



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10670.001374/2004-45  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.554 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 26 de maio de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FLAVIO PENTAGNA GUIMARÃES

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

**EXERCÍCIO: 2001**

RECURSO ESPECIAL. EXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. CONHECIMENTO.

A existência de demonstração de similitude fático-jurídica entre os julgados implica o conhecimento do recurso especial por evidenciação da divergência interpretativa.

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.554 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 10670.001374/2004-45

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 302-39.456, de recurso voluntário, complementado pelo acórdão 2401-005.983, de embargos de declaração, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: área de reserva legal - averbação após a ocorrência do fato gerador. Seguem as ementas das decisões, nos pontos que interessam ao presente julgamento:

### **Acórdão de recurso voluntário**

**DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL.**

As áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, fazendo-se, também, necessária, em relação às áreas de utilização limitada/reserva legal, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso quanto a área de preservação permanente, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro que davam provimento e por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto a área de reserva legal, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Ricardo que negavam provimento e por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto ao VTN, nos termos do voto da relatora.

### **Acórdão de embargos de declaração**

**EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CONTRADIÇÃO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL.**

Acolhem-se os embargos de declaração para sanar a contradição no acórdão embargado, mediante o complemento da fundamentação do voto e a adequação da ementa do julgado na parte referente à exclusão da área de reserva legal.

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. REQUISITOS PARA EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO.**

De acordo com o entendimento do colegiado à época do julgamento do acórdão embargado, a existência da área de reserva legal, para fins de sua exclusão da base de cálculo do ITR, pode ser comprovada por meio de averbação à margem da matrícula do imóvel no cartório competente em data posterior à ocorrência do fato gerador do imposto, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental (ADA), ainda que protocolado intempestivamente, e/ou através de laudo técnico que atenda aos requisitos legais.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigma 303-35.851, a legitimidade da reserva legal declarada e controvertida deve ser demonstrada mediante apresentação da matrícula do imóvel rural com a dita área averbada à sua margem previamente à ocorrência do fato gerador do tributo.

O sujeito passivo foi intimado e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pede o não conhecimento do recurso, ou, sucessivamente, o seu desprovimento. Quanto ao não conhecimento, o contribuinte alega que a matéria não foi prequestionada e que o recurso não fez o devido cotejo analítico. No mérito, o sujeito passivo sustenta que comprovou a existência da Área de Reserva Legal em seu imóvel, seja por meio do Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta ou por meio da sua averbação no registro da matrícula do imóvel objeto da presente autuação, independentemente de este registro ter se dado em momento posterior ao suposto fato gerador.

Em 11/05/2020, o contribuinte apresentou petição noticiando ter efetuado o pagamento do débito incontroverso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### 1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de divergência na interpretação da legislação tributária (art. 67, § 1º, do Regimento), de modo que deve ser conhecido.

A matéria a ser dirimida neste julgamento foi tratada e enfrentada de forma expressa pela decisão recorrida e, além disso, a recorrente ainda opusera embargos de declaração para esclarecimento da questão relativa à anterioridade da averbação da área de reserva legal na matrícula imobiliária, o que deu azo à prolação do acórdão de embargos de declaração, cuja ementa já reflete, de forma inquestionável, o prequestionamento da divergência ventilada no apelo fazendário:

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. REQUISITOS PARA EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO.**

**De acordo com o entendimento do colegiado à época do julgamento do acórdão embargado, a existência da área de reserva legal, para fins de sua exclusão da base de cálculo do ITR, pode ser comprovada por meio de averbação à margem da matrícula do imóvel no cartório competente em data posterior à ocorrência do fato gerador do imposto, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental (ADA), ainda que protocolado intempestivamente, e/ou através de laudo técnico que atenda aos requisitos legais.**

A Fazenda ainda demonstrou e indicou o ponto do paradigma que diverge do ponto do acórdão recorrido. Trata-se, ademais, de divergência relativamente simples e que prescinde de maiores delongas por parte da recorrente. Após transcrever a fundamentação nodal da decisão recorrida, a recorrente demonstrou a divergência da seguinte forma:

Porém, DIVERGINDO FRONTALMENTE deste posicionamento, trazemos o seguinte PARADIGMA oriundo da Colenda 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que assentou o entendimento de que a exclusão da glosa da área de reserva legal só poderia se dar na hipótese de já existir a averbação desta área na matrícula imobiliária ANTES DO FATO GERADOR, verbis:

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência.

Reserva legal. Sobre a área de reserva legal não há incidência do tributo, mas a legitimidade da reserva legal declarada e controvertida deve ser demonstrada mediante apresentação da matrícula do imóvel rural com a dita área averbada à sua margem previamente à ocorrência do fato gerador do tributo. (Acórdão no. 303-35.851, doc.)

Destarte, conheço do recurso da Fazenda Nacional.

## 2 Averbação tempestiva da área de reserva legal

Discute-se nos autos se é necessária a averbação tempestiva da área de reserva legal na matrícula imobiliária, ou se a averbação pode ocorrer após o fato gerador. No caso dos autos, e consoante esclarecido em sede de embargos, a averbação ocorrida em 2002 comprovaria a área de reserva legal para o imposto cujo fato gerador ocorreu em 2001. A existência de tal área ainda seria corroborada por ADA de 2004 e Laudo Técnico.

Já a Fazenda Nacional advoga no sentido de que seria incabível a exclusão da área, nos termos do precedente acima indicado. O contribuinte, por outro lado, defende, no mérito, a manutenção da decisão recorrida.

Com razão a Fazenda Nacional.

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:

Art. 16. As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação permanente, previstas nos artigos 2º e 3º desta lei, são suscetíveis de exploração, obedecidas as seguintes restrições:

§ 2º **A reserva legal**, assim entendida a área de , no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, **deverá 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, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

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) (Regulamento)

§ 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)

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.º 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, 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. E mais, de acordo com o voto condutor do acórdão acima mencionado, *"a prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si"*. Com efeito, 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.

Após reiterados julgamentos, do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CRJ 1329/2016, que a dispensa de contestar, oferecer contrarrazões e interpor recursos, bem como desistir dos já interpostos, nos termos do art. 19 da Lei 10522/2002. Pela relevância e pertinência com o caso concreto, é importante transcrever os seguintes pontos.

12. Após as considerações acima, restam incontroversas, no âmbito da Corte de Justiça, à luz da legislação aplicável ao questionamento, as posições abaixo:

(i) é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo aquela, para fins tributários, eficácia constitutiva;

(ii) a prova da averbação da reserva legal não é condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

(iii) é desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois tal área se localiza a olho nu; e

(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR.

13. Tendo em vista as teses expostas, deve-se adequar o conteúdo do Resumo do item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer à jurisprudência apresentada anteriormente, passando o resumo a ter a seguinte redação:

**Resumo:** O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

14. Dessa forma, inexistente razão para o Procurador da Fazenda Nacional contestar ou recorrer quando a demanda estiver regida pela legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 (que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000), se a discussão referir-se às seguintes matérias:

Ou seja, ainda que seja incabível discutir a apresentação do ADA para a não incidência do ITR sobre a ARL, diante da pacificação da jurisprudência do STJ, 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.

Destarte, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer o lançamento no tocante à glosa da área de reserva legal.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci