



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



**Processo nº** 10950.720641/2009-45  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-008.481 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 18 de dezembro de 2019  
**Recorrentes** WILSON DE MATOS SILVA  
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) TEMPESTIVO. RESTABELECIMENTO DA ÁREA DECLARADA.

Cabível o acolhimento de Área Preservação Permanente cujo ADA foi protocolado antes do início da ação fiscal.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. DESNECESSIDADE. PARECER PGFN/CRJ 1329/2016.

É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à não incidência do ITR em relação às áreas de reserva legal, sendo imprescindível, todavia, a averbação da referida área na matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa da Área de Reserva Legal (ARL), vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões quanto à Área de Preservação Permanente (APP) os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(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 Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz,

Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2801-003.494 (e-fls. 199 a 216), e que foram admitidos pela Presidência da 1ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam discutidas as seguintes matérias: necessidade de ADA tempestivo para exclusão da APP e da ARL da área tributável, sendo necessária, ainda, em relação à ARL, a prévia averbação - recurso da Fazenda Nacional; e desnecessidade de averbação da ARL ou possibilidade de averbação após o início da ação fiscal - recurso do sujeito passivo. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL/COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. INTEMPESTIVO MAS ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. COMPROVA A DEDUÇÃO SE ACOMPANHADO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA COMPLEMENTAR.

É possível a dedução de áreas de preservação permanente e reserva legal da base de cálculo do ITR, a partir do exercício de 2001, quando houver apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)/comunicação ao órgão de fiscalização ambiental até o início da ação fiscal acompanhado de documentação complementar que comprove a existência das áreas deduzidas.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Cabe excluir da tributação do ITR as áreas de utilização limitada/reserva legal que forem averbadas à matrícula do imóvel rural até o início do procedimento fiscal.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, indeferir o pedido de realização de diligência, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a área de preservação permanente de 24,50 ha e a área de reserva legal de 75,5664 ha. Vencidos os Conselheiros Marcelo Vasconcelos de Almeida (Relator) e Marcio Henrique Sales Parada que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tânia Mara Paschoalin.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente afirma que, conforme paradigmas consubstanciados nos acórdãos 391-00037, 301-30.475 e 9202-00.205, é necessária a apresentação de ADA tempestivo para exclusão da APP e da ARL da área tributável, sendo necessária, ainda, em relação à ARL, a prévia averbação.

Foi dado seguimento ao recurso em relação a todos os paradigmas.

O sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

Já em seu recurso, o sujeito passivo assevera que, conforme paradigma 303-35.344-3, a comprovação da área de reserva legal não depende, exclusivamente, de averbação; e que, conforme paradigma 9202-002.227, não há exigência de que a averbação se verifique em momento anterior à ocorrência do fato gerador.

Foi dado seguimento em relação a ambos os paradigmas.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, pedindo o desprovemento do apelo especial do contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### 1 Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos, visto que interpostos dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que devem ser conhecidos.

### 2 Área de Preservação Permanente (APP) x Ato Declaratório Ambiental (ADA) Tempestivo

Depois de reiterados julgamentos, do STJ, favoráveis aos contribuintes a respeito do tema sob julgamento, 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:

Ainda que os fatos geradores tenham ocorrido sob a vigência da Lei 10165/00, que deu nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1º, da Lei 6938/00, para, em tese, estabelecer a obrigatoriedade do ADA, tal obrigatoriedade também foi superada pela jurisprudência do STJ, de tal maneira que o citado Parecer PGFN é elucidativo nos seguintes termos:

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF nº 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei nº 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 20013, incluiu o § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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.

(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1, 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.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não excluiria a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, *caput* e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp nº 587.429/AL, senão vejamos:

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, *caput* e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000,

até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

Ou seja, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a quem incumbe a representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Economia, manifestou-se, expressa e textualmente, no sentido de que é incabível discutir a apresentação do ADA para a não incidência do ITR sobre a APP e a ARL, diante da pacificação da jurisprudência do STJ. 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.

Isto é, o recurso da Fazenda Nacional deve ser desprovido no tocante à área de preservação permanente. Sobre a APP, veja-se o que constou no voto condutor do acórdão recorrido:

Assim, consoante entendimento dominante da CSRF, aceito a apresentação intempestiva do ADA ou da comunicação da existência da áreas isentas ao órgão de fiscalização ambiental, desde que antes do início da ação fiscal. Isso porque, até essa data, seria possível ao órgão ambiental começar espontaneamente procedimento de verificação das informações.

[...]

Assim, consoante entendimento dominante da CSRF, aceito a apresentação intempestiva do ADA ou da comunicação da existência da áreas isentas ao órgão de fiscalização ambiental, desde que antes do início da ação fiscal. Isso porque, até essa data, seria possível ao órgão ambiental começar espontaneamente procedimento de verificação das informações.

Neste processo, houve apresentação do ADA em 25/09/2007 (fl. 190), portanto, antes do início do procedimento fiscal, com o registro de 24,5 ha de área de preservação permanente [...].

O laudo técnico apresentado à fiscalização também demonstra a existência de 24,5 ha área de área de preservação permanente.

Para a maioria do Colegiado, o fato de o ADA de efl. 190 ter sido apresentado antes do início da ação fiscal implica o reconhecimento da área não tributável, de forma que fui acompanhado pelas conclusões.

### **3 Área de Reserva Legal (ARL) x Averbação após o Fato Gerador**

Discute-se nestes autos, se a averbação da área de reserva legal no registro imobiliário é condição para reconhecer a não incidência do ITR, prevista no art. 10, § 1º, inc. II, alínea *a*, da Lei 9393/96, sobre tal área e se tal averbação pode ser feita após o fato gerador do imposto. Eis a redação do aludido dispositivo legal:

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;

(redação vigente à época do fato gerador)

Pois bem. 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, 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.

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

Obviamente que, 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.

Viu-se, ademais, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CRJ 1329/2016, cujos pontos relativos à área de reserva legal são os seguintes.

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 a lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

[...] 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.

Isto é, o recurso da Fazenda Nacional merece provimento neste ponto, pois a decisão recorrida divergiu do entendimento acima, ao aceitar que a averbação após a ocorrência do fato gerador tivesse o efeito de determinar a exclusão da área de reserva legal da área tributável; devendo, no mais, ser negado provimento ao recurso do sujeito passivo, cujas razões destoam do fundamento esboçado neste tópico.

#### **4 Conclusão**

Diante do exposto, voto por (a) conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para reconhecer a incidência do ITR sobre a área de 75,5664 ha, indevidamente considerada a título de reserva legal; e (b) conhecer e negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

#### **Declaração de Voto**

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

Dispus-me a fazer esta Declaração de Voto porque, em recente julgado deste Colegiado (Acórdão nº 9202-008.294, proferido na Sessão de 24 de outubro de 2019) acompanhei o voto da Relatora, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, no qual se firmou o entendimento de que, para fazer jus à exclusão da Área de Reserva Legal da base de cálculo do ITR a área em questão deve estar averbada à margem da matrícula do imóvel antes da data de ocorrência do fato gerador. Impressionou-me naquela ocasião a súmula CARF nº 122, com o seguinte teor:

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Verifico, todavia, que a referida Súmula aplica-se em contexto específico, em que está em discussão a dispensa de apresentação do Ato Declaratório Ambiental.

No caso ora analisado a matéria trazida ao Colegiado é a necessidade de averbação da ARL antes do fato gerador em confronto com a possibilidade de a averbação ser realizada antes do início da ação fiscal. Entendo que não se aplica a Súmula CARF n.º 122, a qual, vale repetir, aplica-se à discussão sobre as condições para a dispensa de apresentação do ADA e, no presente caso, sequer esteve em discussão a necessidade ou não de apresentação do ADA, conforme ressaltado no próprio Acórdão Recorrido. Confira-se o seguinte trecho:

A Autoridade julgadora, pelo que se lê na decisão recorrida, julgou a impugnação improcedente por dois motivos: a um, porque o Recorrente não apresentou o Ato Declaratório Ambiental ADA; a dois, porque “conforme matrícula do imóvel às f. 24, 24vs, 25 e 25vs, as áreas de reserva legal averbadas e não consideradas para redução do tributo no presente lançamento só foram averbadas após 01/01/2006, portanto, após a ocorrência do fato gerador”.

**Entendo desnecessário tecer qualquer consideração acerca da exigência de ADA, porquanto tal matéria sequer foi cogitada pela Autoridade fiscal na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal. (destaquei)**

Entendo, portanto, não aplicável no presente caso a precitada Súmula, o que me leva a debruçar-me sobre o mérito na questão, e aí recorro que sempre entendi, quanto integrava a Primeira Turma Ordinária, da Segunda Câmara, da Segunda Sessão do CARF, pela possibilidade de averbação da Área de Reserva Legal antes do início da ação fiscal com condição suficiente para a exclusão da área em questão da base de cálculo do ITR. São vários os acórdãos nesse sentido. Cito como exemplo os seguintes, todos de minha própria relatoria: Acórdão n.º 2201-01.056, Sessão de 13/04/2011; 2201-00.983, Sessão de 11/02/2011; 2201-00.995, Sessão de 11/02/2011; 2201-00.985, Sessão de 10/02/2011; 2201-00.943, Sessão de 03 de dezembro de 2011. Reproduzo a ementa deste último, na parte pertinente à matéria:

Acórdão n.º 2201-00.943:

RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO. PRAZO.

Embora a averbação da área de reserva legal seja uma condição para a exclusão dessa área para fins de apuração do ITR (§ 8º do art. 16 da Lei n.º 4.771, de 1.965 – Código Florestal) a lei não especificou um prazo para que seja realizada a providência e não pede comprovação prévia da existência da área ambiental. Assim, considera-se cumprida a exigência averbação foi feita após a ocorrência do fato gerador, desde que antes do lançamento de ofício.

Ressalte-se, por relevante, que a Reserva Legal é uma imposição da legislação ambiental, e não da legislação tributária. Exige-se a averbação como condição para a exclusão da referida área da base de cálculo do imposto, nos termos do art. 10, § 1º, II, “a” da lei n.º 9.393, de 1.996

Art. 10 [...]

§ 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 n.º 12.651, de 25 de maio de 2012;

Anoto que a exclusão das Áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente, além de outras áreas ambientais, da base de cálculo do ITR tem natureza de isenção tributária. Aliás, a Lei n.º 8.847, de 1.994 (conversão da Medida Provisória n.º 399, de 1.993) que antecedeu a Lei n.º 9.393, de 1996 no disciplinamento do ITR, assim dispunha, expressamente. Confira-se:

Art. 11. São isentas do impostos as áreas:

I – de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 1.965, com nova redação dada pela Lei n.º 7.803, de 1.989;

II - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente - federal ou estadual - e que ampliam as restrições de uso previstas no inciso anterior;

III - reflorestadas com essências nativas.

Esse aspecto é particularmente importante porque afasta a noção, a meu juízo equivocada, de que a exclusão dessas áreas ambientais na definição da área tributável e, portanto, da base de cálculo do ITR visa dar cumprimento ao disposto no § 4º, inciso I, do art. 153, da Constituição Federal, segundo o qual o ITR será “progressivo e terá sua alíquota fixada de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

Essa determinação constitucional foi implementado na Lei n.º 9.393, de 1.996, no artigo 10, § 1º, incisos, V, “b” e VI, da Lei n.º 9.393. que tratam da forma de apuração do Grau de Utilização, reduzindo o denominado da razão entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, sendo que a alíquota é determinada na razão direta da área total do imóvel e na razão inversa do seu grau de utilização. Vejamos:

Art. 10 [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

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

[...]

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

[...]

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

A esse respeito, ainda em 2.012 escrevi um artigo em que demonstrava que as áreas de preservação, dentre elas a área de Reserva Legal, influencia na apuração do ITR devido de duas maneira, na redução da base de cálculo, tratando-se aí, como se viu, se isenção, e na determinação do Grau de Utilização, que, por sua vez, vai ser determinante na definição da alíquota aplicável, neste caso, dando cumprimento ao dispositivo constitucional acima referido. Peço vênia para transcrever a conclusão do referido artigo, que bem resume a posição ali defendida:

O que se pretendeu demonstrar neste artigo é que a exclusão das áreas de preservação para fins de apuração do ITR ocorre em dois momentos distintos, na apuração da área tributável e na apuração da área aproveitável, e que os fundamentos legais e materiais dessas exclusões são distintos, num e noutro caso, são diferentes; que, no primeiro caso, a exclusão decorre de uma isenção tributária e, portanto, de uma norma de iniciativa do legislativo ordinário que pode subordinar a isenção à observância de certas condições e

requisitos formais e materiais; já no segundo caso, a subtração da área de preservação é uma etapa do processo lógico necessário de um dos aspectos da hipótese de incidência e que, portanto, tem seus fundamentos na própria regra-matriz de incidência do imposto cuja aplicação não pode ser restringida pelo legislador ordinário.<sup>1</sup>

Ora, não é razoável considerar a Área de Reserva Legal bem como outras áreas de preservação como sendo áreas aproveitáveis, contrariamente ao que afirma o próprio Código Florestal, em razão do descumprimento da norma que prevê a averbação dessas áreas, que como se verá mais adiante, é infração administrativa, diferentemente da violação do dever de preservação dessas áreas, que é infração de natureza penal. E mesmo a isenção, que implica na redução da base de cálculo, embora se justifique a cobrança do requisito da averbação, como condição do gozo do benefício, por ser uma exigência prevista na norma ambiental, somente a imputação da natureza constitutiva da averbação justificaria a exigência da averbação antes do fato gerador. E a averbação não é ato constitutivo da Reserva Legal, que é uma restrição ao direito de uso da propriedade e deve ser observada independentemente da averbação. Quem constitui a reserva legal é a própria lei. Aliás, a averbação destina-se a vincular os sucessores, conforme deixa claro o próprio teor do parágrafo 8º, do art. 16 da Lei nº 4.771, de 1.965 e não a constitui a área ambiental. Confira-se:

§ 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) (destaquei)

A área de reserva legal deve ser preservada independentemente da averbação e, portanto, quando da ocorrência do fato gerador, ainda que não estivesse averbada, a Área de Reserva legal já existia como imposição legal. É certo que a averbação delimita geograficamente a área a ser preservada, porém, para fins de isenção do ITR é relevante apenas a dimensão da área de preservação, que é fixada pela lei e não pelo proprietário.

Anoto também, a propósito da natureza declaratória da averbação, que enquanto a Reserva Legal e outras áreas ambientais tem previsão legal desde 1.965, desde a redação original da Lei nº 4.771, de 1.966, a averbação da Reserva Legal somente passou a ser exigência legal a partir de 1.986, com a edição da medida Provisória, nº 1.511, de 26 de julho de 1.986, muitas vezes reeditada até sua versão que se tornou definitiva com a edição da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto, de 2001.

Mas, como se não bastasse tudo isso, se se condiciona o direito à isenção à averbação da Reserva Legal porque se trata de uma exigência legal, a própria norma ambiental tratou de postergar a aplicação de penalidade pelo descumprimento dessa norma, numa espécie de moratória. Vejamos.

A norma que disciplina as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente é a Lei nº 9.605, de 1.998. A própria Lei estabelece as penas, nos casos de crimes contra a fauna e contra a flora, como, por exemplo, no art. 38, a saber:

Art. 38. Destruir ou danificar floresta considerada de preservação permanente, mesmo que em formação, ou utilizá-la com infringência das normas de proteção:

<sup>1</sup> BARBOSA, Pedro Paulo P. - "A Exclusão das Áreas de Proteção na Apuração do ITR" in Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto e Pedro Anan Jr.- São Paulo : MP Ed., 2.012.

Pena - detenção, de um a três anos, ou multa, ou ambas as penas cumulativamente.

Parágrafo único. Se o crime for culposo, a pena será reduzida à metade.

Já as penas administrativas ficaram por conta da regulamentação por parte do Poder Executivo, que se fez por meio do Decreto n.º 6.514, de 2008, que substituiu ou revogou o Decreto n.º 3.169, de 1.999 e outros. Pois bem, o Decreto 3.169, de 1999 fazia uma única referência à não averbação da Reserva legal, no art. 38, a saber:

Art. 39. Desmatar, a corte raso, área de reserva legal:

Multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por hectare ou fração. (Redação dada pelo Decreto n.º 5.523, de 2005)

Parágrafo único. Incorre na mesma multa quem desmatar vegetação nativa em percentual superior ao permitido pela Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, ainda que não tenha sido realizada a averbação da área de reserva legal obrigatória exigida na citada Lei. (Incluído pelo Decreto n.º 5.523, de 2005)

Ou seja, além de não prever uma pena específica para a não averbação, estabelece pena para a violação da preservação da área de Reserva Legal, ainda que esta não tenha sido averbada, o que reforça a tese aqui sustentada de que a averbação não constitui a Reserva Legal.

Segue-se, então, o Decreto n.º 6.514, de 2008, que no art. 55 estabelece penas específicas para a não averbação da Área de Reserva Legal. Confira-se:

Art. 55. Deixar de averbar a reserva legal: (Vide Decreto n.º 6.686, de 2008) (Vide Decreto n.º 7.029, de 2009) (Vide Decreto n.º 7.497, de 2011) (Vide Decreto n.º 7.640, de 2011) (Vide Decreto n.º 7.719, de 2012)

Penalidade de advertência e multa diária de R\$ 50,00 (cinquenta reais) a R\$ 500,00 (quinhentos reais) por hectare ou fração da área de reserva legal.

§1º O autuado será advertido para que, no prazo de cento e oitenta dias, apresente termo de compromisso de regularização da reserva legal na forma das alternativas previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965.. (Redação dada pelo Decreto n.º 7.029, de 2009)

§2º Durante o período previsto no § 1º, a multa diária será suspensa. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.686, de 2008).

§3º Caso o autuado não apresente o termo de compromisso previsto no § 1º nos cento e vinte dias assinalados, deverá a autoridade ambiental cobrar a multa diária desde o dia da lavratura do auto de infração, na forma estipulada neste Decreto. (Incluído pelo Decreto n.º 6.686, de 2008).

§ 4º As sanções previstas neste artigo não serão aplicadas quando o prazo previsto não for cumprido por culpa imputável exclusivamente ao órgão ambiental. (Incluído pelo Decreto n.º 6.686, de 2008).

§ 5º O proprietário ou possuidor terá prazo de cento e vinte dias para averbar a localização, compensação ou desoneração da reserva legal, contados da emissão dos documentos por parte do órgão ambiental competente ou instituição habilitada. (Incluído pelo Decreto n.º 7.029, de 2009)

§6º No prazo a que se refere o § 5º, as sanções previstas neste artigo não serão aplicadas. (Incluído pelo Decreto n.º 7.029, de 2009)

Ocorre que a vigência do referido art. 55 do Decreto, prevista, inicialmente, para ocorrer após 180 dias da publicação do Decreto (art. 152, na redação original) foi sucessivamente adiada por meio de outros decretos que alteraram a redação do referido artigo 152, inicialmente para 11/12/2009 (Decreto n.º 6.686, 2.008); para 11/06/2011 (Decreto n.º 7.029,

de 2009); para 11 de dezembro de 2011 (Decreto n.º 7.497, de 2011; para 11/04/2012 (Decreto n.º 7.640, de 2.011 e, finalmente, para 11/06/2011 (Decreto n.º 7.719, de 2012.

Sobreveio, então, a Lei n.º 12.651, de 25 de maio, de 2.012, que desobrigou a averbação no caso de registro da Reserva Legal no Cadastro Ambiental Rural – CAR.

Art. 18. [...]

[...]

§ 4º O registro da Reserva Legal no CAR desobriga a averbação no Cartório de Registro de Imóveis, sendo que, no período entre a data da publicação desta Lei e o registro no CAR, o proprietário ou possuidor rural que desejar fazer a averbação terá direito à gratuidade deste ato. (Redação dada pela Lei n.º 12.727, de 2012).

Assim, em conclusão, a averbação não constitui a reserva legal, que deve ser preservada nos termos da legislação, sujeitando-se o infrator a sanções penais e administrativas pelo seu descumprimento, independentemente da averbação da referida área na matrícula do imóvel. Sendo assim, a inclusão da Reserva Legal como área aproveitável do imóvel, elevando substancialmente o Grau de Utilização e, conseqüentemente, a alíquota aplicável no cálculo do imposto, distorce o próprio critério de apuração do imposto estabelecido na Lei n.º 9.393, de 1.996, a meu juízo sem nenhuma fundamentação legal, pois não se trata, neste caso, de isenção mas de apuração de uma situação de fato: se a área em questão é aproveitável ou não, e a resposta é categórica: não. Mas, mesmo no caso da isenção, isto é, no caso da exclusão da área de Reserva Legal na apuração da área tributável, embora exigível a averbação por ser uma imposição legal da norma ambiental, por não ser a averbação constitutiva, mas declaratória da Reserva Legal, esta existia quando da ocorrência do fato gerador, ainda que não averbada, de modo que averbação posterior supre plenamente a exigência legal, até porque, como vimos, a própria norma que previa as sanções administrativas em matéria de direito ambiental, dentre as quais se inclui a não averbação da Reserva Legal, não previa, à época dos fatos, a aplicação da dessa sanção.

Por fim, registro que este mesmo Colegiado, em outros tempos, já decidiu nesse mesmo sentido. Como exemplos, cito os Acórdãos no. 9202-003.398, de 21 de outubro de 2014; 9202-003.366, de 17 de setembro de 2.014 e 9202-003.458, de 23 de outubro de 2.014, este último assim ementado:

#### ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS.

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei n.º 4.771/1965. Reconhece-se o direito à subtração do limite mínimo de 20% da área do imóvel, estabelecido pelo artigo 16 da Lei n.º 4.771/1965, relativo à área de reserva legal, porquanto, mesmo antes da respectiva averbação, que não é fato constitutivo, mas meramente declaratório, já havia a proteção legal sobre tal área

Por todas essas razões, com a devida vênia dos que votaram em sentido contrário, mas coerente com o entendimento que sempre sustentei, votei por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa