ocorrência de fraudes e abusos”*. Destaca, que a fiscalização indicou erro na averbação da matrícula do imóvel, e que, havendo dúvidas acerca

dos dados informados, mostrar-se-ia legítima a intimação da contribuinte a comprovar os elementos apresentados, com a exibição do documento apropriado. Por fim, requer que seja negado provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma recorrida.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

Conforme relatado, as matérias devolvidas para apreciação deste colegiado são:

a) “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR”, tendo como par como paradigmas os acórdãos 03-04.926 e 03-04.802; e

b) “enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do grau de utilização”, acatados como paradigmas os acórdãos 303-34.621 e 2201-00.900.

**A) matéria: “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR**

**a.1) Admissibilidade - matéria: “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR**

Com relação ao presente tema, verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigmas tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. Tanto o acórdão recorrido, quanto os paradigmas, referem-se a lançamento fiscal de ITR decorrente de glosa de área declarada como de reserva legal, não compondo o cálculo do imposto nas respectivas declarações, entretanto sem a averbação à margem da escritura do registro de propriedade do imóvel.

Entendeu-se no acórdão recorrido, conforme constante da ementa, que: *“A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel, quando devidamente averbada no Cartório de Registro de Imóveis competente.”* A seu turno, nos paradigmas 03-04.926 e 03-04.802, restou consignado que bastaria a declaração do contribuinte quanto à área de reserva legal para que possa se aproveitar do benefício legal destinado a referidas áreas, afastando-se assim, a exigência de averbação à margem da matrícula no cartório de registro do imóvel. Nesse sentido o seguinte trecho do paradigma 03-04.802: *“Ora, se não há obrigatoriedade sequer de prévia comprovação para o fim*

*especificado de informar a existência de áreas legalmente isentas de ITR, muito menos há de que as respectivas áreas estejam averbadas no Cartório de Imóveis.”*

Constata-se assim, nítida divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas, onde, na aplicação do mesmo dispositivo da Lei nº n.º 9.393, de 1996 os órgãos julgadores, diante de situações semelhantes, chegaram a conclusões opostas.

Conheço, portanto, do Recurso Especial da contribuinte quanto à matéria “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR” e passo ao seu exame de mérito.

**a.2) Mérito - matéria: “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR”**

Para exame da matéria, deve ser destacada a alínea “a”, do § 1º, art. 10 da Lei nº 9.393/1996, vigente à época do fato gerador do presente lançamento:

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:

(...)

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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal também vigente à época do fato gerador da presente exação), expressamente trazia, em seu art. 16, § 8º, a exigência de que a Área de Reserva Legal (ARL) fosse averbada à margem da inscrição imobiliária no registro de imóveis competente. Confira-se:

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)

(...)

§ 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)

Portanto, fica claro que, ao excluir a ARL da base tributável do ITR, a lei de regência do tributo (9.393/1996) faz expressa remissão ao então vigente Código Florestal, devendo ser observado o comando do referido código, para efeito de fruição do benefício fiscal. Noutras palavras, a norma fiscal expressamente determina a observância do requisito previsto no Código Florestal (averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel), para efeito de exclusão da ARL da base tributável.

O tema não é estranho a esta 2ª Turma da Câmara Superior, que possui posição fortemente consolidada no sentido da necessidade da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador, para efeito de não inclusão de tais áreas na base de cálculo do ITR. Pela clareza e assertividade de seus fundamentos, peço vênica para parcial reprodução do Acórdão 9202-010.671, de relatoria do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

EXERCÍCIO: 2006

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL ANTES DO FATO GERADOR. ATO CONSTITUTIVO. NECESSIDADE.

Conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, é necessária a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador (REsp 1027051/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 21/10/2013).

(...)

#### **Voto**

(...)

#### **2 Averbação tempestiva da área de reserva legal**

Discute-se nos autos se é necessária a averbação da área de reserva legal na matrícula imobiliária, ou se o reconhecimento de tal área independe de averbação. O sujeito passivo, com base no paradigma acima, advoga que seria desnecessário aquele ato registral.

Sem razão o sujeito passivo.

O Código Florestal vigente à época do fato gerador exigia a averbação da ARL à margem da inscrição imobiliária no registro de imóveis competente. E mais, o art. 10, § 1º, inc. II, alínea a, da Lei 9393/96, remetia à reserva legal prevista no Código, cuja redação está abaixo transcrita, de tal forma que, pela lei tributária, o intérprete tinha que verificar o que se compreendia por ARL:

(...)

Como a ARL depende de prévia delimitação pelo proprietário, a ser feita, em tese, em qualquer ponto do imóvel rural, a averbação tem efeito constitutivo, e não declaratório. Expressando-se de outra forma, e como reconhecido pelo STJ, diferentemente das áreas de preservação permanente, que são identificáveis a olho nu e comprováveis por outros meios, a ARL depende de ato jurídico do sujeito passivo, a ser averbado no registro imobiliário, de forma que sua eficácia é realmente constitutiva. Eis o entendimento do STJ a respeito do tema:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. ITR. ISENÇÃO. ART. 10, § 1º, II, a, DA LEI 9.393/96. AVERBAÇÃO DA ÁREA DA RESERVA LEGAL NO REGISTRO DE IMÓVEIS. NECESSIDADE. ART. 16, § 8º, DA LEI 4.771/65.

1. Discute-se nestes embargos de divergência se a isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) concernente à Reserva Legal, prevista no art. 10, § 1º, II, a, da Lei 9.393/96, está, ou não, condicionada à prévia averbação de tal espaço no registro do imóvel. O acórdão embargado, da Segunda Turma e relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, entendeu pela imprescindibilidade da averbação.

2. Nos termos da Lei de Registros Públicos, é obrigatória a averbação "da reserva legal" (Lei 6.015/73, art. 167, inciso II, n° 22).

3. A isenção do ITR, na hipótese, apresenta inequívoca e louvável finalidade de estímulo à proteção do meio ambiente, tanto no sentido de premiar os proprietários que contam com Reserva Legal devidamente identificada e conservada, como de incentivar a regularização por parte daqueles que estão em situação irregular.

4. Diversamente do que ocorre com as Áreas de Preservação Permanente, cuja localização se dá mediante referências topográficas e a olho nu (margens de rios, terrenos com inclinação acima de quarenta e cinco graus ou com altitude superior a 1.800 metros), a fixação do perímetro da Reserva Legal carece de prévia delimitação pelo proprietário, pois, em tese, pode ser situada em qualquer ponto do imóvel. O ato de especificação faz-se tanto à margem da inscrição da matrícula do imóvel, como administrativamente, nos termos da sistemática instituída pelo novo Código Florestal (Lei 12.651/2012, art. 18).

5. Inexistindo o registro, que tem por escopo a identificação do perímetro da Reserva Legal, não se pode cogitar de regularidade da área protegida e, por conseguinte, de direito à isenção tributária correspondente. Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2009; AgRg no REsp 1.310.871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/09/2012.

6. Embargos de divergência não providos.

(REsp 1027051/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 21/10/2013)

Por ter eficácia constitutiva, a averbação, para fins de exclusão da ARL da área tributável do imóvel rural, inclusive deve ser preexistente ao próprio fato gerador, de tal forma que, na data da entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR, a reserva já esteja definitivamente caracterizada, nos termos da legislação. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o sujeito passivo não tem a obrigação de demonstrar a existência da ARL no momento da entrega da DITR, mas evidentemente é necessário que ela esteja constituída juridicamente ("existência

da averbação em si"), para efeito de comprovação em eventual processo fiscalizatório.

(...)

Ou seja, é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis, cuja eficácia é constitutiva. Vale observar, ademais, que tal questão também está pacificada no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que editou o seguinte enunciado sumular:

**Súmula nº 86.** É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental – ADA para o reconhecimento do direito à isenção de Imposto Territorial Rural - ITR. Todavia, para o gozo da isenção do ITR no caso de área de "reserva legal", é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel.

Logo, deve ser desprovido o recurso.

Nesse mesmo sentido os seguintes julgados deste Colegiado: Acórdãos 9202-00.998, 9202-008.482, 9202-008.492, 9202-008.498, 9202-008.735, , 9202-009.178, 9202-009.241, 9202-009.341, 9202-009.444, , 9202-009.554 e 9202-009.555.

Esse também o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que adota posição de que, a Área de Reserva Legal depende de ato jurídico a ser praticado pelo sujeito passivo, a ser averbado no registro imobiliário, de forma que sua eficácia é realmente constitutiva. Confira-se:

EREsp 1027051/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 21/10/2013

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. ITR. ISENÇÃO. ART. 10, § 1º, II, a, DA LEI 9.393/96. AVERBAÇÃO DA ÁREA DA RESERVA LEGAL NO REGISTRO DE IMÓVEIS. NECESSIDADE. ART. 16, § 8º, DA LEI 4.771/65.

1. **Discute-se nestes embargos de divergência se a isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) concernente à Reserva Legal, prevista no art. 10, § 1º, II, a, da Lei 9.393/96, está, ou não, condicionada à prévia averbação de tal espaço no registro do imóvel.** O acórdão embargado, da Segunda Turma e relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, entendeu pela imprescindibilidade da averbação.

2. Nos termos da Lei de Registros Públicos, **é obrigatória a averbação "da reserva legal"** (Lei 6.015/73, art. 167, inciso II, nº 22).

3. A isenção do ITR, na hipótese, apresenta inequívoca e louvável finalidade de estímulo à proteção do meio ambiente, tanto no sentido de premiar os proprietários que contam com Reserva Legal devidamente identificada e conservada, como de incentivar a regularização por parte daqueles que estão em situação irregular.

4. Diversamente do que ocorre com as Áreas de Preservação Permanente, cuja localização se dá mediante referências topográficas e a olho nu (margens de rios, terrenos com inclinação acima de quarenta e cinco graus ou com altitude superior a 1.800 metros), **a fixação do perímetro da Reserva Legal carece de prévia delimitação pelo proprietário**, pois, em tese, pode ser situada em qualquer ponto do imóvel. O ato de especificação faz-se tanto à margem da inscrição da matrícula do imóvel, como administrativamente, nos termos da sistemática instituída pelo novo Código Florestal (Lei 12.651/2012, art. 18).

5. Inexistindo o registro, que tem por escopo a identificação do perímetro da Reserva Legal, não se pode cogitar de regularidade da área protegida e, por conseguinte, de direito à isenção tributária correspondente. Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2009; AgRg no REsp 1.310.871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/09/2012.

6. Embargos de divergência não providos.

Temos assim que, a Lei de apuração do ITR, em seu art. 10, §1º inc. II, “a”’, remete aos conceitos e requisitos da então vigente Lei nº 4.771/65 (art. 16, § 8º), assim, por se tratar de ato constitutivo do direito, para fins de exclusão da ARL da área tributável do imóvel rural a averbação deve ser preexistente ao próprio fato gerador, de tal forma que, na data da entrega da Declaração do ITR a reserva já esteja definitivamente caracterizada, nos termos da legislação.

Portanto, forçoso concluir que a averbação da Área de Reserva Legal no registro do imóvel, em data anterior a ocorrência do fato gerador, é requisito essencial para fim de não incidência do ITR sobre tais áreas, por se tratar de ato constitutivo do direito.

Nesses termos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte, quanto à matéria “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR.”

**B) matéria: “enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do grau de utilização”**

**b.1) Admissibilidade - matéria: “enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do grau de utilização”**

O prévio exame de admissibilidade, exercido pela Presidência da Câmara da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento, concluiu pelo seguimento do Recurso Especial da contribuinte, relativamente à matéria ora sub análise. Entretanto, compete a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência

interposto, cabendo a esta relatoria novo exame quanto ao preenchimento dos pressupostos regimentais.

Para melhor compreensão da questão ora sob análise, oportuno o cotejamento entre trechos do acórdão recorrido e dos paradigmas, onde apresento alguns destaques. Deve inicialmente ser pontuado que o tema foi efetivamente tratado, na decisão recorrida, no Acórdão de embargos (2201-004.310), motivo pelo qual o cotejamento será realizado tendo tal decisão como referência:

**Acórdão de embargos – recorrido - 2201-004.310**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constata a omissão apontada pelo contribuinte no acórdão embargado é de rigor a apreciação das razões de defesa apontadas com a finalidade de sanar o vício na decisão.

ITR. ÁREA APROVEITÁVEL PARA FINS DE APURAÇÃO DO GRAU

DE UTILIZAÇÃO. EXCLUSÃO DE ÁREA CONSIDERADA COMO

TRIBUTÁVEL. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de averbação da área Reserva Legal na Matrícula do imóvel implica a sua não exclusão da tributação do ITR. Sendo considerada tributável, tem-se como consequência lógica que esta mesma área compõe a área aproveitável do imóvel para fins de apuração do grau de utilização (uma vez que não há, no caso, discussão acerca da área ocupada por benfeitorias).

(...)

**Voto**

(...)

A RECORRENTE pleiteia a revisão do GU de seu imóvel, pois o fator calculado pela fiscalização fez saltar a alíquota do ITR de 0,3% para 6%.

A Lei nº 9.393/96 prevê que o GU é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável (art. 10, §1º, VI). Sobre o tema, transcrevo abaixo os dispositivos da mencionada lei pertinentes à questão (vigentes à época dos fatos):

(...)

**O presente caso limitou-se a discutir a área aproveitável do imóvel, haja vista que o lançamento não modificou a área reportada como utilizada pelo contribuinte,** conforme demonstrativos de apuração abaixo colacionado (fl. 04):

(...)

**Verifica-se que a modificação do GU foi um reflexo exclusivo da não aceitação da área de 266ha como Área de Utilização Limitada, que é a área reportada pela RECORRENTE como Reserva Legal. Tal ponto foi discutido no acórdão embargado, oportunidade em que esta Colenda Turma decidiu pela não exclusão desta área da tributação do ITR ante a falta de sua averbação na Matrícula perante o Cartório de Registro de Imóveis.**

Contudo, no entender da RECORRENTE, para fins de cálculo do GU do imóvel devem ser excluídas as áreas imprestáveis para a exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, ainda que elas não se enquadrem no conceito de APP, Reserva Legal, interesse ecológico ou servidão florestal ou ambiental, sejam cobertas por florestas nativas ou ocupadas por benfeitorias.

A despeito das alegações apresentadas pela RECORRENTE, entendo que o GU determinado pela autoridade lançadora não merece ajuste.

É que, conforme já exposto, o art. 10, §1º, da Lei nº 9.393/96 determina que, **para apuração da área aproveitável, devem ser excluídas as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias, além das áreas previstas nas alíneas do inciso II do mesmo dispositivo legal, que, por sua vez, determina o que vem a ser a área tributável do imóvel.**

Nesta ordem de ideias, é possível constatar que a **área aproveitável é igual à área tributável do imóvel excluídas as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias:**

$$\text{Área Aproveitável} = \text{Área Tributável} - \text{Área ocupada com Benfeitorias}$$

Feitos esses esclarecimentos, entendo que a manutenção dos 266ha como área aproveitável do imóvel para fins do cálculo do GU é uma consequência lógica da decisão embargada, que não considerou tal área como passível de exclusão da tributação pelo ITR.

(...)

Em outras palavras, a partir da premissa adotada acima, pode-se também interpretar que a *Área Tributável = Área Aproveitável + Área ocupada com Benfeitorias*.

Neste sentido, ao considerar a área de 266ha como tributável (situação já julgada no acórdão embargado) infere-se que referida área: (i) ou é aproveitável; (ii) ou é ocupada com benfeitorias. No presente caso, a área ocupada com benfeitorias é incontroversa (2,0ha).

Portanto, também por este viés, é possível constatar que a área de 266ha é aproveitável.

**O laudo emitido pelo IBAMA apresentado pela RECORRENTE (fls.106/107) não foi suficiente para afastar a tributação do ITR sobre a área por ele considerada como de Reserva Legal (266,0 ha).**

Sendo assim, por estrita observação dos dispositivos legais já citados, o não acolhimento, pelo acórdão embargado, da área de 266ha como Reserva Legal deve, necessariamente, refletir no cálculo do GU, haja vista que, após o lançamento, mencionada área não excluída da tributação do ITR passou a ser considerada como aproveitável para todos os efeitos. **Do contrário seria possível acontecer situações esquisitas, em que determinada área não ocupada com benfeitorias fosse considerada tributável, porém não aproveitável.**

Neste sentido, não merece qualquer reparo o julgamento espelhado no acórdão nº 2201-002.675.

Acórdão paradigma 303-34.621	Acórdão paradigma 2201-00900
<p>Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural -ITR</p> <p>Exercício: 1999</p> <p>(...)</p> <p>ÁREA IMPRESTÁVEL. ÁREA TRIBUTÁVEL. ÁREA APROVEITÁVEL. As áreas <b><u>comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal são relevantes para o cálculo da área tributável e da área aproveitável</u></b>, dependente de prévia declaração do interesse ecológico por órgão competente federal, ou estadual, apenas no primeiro caso.</p> <p>(...)</p> <p><b>Voto Vencido</b></p> <p>(...)</p> <p><b><u>Relativamente à existência de áreas "imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, elas são tratadas na Lei 9.393</u></b>, de 19 de dezembro de 1996, em dois momentos distintos: diretamente, no artigo 10, § 1º, inciso II, alínea "c" ]; indiretamente, no artigo 10, § 1º, inciso IV.</p> <p>Como os dois dispositivos legais cuidam de temas diversos, área tributável e área aproveitável, entendo que, no primeiro momento, <b><u>a lei do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) subordina à prévia declaração do interesse ecológico por órgão competente federal ou estadual a exclusão da área comprovadamente imprestável no cálculo da área passível de incidência do tributo.</u></b></p> <p>Por outro lado, no segundo momento, <b><u>a contrário do disposto no artigo 10, § 1º, inciso IV, se comprovadamente não "passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal", independentemente da declaração de interesse ecológico, referida área é obrigatoriamente estranha àquelas que compõem a área aproveitável no momento do cálculo do grau de utilização do imóvel rural.</u></b></p> <p>Nesse particular, das pretensões do contribuinte, se sobressaem: <b><u>o laudo técnico de folhas 19 a 30, que cita uma área de exploração extrativa mineral de</u></b></p>	<p>Assunto: Processo Administrativo Fiscal Exercício: 1999</p> <p>(...)</p> <p>ITR. ÁREA APROVEITÁVEL. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO.</p> <p><b><u>Áreas declaradas de interesse ecológico e social, nos termos do art. 2º do Decreto nº 98.897, de 30 de janeiro de 1990, não são aproveitáveis, na apuração dc de utilização do imóvel.</u></b></p> <p>..)</p> <p><b>Voto</b></p> <p>(...)</p> <p>Não se verifica, portanto, neste caso, a existência comprovada de área de preservação permanente ou de área de reserva legal. Vale repisar que o ato do Poder Público que criou a reserva determinou apenas, no caso das áreas particulares, a disponibilização destas áreas para fins de posterior desapropriação. Portanto, até que sobreviesse tal desapropriação, não havia razão para se falar em não-incidência ou em isenção de Imposto Territorial Rural.</p> <p>É de se concluir, portanto, pela inexistência de áreas a serem excluídas para fins de apuração da base tributável do imposto, seja a título de área de reserva legal, seja a título de área de preservação permanente.</p> <p>Observa-se, todavia, que <b><u>o lançamento, além de excluir a área de preservação permanente na apuração da área tributável, também considerou os 2.985,0ha como área aproveitável para fins de apuração da alíquota aplicável.</u></b> Pergunta-se: <b><u>Dado o ato que instituiu a Reserva Extrativa Tapajós-Arapiuns, pode-se considerar a área do imóvel inserido nos limites da reserva como sendo aproveitável para fins de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal? A resposta é negativa.</u></b></p> <p>Segundo o art. 10 da lei nº 9.393, de 1996, a área aproveitável do imóvel a ser considerada para fins de definição da alíquota do imposto está assim definida:</p>

**500 ha; a petição que inaugura a lide e abre um item próprio para áreas ocupadas com benfeitorias e inaproveitáveis por afloramento de calcário, que dimensiona essas áreas em 230 ha; a peça recursal, que reclama uma área de 596 ha ocupada com benfeitorias e inaproveitável para agricultura por afloramento de calcário; e o segundo laudo de avaliação, no qual a área inaproveitável para agricultura é de 660,4 ha em 1998 e de 460,6 ha no ano de 2004.**

**Diante de tantas contradições, elejo o menor dos valores pretendidos: 230 ha, correspondentes ao somatório das áreas imprestáveis e das ocupadas com benfeitorias. Nada obstante, dada a inexistência de controvérsias quanto à área de 10 há ocupada com benfeitorias, concluo pela necessidade de ser considerada estranha à área aproveitável, no momento do cálculo do grau de utilização do imóvel rural, os 220 ha de área não "passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal".**

(...)

(...)

Isto é, excluídas as áreas de que trata o inciso II da Lei, ou seja, as áreas de preservação permanente, de reserva legal e outras, consideram-se aproveitáveis as áreas passíveis de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, e, portanto, não aproveitáveis as áreas que não sejam passíveis de tal exploração. E é **este o caso dos imóveis contidos nos limites da Reserva**. Se a perda da propriedade ou da posse só se efetiva com a desapropriação, como se ressaltou acima, a restrição ao aproveitamento do imóvel é imediata.

Isto, aliás, está dito expressamente no Decreto que instituiu a Reserva, no seu art. 6º, verbis:

(...)

É importante ressaltar que a apuração do grau de utilização do imóvel, que serve como parâmetro para ao definição da alíquota do imposto, visa atender ao comando constitucional de que a alíquota do ITR deve ser progressiva de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I). **Ora, não se pode dizer que uma área declarada de interesse ecológico possa ser considerada improdutiva porque não foi explorada economicamente.**

Assim, em conclusão, penso que não há área a ser excluída para fins de apuração da base tributável do imóvel, porém, para fins de definição da área aproveitável do imóvel, deve-se considera apenas os valores declarados como área efetivamente utilizada.

Deve ser mantida a autuação, portanto, apenas quanto à área tributável, mas quanto à alíquota a ser aplicada, deve-se considerar o percentual mínimo, conforme consta da DITR apresentada pela Contribuinte.

(...)

Conforme o Despacho de Admissibilidade, antes de ter sido interposto o presente recurso especial o paradigma 303-34.621 foi reformado pelo acórdão 9202-00.481, proferido em 09 de março de 2010, por esta 2ª Turma. desta CSRF e publicado em 21 de julho de 2010. Não obstante, também é esclarecido, que não houve reforma do paradigma na parte que aproveitaria ao Recorrente, como se vê dos trechos a seguir:

**Acórdão 9202-00.481**

"ITR - ÁREAS IMPRESTÁVEIS - CONTRARIEDADE À EVIDÊNCIA DA PROVA - INOCORRÊNCIA.

Não merece prosperar a pretensão recursal decorrente de suposta contrariedade à evidência da prova, na hipótese em que a decisão recorrida levou em conta o conjunto probatório dos autos e não apenas o documento alegadamente contrariado.

(...)

#### **Voto**

(...)

A recorrente argumentou que o laudo de fls. 167-202 não comprovaria que as áreas são inaproveitáveis para qualquer fim, mas apenas para agricultura, o que estaria em desacordo com a Lei nº 9.393/96.

Ocorre, salvo melhor juízo, que o acolhimento de 230,0 ha como área imprestável não está relacionado, unicamente, ao laudo de fls. 167-202.

Deste documento, a decisão levou em conta apenas a dimensão da área.

**A efetiva existência de área imprestável foi aferida com base no conjunto probatório dos autos, citado especificamente no acórdão recorrido, conforme excertos acima transcritos.**

Na visão deste julgador, a alegada contrariedade à evidência da prova não ocorreu.

(...)

Verifica-se que nos paradigmas houve o afastamento da base de tributação do ITR de áreas que foram consideradas imprestáveis. Entretanto, os trechos acima destacados, de ambas as decisões paradigmáticas, revelam que o afastamento decorreu da constatação da efetiva existência de tais áreas, nos respectivos imóveis rurais. Confira-se:

- **no paradigma 303-34.621:** *“Nesse particular, das pretensões do contribuinte, se sobressaem: o laudo técnico de folhas 19 a 30, que cita uma área de exploração extrativa mineral de 500 ha; a petição que inaugura a lide e abre um item próprio para áreas ocupadas com benfeitorias e inaproveitáveis por afloramento de calcário, que dimensiona essas áreas em 230 ha; a peça recursal, que reclama uma área de 596 ha ocupada com benfeitorias e inaproveitável para agricultura por afloramento de calcário; e o segundo laudo de avaliação, no qual a área inaproveitável para agricultura é de 660,4 ha em 1998 e de 460,6 ha no ano de 2004.”*

- **no paradigma 2201-00900:** *“Pergunta-se: Dado o ato que instituiu a Reserva Extrativa Tapajós-Arapiuns, pode-se considerar a área do imóvel inserido nos limites da reserva como sendo aproveitável para fins de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal? A resposta é negativa.”*

Situação distinta temos no caso da decisão recorrida, onde a atuada requer o reconhecimento de que a alegada área de reserva legal, não averbada na matrícula do imóvel, seja considerada como área não aproveitável. Entretanto, não consta dos autos elementos que justifiquem a adoção de tal procedimento, uma vez que, o fato de que uma determinada área possa eventualmente ser reconhecida como de reserva legal, não necessariamente implica tratar-se de área totalmente imprestável para a atividade rural, motivo pelo qual, foi expressamente rechaçada tal possibilidade. Ademais, conforme apontado na decisão recorrida, as áreas situadas no Bioma Mata Atlântica somente passaram a ser contempladas, para efeito de exclusão da base de tributação do ITR, a partir do exercício de 2007 (início de vigência da Lei nº 11.428, de 2006). Noutro giro, também foi apresentado, como fundamento autônomo da decisão recorrida, a perda da espontaneidade da contribuinte para efetuar qualquer alteração nos dados por ela informados na sua declaração do ITR/2003, nos termos do art. 138 do CTN c/c art. 7º do Decreto nº 70.235, 1972 e art. 33 do Decreto 7574, de 2011.

Respaldo no cotejamento dos acórdãos acima elaborado, forçoso concluir, que não houve demonstração da divergência jurisprudencial, pois as decisões confrontadas ostentam diferentes quadros fáticos e probatórios e a decisão recorrida pautou o seu entendimento no exame das questões específicas e peculiares do caso em questão.

Acrescente-se que, diversamente dos paradigmas, a decisão recorrida não se baseou em um único fundamento. Conforme demonstrado, no recorrido, um dos fundamentos da decisão foi a perda da espontaneidade da contribuinte para efetuar qualquer alteração nos dados por ela informados em sua declaração do ITR, situação esta não verificável em nenhum dos paradigmas atinentes à presente matéria.

Assim, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim, as questões fáticas retratadas em cada um dos julgados

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da contribuinte, relativamente à matéria “enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do grau de utilização”.

### **Conclusão**

Nestes termos, voto por: a) conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte, quanto à matéria “necessidade de averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da tributação do ITR”; e b) não conhecer da matéria “enquadramento de áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal como área aproveitável para fins de apuração do grau de utilização”.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos**

DOCUMENTO VALIDADO