



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

**Processo n°** 10980.006172/2004-96  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.504 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2014  
**Matéria** ITR - ARL E APP - AVERBAÇÃO E ADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BENVENUTO MIGUEL GUSO

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

Exercício: 1999

**RECURSO ESPECIAL. LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR). ISENÇÃO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

Para fins de exclusão da área tributável, a área de reserva legal (ARL) do imóvel rural deve ser averbada antes da ocorrência do fato gerador.

No presente caso, ARL não foi averbada até a data de ocorrência do fato gerador, motivo do provimento do recurso.

**ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). EXERCÍCIO ANTERIOR A 2001. DESNECESSIDADE. SÚMULA.**

De conformidade com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época da ocorrência do fato gerador, notadamente a Lei nº 9.393/1996, c/c Súmula nº 41 do CARF, inexistente previsão legal exigindo a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para fruição da isenção do ITR relativamente às áreas de reserva legal e/ou preservação permanente até o exercício 2000, inclusive.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso em relação à área de preservação permanente.

Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso em relação à área reserva Legal. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Alexandre Naoki Nishioka e Pedro Anan Junior (suplente convocado). Votaram pelas conclusões os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Gustavo Lian Haddad. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

*(Assinado digitalmente)*

Conselheiro Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

BENVENUTO MIGUEL GUSSO, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 24/08/2008 (AR fl. 31), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 1999, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Xapadão”, localizado no município de Bocaiuva do Sul/PR, inscrita na RFB sob nº 983772-8, conforme peça inaugural do feito, às fls. 21/29, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da 1ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-10.205/2006, às fls. 62/69 que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, em 12/04/2011, por unanimidade de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2202-01.118, sintetizados na seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - I TR*

*Exercício: 1999*

*RESERVA LEGAL - AVERBAÇÃO.*

*A área de reserva legal, para fins de exclusão da tributação, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente ou comprovado por laudo técnico com as especificações exigidas pela legislação tributária.*

*RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. PRAZO.*

*Dispensável a averbação da reserva legal no exercício em que tenha sido informada.*

*ADA INTEMPESTIVO. VERDADE MATERIAL.*

*A vistoria realizada pelo IBAMA se sobrepõe à apresentação intempestiva do Ato Declaratório Ambiental.*

*Recurso parcialmente provido.”*

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 120/140, com arrimo nos artigos 64, inciso II, e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 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 dos Conselhos/CARF a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 302-36.278 (ADA) e 302-39.070 (Necessidade Averbação Tempestiva ARL), impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovada a divergência arguida.

Inferre que a Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), na redação dada pela Lei nº 7.803/1989, impõe que a comprovação da existência de área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, depende de prévia averbação tempestiva à margem da matrícula do imóvel.

Em defesa de sua pretensão, assevera que a exigência encimada foi expressamente inserida no art. 10, § 4º, inciso I, da IN/SRF/nº 43/1997, (que disciplinou a Lei 9.363/96), com redação do art. 1º, inciso II, da IN/SRF nº 67/1997.

Aduz que a Medida Provisória nº 2.166/2001, a qual dispôs sobre a declaração das áreas na Lei nº 9.393/1996, utilizada como esteio ao Acórdão atacado, em nada alterou a necessidade da averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel, eis que, igualmente, contemplou essa exigência, remetendo às disposições do Código Florestal, instituído pela Lei nº 4.771/1965.

Tece comentários a propósito do conceito e finalidade da “Reserva Legal”, traçando histórico da legislação que regulamenta a matéria, notadamente Código Florestal, aprovado pela Lei nº 4.771/1965, bem como Lei nº 7.803/1989, a qual estabeleceu a necessidade da averbação ou registro da reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, concluindo que aludida exigência visa justamente atender o fim precípua da reserva legal, a partir da publicidade dessa situação de fato e de direito.

Contrapõe-se ao entendimento da Turma recorrida, aduzindo para tanto que áreas de reserva legal são aquelas definidas pelo citado Código Florestal em seu artigo 16 e que, para serem consideradas como tal não bastam apenas “existir” no mundo fático, mas devem “existir” também no mundo jurídico quando averbadas na matrícula do imóvel, mormente quando referida exigência decorre da legislação de regência, mais precisamente a Lei nº 4.771/65, que deverá ser interpretada literalmente, com arrimo no artigo 111 do Códex Tributário.

Elucida, ainda, para fins de não incidência do ITR, que a averbação da reserva legal junto à matrícula do imóvel, deve ser procedida antes do fato gerador do tributo, somente passando a produzir efeitos a partir de tal providência, não retroagindo, portanto, a fatos geradores ocorridos anteriormente a esse ato, em observância ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, com vistas a assegurar os interesses coletivos relativamente à proteção do meio ambiente.

Relativamente à área de Preservação Permanente, defende que para comprovação das referidas áreas, não se pode prescindir do Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA, no prazo estipulado na legislação. O que se presta, igualmente, para reserva legal.

Inferre que a Receita Federal do Brasil já se manifestou por diversas oportunidades a propósito do assunto, firmando o entendimento de que a não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal está condicionada ao reconhecimento como tal por parte do Poder Público, por intermédio do ADA, devendo existir em cada imóvel informação específica da parte reservada, como estabelecem as normatizações internas da SRF,

notadamente o artigo 10, § 4º, inciso I, da IN SRF nº 43/1997, que disciplinou a Lei nº 9.393/1996, com redação do artigo 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 67/1997.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que a contribuinte procedeu tempestivamente à averbação em comento e a protocolização atempada do requerimento do ADA, impõe-se à manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ 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 Turmas/Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF a propósito das mesmas matérias, conforme Despacho nº 2200-00.534/2011, às fls. 159/164.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte não apresentou suas contrarrazões.

Entrementes, o contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 175/176, suscitando basicamente a nulidade do lançamento, não tendo, porém, obtido êxito em sua empreitada relativamente ao conhecimento da peça recursal, diante da não comprovação de qualquer divergência, como se verifica do Despacho S/N, de fls. 190/192, ratificado pelo Despacho S/N, de fl. 193/194, da lavra do nobre Presidente da CSRF, em face de reexame necessário.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

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

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 nos decisórios paradigmas trazidos à colação, bem como a legislação de regência, os quais exigem a averbação tempestiva da reserva legal à margem da matrícula do imóvel e, bem assim, o protocolo do requerimento de ato declaratório junto ao IBAMA no prazo legal, capaz de justificar a isenção do ITR na forma inscrita no *decisum* guerreado.

Sustenta, ainda, a PFN que ao desconsiderar a exigência da prévia averbação de reserva legal e requerimento tempestivo do ADA para fins da benesse isentiva, a Turma recorrida malferiu as normas insertas nas Leis nºs 9.393/1996, 6.938/1981 e 10.165/2000, mormente tratando-se do exercício de 2001, posteriormente ao advento da alteração do artigo 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 10.165/2000.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, bem como a exigência do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA dentro do prazo legal, quanto às áreas de preservação permanente e reserva legal, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece acolhimento, por não espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, contrariando a farta e mansa jurisprudência administrativa. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

### **DA AVERBAÇÃO DA RESERVA LEGAL - DESNECESSIDADE**

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, na linha do que restou decidido 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

preferência 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 da d. DRJ 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 a 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, não merece ressalvas o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao rechaçar o entendimento do Fisco/Fazenda Nacional, escorado 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 estranha.

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 Acórdão atacado, 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 não se perfaz no único meio 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, 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 procedida à averbação tempestiva, conquanto que o contribuinte comprove a existência das áreas declaradas como de 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 DE ÁREAS DE PASTAGENS. DIAT -*

**DOCUMENTO DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO.  
DEMONSTRAÇÃO DE EQUÍVOCO. 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.

***In casu*, o que torna ainda mais digno de realce, relativamente à área de reserva legal, de 150,0 ha, é que o contribuinte trouxe à colação documentos comprobatórios de sua existência, conforme se extrai da Declaração do IBAMA, de fls. 107/108, de 30/06/2009, atendendo a diligência determinada pela então 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, reconhecendo a existência de aludida área, corroborada pelo Termo de Compromisso de Proteção de Reserva Legal, às fls. 50/51, firmado junto ao Instituto Ambiental do Paraná – IAP (Não Averbado), datado de 23/09/2005, e Laudo Pericial de fls. 77/83 e ART, de fl. 84, rechaçando de uma vez por todas a pretensão da Fazenda Nacional.**

Assim, impõe-se manter a ordem legal no sentido de reconhecer a área de reserva legal declarada pelo contribuinte, circunstanciadamente demonstrada nos autos, estando fora, portanto, da tributação do ITR.

**DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – EXERCÍCIO 1999**

Não bastasse isso, em relação à exigência da protocolização atempada do ADA, mister ressaltar que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que **inexiste 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, o que se vislumbra na hipótese vertente (Exercício 1999).

Aliás, o Pleno da CSRF, em 08/12/2009, aprovou Enunciado da Súmula CARF nº 41, contemplando o tema, afastando qualquer dúvida quanto à matéria, nos seguintes termos:

*“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.”*

Neste sentido, em que pese o contribuinte ter trazido à colação documentos comprobatórios da existência das áreas de preservação permanente e reserva legal admitidas pelo Acórdão recorrido, especialmente Declaração do IAP, o certo é que à época da ocorrência do fato gerador do tributo em comento (1999), não se poderia exigir o ADA tempestivo ou não para fins de gozo do benefício fiscal sob análise, reforçando a tese levada a efeito do decisório guerreado.

Partindo dessas premissas, tratando-se de áreas de reserva legal e preservação permanente, devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea trazida à colação pela contribuinte, ainda que não apresentado o ADA, impõe-se o restabelecimento de referidas áreas, 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.

Dessa forma, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao nobre relator, dirijo de sua decisão em relação à área de reserva legal (ARL), pela ausência de sua averbação antes da ocorrência do fato gerador.

Cabe deixar expresso que a exigência de averbação da reserva legal é determinação da legislação.

### **Lei 4.771/1965:**

*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)*

Essa determinação sofreu alteração pela Medida Provisória 2.166/2001, mas continuou obrigatória a averbação, demonstrando, de forma clara e reiterada a vontade do legislador.

### **Lei 4.771/1965:**

*Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

...

*§ 8º A **área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel**, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

A averbação, portanto, é condição para o usufruto da isenção e deve ser realizada até a data de ocorrência do fato gerador. É, por exemplo, como no caso da legislação exigir a emissão de um certificado, de uma decisão, de uma informação para usufruto de uma isenção e a empresa não possuir essa exigência para certo período, levando a correta conclusão de que não há que se conceder o benefício, por ausência de um dos seus requisitos exigidos.

Não se trata aqui de verdade material, até pelo motivo de não termos como concluir sobre a verdade existente à época. Trata-se de requisito determinado pela legislação, que deve ser cumprido, em respeito à Legalidade.

Em nosso entender, a averbação junto ao registro de imóveis competente é essencial para a sua constituição como tal, o que implica a inclusão na base de cálculo do ITR da área ainda não averbada quando da ocorrência do fato gerador do tributo.

Chegamos à essa conclusão pela determinação contida na legislação acima (Art 16), assim como por decisão do Supremo Tribunal Federal (Mandado de Segurança nº 22.688/PB), que decidiu que a área só pode ser considerada como de reserva legal com sua averbação.

*EMENTA: Mandado de segurança. Desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária. Preliminar de perda de objeto da segurança que se rejeita*

*No mérito, não fizeram os impetrantes prova da averbação da área de reserva legal anteriormente à vistoria do imóvel, cujo laudo (fls. 71) é de 09.05.96, ao passo que a averbação existente nos autos data de 26.11.96 (fls. 73 verso), posterior inclusive ao Decreto em causa, que é de 06.09.96.*

*Mandado de segurança indeferido.*

Cabe ressaltar voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence, no julgado acima, em que há a decisão de que sem a averbação determinada pelo art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal.

*“A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)*

*A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel. Sem que esteja determinada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.*

*Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel o que dos novos proprietários só estaria obrigado a preservar vinte por cento da sua parte.*

*Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.*

**Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal.**”

Destacamos, pois importante, que o prazo para a averbação está determinado §1º, Art. 12, do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR), que consolidou toda a legislação do ITR, da seguinte forma:

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

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

Cabe destacar, também, decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, sobre a necessidade de averbação da ARL:

Para o STJ, para ocorrer a isenção tributária para ARL é imprescindível que haja averbação junto à matrícula do imóvel.

O entendimento foi proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao julgar agravos regimentais da Fazenda Nacional e do contribuinte sobre o assunto.

De acordo com o ministro Mauro Campbell Marques, a isenção do ITR relacionada às áreas de reserva legal está condicionada à **prévia** averbação de tal espaço no registro do imóvel.

Ora, prévia é antes de algo e se é o benefício fiscal que se busca, deve ocorrer, portanto, antes do fato gerador.

Campbell citou precedente da relatoria do ministro Benedito Gonçalves, no EREsp 1.027.051, quando foi pacificado tal entendimento na Primeira Seção.

Dessa forma, os ministros da Segunda Turma ponderaram que, não havendo o registro, que tem por finalidade a identificação do perímetro da reserva legal, seria impossível cogitar a regularidade da área protegida e, por conseguinte, o direito à isenção tributária correspondente.

Com a necessidade de averbação da área de reserva legal antes da ocorrência do fato gerador e como a averbação não foi efetuada, chegamos à conclusão sobre a improcedência da conceituação da área como reserva legal, motivo do provimento do recurso da PGFN.

**CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, discordo, somente, do voto do relator quanto à ausência de obrigatoriedade de necessidade de averbação da ARL e, neste ponto, voto em dar provimento ao recurso da PGFN, nos termos do voto

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira