



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

**Processo n°** 10183.006295/2005-01  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-002.994 – 2ª Turma  
**Sessão de** 07 de novembro de 2013  
**Matéria** ITR  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e ÁLVARO JUNQUEIRA FRANCO  
FAZENDA NACIONAL e ÁLVARO JUNQUEIRA FRANCO

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

Exercício: 2001

NORMAS PROCEDIMENTAIS/REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO PARADIGMA CONTEMPLANDO FATOS DIVERSOS DO QUE TRATA O *DECISUM* RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

Com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF n° 256/2009, somente deverá ser conhecido o Recurso Especial, escorado naquele dispositivo regimental, quando devidamente comprovada a divergência arguida entre o Acórdão recorrido e o paradigma, a partir da demonstração fundamentada, acompanhada da cópia da publicação da ementa do Acórdão paradigma ou do seu inteiro teor, impondo, ainda, a comprovação do pré-questionamento a respeito do tema. Não se presta à comprovação/caracterização da divergência de teses pretendida o Acórdão paradigma que analisa fatos diversos daqueles adotados no decisório combatido, na esteira dos preceitos contidos no § 6º do dispositivo regimental supra.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. EXERCÍCIO POSTERIOR A 2001. COMPROVAÇÃO VIA AVERBAÇÃO POSTERIOR AO FATO GERADOR E ANTES AÇÃO FISCAL E ADA INTEMPESTIVO. VALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Tratando-se de área de reserva legal, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea, notadamente averbação à margem da matrícula do imóvel posterior à ocorrência do fato gerador do tributo, mas antes do início da ação fiscal, ainda que apresentado ADA intempestivo, impõe-se o reconhecimento de aludida área, glosada pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a pagar, em observância ao princípio da verdade material.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. TEMPESTIVIDADE.  
INEXIGÊNCIA NA LEGISLAÇÃO HODIERNA. APLICAÇÃO  
RETROATIVA.

Inexistindo na Lei nº 10.165/2000, que alterou o artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, exigência à observância de qualquer prazo para requerimento do ADA, não se pode cogitar em impor como condição à isenção sob análise a data de sua requisição/apresentação.

ITR. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. DECLARAÇÃO CONTRIBUINTE.  
COMPROVAÇÃO. INEXISTÊNCIA. MANUTENÇÃO DO  
LANÇAMENTO.

Com fulcro na legislação tributária de regência, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, a comprovação da área de preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, não depende exclusivamente do reconhecimento prévio do IBAMA, bastando que o contribuinte as declare como tal na DITR, ficando sujeito ao pagamento do imposto devidamente corrigido na hipótese de falsidade na informação, quando chamada a comprová-la.

*In casu*, uma vez intimado a comprovar a área de preservação permanente declarada em sua DITR, não logrando êxito o contribuinte nesta empreitada, impõe-se a manutenção do lançamento a partir da glosa de referida área, sobretudo quando os documentos trazidos à colação - ADA e Laudo Técnico - se apresentam conflitantes.

Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido e do Contribuinte provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso da Fazenda Nacional. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso do Contribuinte, para reconhecer a reserva legal. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Oliveira e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 11/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

ÁLVARO JUNQUEIRA FRANCO, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 09/12/2005, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 2001, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Primavera”, localizado no município de Vila Rica/MT, cadastrado na RFB sob o nº 773390-9, conforme peça inaugural do feito, às fls. 04/09, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 1ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, consubstanciada no Acórdão nº 04-10.360/2006, às fls. 297/310, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 29/01/2008, por maioria de votos, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 302-39.251, sintetizados na seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR*

*Exercício: 2001*

*ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.*

*A área de reserva legal, para fins de exclusão da tributação do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência, bem como constar de Ato Declaratório Ambiental, providência esta necessária também à área de preservação*

*permanente. A ausência de comprovação hábil é motivo ensejador da não aceitação das exclusões das aludidas áreas da base de cálculo do imposto territorial rural.*

**DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.**

*Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT (NBR 8799/85), demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel, bem como, a existência de características particulares desfavoráveis em relação aos imóveis circunvizinhos.*

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”**

Inconformado, o Contribuinte opôs Embargos de Declaração, às fls. 495/523, suscitando omissão no voto vencedor condutor do Acórdão recorrido, tendo a Turma Embargada (sucedida pela 2ª TO da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF), em 19/08/2010, por maioria de votos, conhecido dos Embargos, com a finalidade de sanear a omissão apontada, retificando, no mérito, o *decisum* embargado, no sentido de prover parcialmente o recurso voluntário, consoante se positiva do Acórdão nº 2202-00.728, com sua ementa abaixo transcrita:

**“IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR**

*Exercício: 2001*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

*Verificada a existência de omissão ou contradição no julgado, é de se acolher os Embargos de Declaração apresentados pelo contribuinte.*

**ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) POR LEI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*A partir do exercício de 2001, com a introdução do art. 17 na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) passou a ser obrigatório para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR.*

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*A área de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, se faz necessária ser reconhecida como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental (ADA), fazendo-se, também, necessária a sua averbação à margem da matrícula do imóvel até a data do fato gerador do imposto.*

**VALOR DA TERRA NUA (VTN), ARBITRAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). UTILIZAÇÃO**

*DO VTN MÉDIO DITR. EM DETRIMENTO DA UTILIZAÇÃO  
DO VTN MÉDIO POR APTIDÃO AGRÍCOLA.*

*Incabível a manutenção do Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado pela fiscalização, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), utilizando VTN médio das DITR entregues no município de localização do imóvel, por contrariar o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996.*

*Recurso parcialmente provido.*

*Embargos Declaratórios Acolhidos.”*

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 598/606, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras do Conselho a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 2102-00.609, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovada a divergência arguida.

Sustenta que o entendimento inscrito no Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, uma vez admitir como base do arbitramento do VTN inscrito no SIPT a aptidão agrícola da terra, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida, a qual firmou entendimento no sentido de que o VTN médio estabelecido no SIPT não pode levar em consideração valores informados em DITR.

Em defesa de sua pretensão, assevera que o arbitramento do VTN com base no SIPT encontra lastro no artigo 14 da Lei nº 9.393/96, c/c a Portaria SRF nº 447/2002, possibilitando expressamente, esta última, a adoção dos valores da terra nua constantes da base de declarações do ITR, corroborando, assim, o procedimento eleito pela autoridade lançadora.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, determinando a revisão do VTN admitido no Acórdão.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras do Conselho a propósito da mesma matéria, Acórdão nº 2102-00.609, conforme Despacho nº 2202-00.414/2010, às fls. 616/618.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Procuradoria, a contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 633/655, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, relativamente ao VTN adotado, em defesa de sua manutenção.

Igualmente, o contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 657/732, com arrimo no artigo 68 do RICARF, contra parte do Acórdão ora guerreado, mais

precisamente em relação às áreas declaradas como não tributáveis, glosadas pela fiscalização, reiterando as razões esposadas em seu recurso voluntário, adotando como paradigmas os Acórdãos nºs 303-30.978, 303-34.879 e 301-34.898, relativamente à inexigência do ADA e da prévia averbação da reserva legal, de maneira a comprovar as divergências pretendidas.

De início, registra que as áreas não tributáveis declaradas pela contribuinte em sua DITR/2001 restam incontroversas, eis que a fiscalização, nem muito menos as autoridades julgadoras de 1ª e 2ª instâncias, sustentaram o contrário, reconhecendo, em verdade, a existência de tais áreas, somente não as admitindo em razão de aspectos formais desnecessários.

Relativamente à exigência de apresentação tempestiva do ADA, sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, uma vez impor que a comprovação da existência das áreas não tributáveis (ARL e APP), para fins de não incidência do ITR, independe da requisição tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, sobretudo quando aludidas áreas se encontram materialmente comprovadas nos autos a partir de laudos, ao contrário do que restou decidido pelo julgado recorrido.

Contrapõe-se ao entendimento da Turma recorrida, defendendo que a legislação de regência estabelece que o contribuinte não está obrigado a promover a comprovação prévia das áreas declaradas como isentas em sua Declaração de ITR, ou mesmo apresentar ADA tempestivo, conforme se verifica do artigo 10, § 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pela MP nº 2.166-67/2001.

Quanto à Área de Reserva Legal, suscita que o entendimento consubstanciado no decisório combatido malferiu a jurisprudência administrativa traduzida nos Acórdãos paradigmas retromencionados, os quais afastam a necessidade de averbação à margem da matrícula do imóvel para fins de sua comprovação, notadamente quando devidamente demonstrada sua existência com base nos documentos acostados aos autos, especialmente Matrícula do imóvel, ADA e laudos técnicos.

Levado, o Recurso Especial de Divergência da contribuinte, à análise da observância dos pressupostos de admissibilidade, o nobre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, vislumbrou as divergências arguidas, dando seguimento ao recurso do autuado, nos termos do Despacho nº 2200-00.262/2011, às fls. 790/796, razão pela qual a Fazenda Nacional fora intimada para apresentar suas contrarrazões, assim o tendo feito, às fls. 799/810, requerendo o improvimento do recurso, com a consequente manutenção do Acórdão atacado.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

### RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Com a devida vênia ao ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, ousou divergir do despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria, por não vislumbrar na hipótese vertente requisito regimental amparando a pretensão da recorrente, não merecendo ser conhecida sua peça recursal, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram a jurisprudência administrativa traduzida no *decisum* paradigma trazido à colação (Acórdão nº nº 2102-00.609), bem como a legislação de regência, uma vez admitir como base do arbitramento do VTN inscrito no SIPT a aptidão agrícola da terra, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida, a qual firmou entendimento no sentido de que o VTN médio estabelecido no SIPT não pode levar em consideração valores informados em DITR.

Em defesa de sua pretensão, assevera que o arbitramento do VTN com base no SIPT encontra lastro no artigo 14 da Lei nº 9.393/96, c/c a Portaria SRF nº 447/2002, possibilitando expressamente, esta última, a adoção dos valores da terra nua constantes da base de declarações do ITR, corroborando, assim, o procedimento eleito pela autoridade lançadora.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito das bases que devem/podem alimentar o Sistema de Preços de Terras – SIPT, para efeito do arbitramento do Valor da Terra Nua de cada Região, o que passaremos a analisar.

Não obstante o esforço da recorrente, corroborado quanto ao conhecimento pelo nobre Presidente subscritor do Despacho que deu seguimento ao especial, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da análise dos elementos que instruem o processo, constata-se que a Procuradoria não logrou comprovar a divergência entre teses arguidas, na forma que os dispositivos regimentais exigem, *in verbis*:

*“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

*§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.*

*§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do*

*CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.*

*§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.*

*§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.*

*§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.*

**§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.**

*§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.*

*§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.*

*§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas.*

*§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.”*

Como se verifica, a Procuradoria ao formular o Recurso Especial utilizou como fundamento à sua empreitada os dispositivos encimados, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, sem conquanto observar os requisitos ali insculpidos, especialmente aqueles constantes do § 6º, capaz de ensejar o conhecimento de sua peça recursal.

Com efeito, perfunctória leitura do especial da Procuradoria, conjugada com os Acórdãos confrontados, é capaz de demonstrar que os pressupostos para conhecimento de seu recurso, insculpidos nas normas supratranscritas, não foram observados.

Isto porque a situação contemplada pelo Acórdão recorrido não encontra consonância com a hipótese tratada no decisório paradigma, de maneira a demonstrar a divergência de teses pretendida, partindo de uma mesma situação fática.

Destarte, no caso vertente, a ilustre autoridade lançadora entendeu por bem promover o lançamento adotando como lastro informações do SIPT, que fora alimentado exclusivamente com a média de VTN's declarados por outros contribuintes em suas DITR's, consoante se infere da informação constante do documento de fl. 16.

Neste sentido, toda discussão travada nos autos do processo se fixou a determinar qual seria o VTN a ser admitido para efeito do cálculo do imposto devido, se aquele constante da DITR da autuada, lastreado em Laudo de Avaliação, ou arbitrado pela fiscalização com base no SIPT, alimentado pela média dos valores informados em DITR's de outros contribuintes.

Por outro lado, no caso contemplado pelo Acórdão paradigma a fiscalização, ao promover o lançamento, adotou o VTN constante do SIPT, o qual fora alimentado pela Secretaria Estadual de Agricultura, Pecuária e Abastecimento de Minas Gerais, a partir de levantamento dos extensionistas da Emater, na forma que a legislação tributária possibilita.

Como se observa, não há se falar em divergência entre teses, eis que no Acórdão recorrido à discussão centra-se na possibilidade de alimentação do SIPT com dados informados em DITR's, diante da ausência de informação por parte das Secretarias de Estado. Em outra via, no *decisum* paradigma o SIPT adotado no lançamento fora alimentado exatamente com dados fornecidos pela Secretaria de Agricultura do Estado de Minas Gerais.

Ou seja, inexistente qualquer identidade fática nos julgados sob análise, tendente a amparar a divergência suscitada pela nobre Procuradoria da Fazenda Nacional.

Na esteira desse entendimento, não se pode cogitar em dissídio jurisprudencial na hipótese dos dois julgados confrontados analisarem fatos absolutamente distintos, inclusive, com resultados, igualmente, diversos.

Nesse sentido, com a devida vênias ao ilustre Presidente subscritor do r. Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria, não entendemos ser possível (regimentalmente) admitir aludida peça recursal quando não estiverem presentes os requisitos regimentais para tanto, os quais não podem ser afastados, sob pena de se estabelecer uma análise de admissibilidade pautada em subjetividade.

Assim, quanto a este tema, escorreito o Acórdão recorrido devendo ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado, mormente em relação os requisitos de admissibilidade de seu recurso.

Diante das razões de fato e de direito encimadas, VOTO NO SENTIDO DE NÃO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, mantendo o Acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

### **RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatadas pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF as divergências suscitadas pela Contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo ao exame das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende o recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras do Terceiro Conselho a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado nos Acórdãos nºs 303-30.978, 303-34.879 e 301-34.898, ora adotados como paradigmas, determina que a comprovação da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, independe do requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental – ADA ou mesmo de prévia averbação à margem da matrícula do imóvel, mormente quanto lastreadas em Laudo Técnico com a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida.

Em defesa de seu pleito, argumenta que a legislação de regência estabelece ser suficiente apenas a declaração feita pelo contribuinte quanto à existência das áreas de reserva legal e preservação permanente no seu imóvel para se beneficiar com o instituto da isenção do imposto territorial rural.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da exigência do Ato Declaratório Ambiental, ou mesmo a protocolização tempestiva de seu requerimento, bem como a necessidade de averbação da reserva legal junto à matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural sobre as áreas de reserva legal e preservação permanente.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento em parte, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, em consonância com a farta e mansa jurisprudência administrativa, impondo a reforma do Acórdão recorrido com o fito de restabelecer a ordem legal nesse sentido, como passaremos a demonstrar.

### **DA ÁREA DE RESERVA LEGAL – AVERBAÇÃO E ADA INTEMPESTIVOS**

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação **tributária específica** que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, nos seguintes termos:

**“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;**

[...]

**§ 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)

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de assentamento nos registros cartorários, de reserva legal em imóvel rural, não é, em si, condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo à gleba de terra destinada à proteção ambiental, ao revés do entendimento inscrito no Acórdão recorrido.

Melhor elucidando, a norma concessiva do benefício fiscal em apreço, acima transcrita, sequer fala em necessidade de comprovação por parte do declarante, para fins de afastar a tributação do ITR da parcela destinada à reserva ambiental. Apenas reconhece que a simples declaração do contribuinte, no sentido de que determinada gleba destina-se a proteção, é suficiente para assegurar o direito à isenção, sem prejuízo, é obvio, de eventual constatação contrária. Trata-se, pois, do conhecido lançamento por homologação, promovido pelo contribuinte sujeito a posterior exame da autoridade fazendária.

Com efeito, a partir do momento em que a norma isentiva não exige sequer a comprovação da existência da reserva legal propriamente dita, não há sentido lógico que sustente a exigência do prévio assentamento no Cartório de Registro de Imóveis – CRI, como condição para exclusão da incidência do ITR. Destarte, não sendo legalmente viável exigir a comprovação da existência da área destinada à proteção ambiental, muito menos poderá condicionar a isenção a prévio assentamento cartorário.

É preciso reconhecer que ao desvincular a isenção em comento, da necessidade de comprovação da existência da área de reserva legal, a legislação de regência prestigia a destinação ambiental a ser dada à gleba destacada da propriedade rural, em clara preterição a procedimentos burocráticos, que apenas frustrariam o objetivo legal maior, consubstanciado no alcance da exploração consciente e adequada do meio rural, preservando-se as condições mínimas para o saudável equilíbrio do meio ambiente.

Sob o enfoque da análise de uma norma concessiva de isenção fiscal, a interpretação conferida pela autoridade lançadora, corroborada pela decisão recorrida e defendida pela PFN, no sentido de condicionar a isenção do ITR a prévio registro em cartório da área de proteção ambiental, criando exigências onde a própria Lei instituidora não as criou, apenas limita o alcance da norma de isenção em apreço, mediante interpretação extensiva de uma condição não legalmente prevista, o que em letras frias significa clara afronta ao artigo 111, I e II do CTN, que exige uma interpretação literal de tais normas.

Não se pode perder de vista ainda o fato de que a isenção, a teor do artigo 176 do CTN, e na esteira da previsão contida no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, decorre da lei que a instituiu, e que especificará, dentre outros aspectos, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, ou seja, a lei instituidora da isenção será específica e trará todos os elementos necessários para o gozo do benefício fiscal que está concedendo.

Ao que nos parece, o texto codificado lança o alerta de que a isenção reporta-se apenas a legislação que a contemplou, estando vinculada aos eventuais requisitos e condições nela expressamente delimitados, marcando sua natureza exclusiva. Tal alerta, vale lembrar, tem dois focos distintos, um direcionado ao sujeito passivo, assegurando-lhe o benefício fiscal se comprovada à observância das condicionantes previstas na legislação que o concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforça-lhe a certeza de que apenas ao legislador específico é outorgado o direito de condicionar a isenção por ele instituída.

Essa natureza exclusiva da norma que concede a isenção fiscal é passo fundamental para bem compreendermos que leis diversas, reguladoras de matérias estranhas à isenção propriamente dita, tais como Direito Civil, Penal, Florestal, etc., não podem servir de fundamento legal nem para o seu gozo, assim como para criar obrigação ou condição que frustre o usufruto do seu direito<sup>1</sup>. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Por essas razões, merece ressalvas o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao rechaçar o entendimento do contribuinte, escorando sua tese no Código Florestal, para se exigir prévio registro da área de reserva ambiental no competente CRI, como condição para isenção do ITR, porquanto tal exigência não se reporta à legislação que instituiu o favor fiscal, mas outra que lhe é entranha.

Somente a título elucidativo, não sendo o prévio assentamento da reserva legal em Cartório **condição legal** para obtenção do benefício isentivo que ora cuidamos, e na linha do que fora exposto no recurso, nos parece coerente reconhecer que a ausência de tais elementos apenas confere a auditoria fiscal à possibilidade de presumir a inexistência da parcela de proteção ambiental e assim considerá-la como sendo área passível de aproveitamento, e, portanto, tributável.

Contudo, ainda que a legislação exigisse a comprovação por parte do contribuinte, *ad argumentandum tantum*, o reconhecimento da inexistência de reserva legal decorrente de um raciocínio presuntivo, não torna essa condição absoluta, sendo perfeitamente possível que outros elementos probatórios demonstrem a efetiva destinação de gleba de terra para fins de proteção ambiental. Em outras palavras, a mera inscrição em Cartório ou ainda o requerimento do ADA, não se perfazem nos únicos meios de se comprovar a existência ou não de reserva legal.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente da glosa de reserva legal, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pelo não assentamento prévio em cartório ou requisição do ADA, e demonstrada, por outros meios de prova, a existência da destinação de área para fins de proteção ambiental, deverá ser restabelecida a declaração do contribuinte, e lhe ser assegurado o direito de excluir do cálculo do ITR à parte da sua propriedade rural correspondente à reserva legal.

Aliás, a jurisprudência Judicial que se ocupou do tema, notadamente após a edição da Lei nº 10.165/2000, corrobora o entendimento encimado, ressaltando, inclusive, que a MP nº 2.166/2001, por ser posterior ao primeiro Diploma Legal, o revogou, fazendo

prevalecer, assim, a verdade material. Ou seja, ainda que não apresentado e/ou requerido o ADA no prazo legal ou procedida a averbação tempestiva, conquanto que o contribuinte comprove a existência das áreas declaradas como de preservação permanente e/ou reserva legal, mediante documentação hábil e idônea, quando intimado para tanto ou mesmo autuado, deve-se admiti-las para fins de apuração do ITR, consoante se extrai dos julgados assim ementados:

**“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR. LEI N. 9.393/96 E CÓDIGO FLORESTAL (LEI N. 4.771/65). ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106 DO CTN.**

1. *"Ilegítima a exigência prevista na Instrução Normativa - SRF 73/2000 quanto à apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA comprovando as áreas de preservação permanente e reserva legal na área total como condição para dedução da base de cálculo do Imposto Territorial Rural - ITR, tendo em vista que a previsão legal não a exige para todas as áreas em questão, mas, tão-somente, para aquelas relacionadas no art. 3º, do Código Florestal"* (AMS 2005.35.00011206-7/GO, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, DJ de 10.05.2007).

2. *A Lei n. 10.165/00 inseriu o art. 17-O na Lei n. 6.938/81, exigindo para fins de exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da área tributável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA).*

**3. Consoante a jurisprudência do STJ, a MP 2.166-67/2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106 do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior, dispensando a apresentação prévia do Ato Declaratório Ambiental no termos do art. 17-O da Lei n. 6.938/81, com a redação dada pela Lei n. 10.165/00.**

4. *Apelação provida.*” (8ª Turma do TRF da 1ª Região - AMS 2005.36.00.008725-0/MT - e-DJF1 p.334 de 20/11/2009)

**“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREAS DE RESERVA LEGAL. APRESENTAÇÃO ADA. AVERBAÇÃO MATRÍCULA. DESNECESSIDADE. ÁREAS DE PASTAGENS. DIAT - DOCUMENTO DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DE EQUÍVICO. ÔNUS DO FISCO.**

1. *Não se faz mais necessária a apresentação do ADA para a configuração de áreas de reserva legal e consequente exclusão do ITR incidente sobre tais áreas, a teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96 (redação da MP 2.166-67/01). Tal regra, por ter cunho interpretativo (art. 106, I, CTN), retroage para beneficiar os contribuintes.*

2. *A isenção decorrente do reconhecimento da área não tributável pelo ITR não fica condicionada à averbação, a qual*

*possui tão somente o condão de declarar uma situação jurídica já existente, não possuindo caráter constitutivo.*

*3. A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita alguns meses 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 art. 16 da Lei nº 4.771/65.*

*4. Cabe ao Fisco demonstrar que houve equívoco no DIAT - Documento de Informação e Apuração do ITR, passível de fundamentar o lançamento do débito de ofício, de conformidade com o art. 14, caput, da Lei nº 9.393/96, o que não restou evidenciado na hipótese dos autos.*

*5. Apelação e remessa oficial desprovidas.” (2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - APELAÇÃO CÍVEL Nº 2008.70.00.006274-2/PR - 28 de junho de 2011)*

Como se observa, em face da legislação posterior (MP nº 2.166/2001) mais benéfica, dispensando o contribuinte de comprovação prévia das áreas declaradas em sua DITR, não se pode exigir a averbação à margem da matrícula do imóvel para fins do benefício fiscal em epígrafe, mormente em homenagem ao princípio da retroatividade benigna da referida norma, em detrimento a alteração introduzida anteriormente pela Lei nº 10.165/2000.

Mais a mais, com esteio no princípio da verdade material, o formalismo não deve sobrepor à verdade real, notadamente quando a lei disciplinadora da isenção assim não estabelece.

Por sua vez, relativamente à exigência do ADA para fins de comprovação da área de reserva legal, o mesmo entendimento encimado deve ser levado a efeito na análise da demanda, acrescentando-se as seguintes peculiaridades.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, acima explicitado, impende esclarecer que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que inexistente previsão legal, anteriormente à vigência da Lei nº 10.165, de 28/12/2000, contemplando a exigência do ADA para efeito de não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal.

Aliás, o Pleno da CSRF, em 08/12/2009, aprovou a Súmula nº 41, contemplando o tema e rechaçando de uma vez por todas a pretensão da Fazenda nos presentes autos, senão vejamos:

*“A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000.”*

No entanto, a jurisprudência deste Colegiado vem firmando o entendimento de que, após a alteração introduzida pela Lei nº 10.165/2000, em que pese à legislação de regência impor a existência do ADA, para fins de fruição do benefício fiscal em comento, em momento algum se reportou ao prazo para tanto. Neste sentido, vários são os julgados que vem acolhendo a pretensão do contribuinte, reconhecendo a isenção de tais áreas, ainda que apresentado ADA intempestivo, como se vislumbra na hipótese dos autos.

A corroborar este entendimento, ressalta-se que a Instrução Normativa SRF nº 659, de 11/07/2006, não faz qualquer referência a prazo para requisição do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, somente exigindo a apresentação de referido documento, ao

contrário do estipulado nas Instruções Normativas SRF nºs 43/1997 e 67/1997, as quais prescreviam o prazo de 06 (Seis) meses, contados da data da entrega da DITR, para protocolização do requerimento do ADA.

Assim, inobstante Instruções Normativas não vincularem este Órgão, tratando-se de legislação mais recente impõe-se a sua observância, inclusive para fatos geradores pretéritos, com arrimo no artigo 106 do Códex Tributário, reforçando a tese em favor do contribuinte, que apresentou ADA, às fls. 29, contemplando a área objeto da demanda, ainda que intempestivamente protocolizado, datado de 14/07/2005 (posterior ao início da ação fiscal).

***In casu*, o que torna ainda mais digno de realce e se apresenta determinante ao deslinde da controvérsia, em vista deste evidente conflito entre as normas que regulamentam a matéria, impõe-se privilegiar a verdade real, ou seja, a comprovação material de parte da área declarada pela contribuinte como de reserva legal, o que se constata na hipótese dos autos, como se verifica da Matrícula do Imóvel, às fls. 26/28, onde consta a averbação da área de reserva legal de 16.742,5170 ha, datada de 16/07/2004, posteriormente à ocorrência do fato gerador, mas antes do início da ação fiscal, corroborada pelo Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal – Termo nº 049/2004, firmado em 08/01/2004, afastando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento eleito pelo autuado.**

**Da mesma forma, constata-se do Ato Declaratório Ambiental, de fl. 29, datado de 14/07/2005 (pós fato gerador e ação fiscal), a mesma área de reserva legal averbada na matrícula do imóvel, de 16.742,5170 ha, reforçando a tese da contribuinte.**

**Nesse sentido, o certo é que a Averbação da Área de Reserva Legal apresentada pela contribuinte, ocorrida em 16/07/2004, bem como o ADA, ainda que intempestivos, se prestam a comprovar a existência de parte da área de reserva legal (16.742,5170 ha), rechaçando de uma vez por todas o entendimento encampado no Acórdão recorrido, bem como a pretensão da Fazenda Nacional, mormente em homenagem ao princípio da verdade material.**

Partindo dessas premissas, tratando-se de área de reserva legal/utilização limitada, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea trazida à colação pelo contribuinte, ainda que averbada e apresentado o ADA intempestivamente, impõe-se o restabelecimento de parte referida área, glosada pela fiscalização, para efeito da fruição da isenção em comento, sob pena se fazer prevalecer o formalismo em detrimento do princípio da verdade material.

### **DÁ ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE**

Por outro lado, no que tange a área de preservação permanente, em nosso entendimento e com arrimo no artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, a sua comprovação, para fins de não incidência do ITR, não depende **exclusivamente** do requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, bastando que o contribuinte as declare como tal na DITR, ficando sujeito ao pagamento do imposto devidamente corrigido na hipótese de falsidade na informação.

Em outras palavras e na esteira do esposado acima, corroborado pela jurisprudência judicial retromencionada e em observância ao princípio da verdade material, o mesmo entendimento levado a efeito na área de reserva legal, via de regra, deve ser adotado para a preservação permanente, no sentido de que a isenção em epígrafe sobre aludidas áreas, independe de prévia comprovação (requisição atempada do ADA), cabendo ao contribuinte a sua demonstração quando intimada para tanto.

*In casu*, no entanto, isso o contribuinte não logrou demonstrar. Extrai-se dos autos, que a contribuinte faz uma verdadeira confusão ao tratar da questão. De início, informou em sua DITR a área de preservação permanente de 15.898,9 ha e de reserva legal de 9.539,0 ha. Posteriormente, apresentou impugnação, juntamente com Laudos Técnicos, explicitando que, na verdade, a ARL perfaz a área de 25.438,2229 ha e a APP de 161,42 ha.

Em relação à área de reserva legal, como acima manifestado, há de se acolher a área registrada na matrícula do imóvel e informado no ADA, ainda que apresentados intempestivamente.

Em outra via, quanto à área de preservação permanente, percebe-se que o contribuinte, afora o Laudo Técnico, não logrou demonstrar por outros meios de prova a sua existência.

É bem verdade que na maioria dos casos acolhemos as informações prestadas em Laudo Técnicos revestidos das formalidades legais. Entrementes, na hipótese dos autos, o que chama a atenção é que o contribuinte elaborou e entregou Ato Declaratório Ambiental – ADA posteriormente ao início da ação fiscal, fazendo constar a área de reserva legal registrada na matrícula do imóvel, mas não o fez em relação à área de preservação permanente.

Neste sentido, não consta da documentação apresentada pela própria contribuinte, mais precisamente do ADA de fl. 29, a área de preservação permanente que pretende ver reconhecida.

Ora, qual seria o motivo de informar em ADA protocolizado após o início da ação fiscal a área de reserva legal pretendida e não fazê-lo para a área de preservação permanente?

Observa-se, assim, que os documentos apresentados pela contribuinte se apresentam de maneira conflitante não oferecendo segurança ao seu pleito, razão pela qual não há como acolher a sua pretensão relativamente à área de preservação permanente, sobretudo quando a documentação mais importante e robusta não contempla aludida área.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para reconhecer a área de reserva legal de 16.742,5170 ha**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Processo nº 10183.006295/2005-01  
Acórdão n.º **9202-002.994**

**CSRF-T2**  
Fl. 819

---

CÓPIA