



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



**Processo nº** 10140.720002/2007-52  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-007.031 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de outubro de 2019  
**Recorrentes** MAGNO MARTINS COELHO  
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

**RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA**

Verificada a comprovação das áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, a utilização do ADA como meio de prova para a aferição da verdade matéria deve ser acatada.

ITR. IMÓVEL DENTRO DOS LIMITES DO PARQUE ESTADUAL DO PANTANAL. LIMITAÇÃO À SUA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA. PERDA DA POSSE

Comprovado nos autos que a área total do imóvel está dentro dos limites do Parque Estadual do Pantanal antes da data de ocorrência do fato gerador, do qual decorreu a perda da fruição/utilização e esvaziamento do conteúdo econômico inerente à exploração plena do direito de propriedade, devendo ser cancelado o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andréa Viana Arrais Egypto, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício (fls.719/751) interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS (DRJ/CGE) que julgou procedente em parte o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 04-14.097 (fls. 683/707):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

PROVA PERICIAL

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, somente, quando entendê-las necessária, indeferindo as que considerarem prescindíveis ou impraticável.

CERCEAMENTO DE DEFESA

A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase do lançamento do crédito tributário é incabível, pois, o direito do contraditório é exercido quando da impugnação da autuação, momento este em que, de fato, se instaura a fase litigiosa.

CONSTITUCIONALIDADE / LEGALIDADE

Durante todo o curso do processo fiscal, onde o lançamento está em discussão, os atos praticados pela administração obedecerão aos estritos ditames da lei, com o fito de assegurar-lhe a adequada aplicação, sendo-lhe defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade da lei.

PRESERVAÇÃO PERMANENTE/UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. ADA.

Cabe afastar a tributação do ITR sobre as áreas de preservação permanente e utilização limitada/reserva legal, em virtude de apresentação do ADA, protocolizado tempestivamente, junto ao IBAMA.

VALOR DA TERRA NUA

Deve ser mantido o valor da terra nua considerado no lançamento quando esse valor é confirmado no Laudo Técnico apresentado pelo contribuinte na fase impugnatória.

JUROS DE MORA. DA MULTA LANÇADA

Cabível a cobrança de juros de mora equivalentes taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e da multa de ofício por expressa previsão legal.

Lançamento Procedente em Parte

O presente processo trata de Notificação de Lançamento emitida contra o Contribuinte (fls. 04/08), para cobrança de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, no valor de R\$ 2.119.900,00, relativo aos exercício de 2003, bem como de juros moratórios, no valor de R\$ 1.147.550,58, e multa proporcional no valor de R\$ 1.589.992,50.

De acordo com a descrição da notificação, o contribuinte, após regularmente intimado, não comprovou a isenção das áreas que foram excluídas da base de cálculo do

imposto, bem como não comprovou o valor da terra nua utilizado na apuração do tributo, senão vejamos (fl.03):

Área de Preservação Permanente não comprovada

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção da área declarada a título de preservação permanente no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa

Área de utilização limitada não comprovada

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção da área declarada a título de utilização limitada no imóvel. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

Valor da Terra Nua declarado não comprovado

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, o valor da terra nua declarado.

No Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), o valor da terra nua foi alterado, tendo como base os valores informados pelo contribuinte no atendimento à intimação. Os valores do DIAT encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

Conforme o cálculo existente na notificação, a área total do imóvel seria de 45.582,0 hectares dentre os quais o contribuinte declarou a existência de 36.465,67 hectares de Área de Preservação Permanente e 9.116,4,0 hectares de Área de utilização limitada. Além disso, o valor da terra nua utilizado pelo contribuinte foi de R\$ 1.549.864,00, quando o arbitramento do fiscal representava um montante de R\$ 10.600.000,00.

O Contribuinte tomou ciência da notificação em 10/04/2007 (fl. 14), e, em 09/05/2007, apresentou sua Impugnação de fls. 16 a 58, instruída com diversos documentos que comprovariam o direito alegado, os quais serão mais à frente detalhados.

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/CGE para julgamento, que, através do Acórdão nº 04-14.097 (fls. 683/707), julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o lançamento para manter parte da exigência fiscal, por considerar que, uma vez afastadas as nulidades alegadas, o Ato Declaratório Ambiental - ADA no IBAMA protocolizado em 1998 indica as áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, apesar de não ter comprovado o Valor da Terra Nua arbitrado pela fiscalização.

Da decisão da DRJ foi interposto Recurso de Ofício.

Em 22/12/2008 o Contribuinte tomou ciência do Acórdão (fl.717) e, em 19/01/2009, interpôs seu RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 719 a 751), oportunidade em que junta laudos técnicos, resultados de perícia e de julgamentos anteriores relacionados ao imóvel.

Os argumentos recursais podem ser assim resumidos:

1. Alega cerceamento do direito de defesa em razão da ausência de prova pericial. No entender do contribuinte, a Notificação de Lançamento não é clara, não é motivada e não possui provas suficientes;
2. Aduz cerceamento do direito de defesa tendo em vista a ausência de intimação dos advogados da empresa;
3. Alega a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas constante na Lei nº 9.393/96;
4. Assevera, no mérito, a existência das áreas de preservação e da área de reserva legal constantes na declaração de ITR e que tal fato inclusive foi reconhecido em processos anteriores;
5. Afirma que a propriedade rural foi abrangida pelos Decretos Estaduais nºs 9.941, de 5 de junho de 2000, e 9.942, também de 5 de junho de 2000, que criou o Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro e que tornou as áreas ali apontadas como de "utilidade pública para fins de desapropriação";
6. Alega, ainda, que a multa aplicada possui caráter confiscatório e a inconstitucionalidade da incidência dos juros de mora.

Finaliza o seu Recurso requerendo o provimento para anular o processo, ou o próprio lançamento, pleiteando ainda pela extinção da exigência fiscal.

É o relatório

## **Voto**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

## **Recurso de Ofício**

### **Juízo de admissibilidade**

O recurso de ofício interposto atende aos requisitos de admissibilidade, em especial os previstos na Portaria MF nº 63/2017, onde ficou estabelecido o patamar de R\$ 2.500.000,00 para interposição do mencionado recurso. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **Mérito**

No julgamento proferido pela DRJ, foi considerado como prova para excluir da tributação do ITR, com base na verdade material, as áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal indicados no ADA protocolizado em 1998, nos valores de 24.001,9 ha e 9.116,4 ha, respectivamente, nos seguintes termos:

51. Em busca da verdade material, efetuamos pesquisa no sistema da Receita Federal, onde localizamos requerimento do Ato Declaratório Ambiental - ADA protocolizado em 27/08/1998, para a propriedade rural, NIRF 1.081.020-0, com indicação das Áreas de preservação permanente e reserva legal, nos valores de 24.001,9 ha e 9.116,4 ha,

respectivamente, (fl. 344), devendo ser considerado como prova no sentido de afastar as referidas Áreas da tributação do ITR.

52. Assim sendo, com base no citado documento, deve o cálculo do imposto ser alterado no sentido de adequar a exigência tributária à realidade dos fatos, conforme demonstrado a seguir:

53. Linha 02, Área de preservação permanente de 0,0 ha para 24.001,9 ha; linha 03, Área de utilização limitada/reserva legal de 0,0 ha para 9.116,4 ha; linha 04, Área tributável de 45.582,0 ha para 12.463,7 ha; linha 06, Área aproveitável de 45.582,0 ha para 12.463,7; linha 17, Valor da Terra Nua Tributável de R\$ 10.600.000,00 para R\$ 2.898.040,00; linha 19, item destinado ao imposto devido de R\$ 2.120.000,00 para R\$ 579.608,00; e diferença do imposto apurado de R\$ 2.119.990,00 para R\$ 579.598,00.

Considerando que foi trazido aos autos, precisamente à fl. 681, a solicitação de emissão Ato Declaratório Ambiental - ADA do IBAMA, cuja transmissão está datada de 27/08/1998, e no qual constam, de fato, 24.001,9 hectares de Área de Proteção Permanente e 9.116,4 hectares de Área de Reserva Legal, não resta alternativa senão reconhecer a isenção de ITR no que se refere a essas áreas, por expressa previsão do art. 10, II, "a" da Lei nº 9.393/96.

Entendo que deve prevalecer referida exclusão, devendo ser mantida a decisão de piso, sendo que o restante das áreas declaradas e a exigência tributária serão objeto de análise por ocasião da apreciação do Recurso Voluntário.

## **Recurso Voluntário**

### **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Preliminares**

Preliminarmente, cabe destacar que a autoridade julgadora não está necessariamente obrigada a diligenciar, a requerer perícias ou a ordenar a juntada de documentos, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, a saber:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Portanto, considerando que, no caso concreto, a Notificação de Lançamento é extremamente clara quanto ao objeto da autuação, valores e bases utilizadas, caberia ao contribuinte apontar eventuais equívocos no lançamento que tornassem necessários maiores esclarecimentos por parte de eventual diligência ou perícia, caso assim entendesse necessária a autoridade julgadora, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Quanto à progressividade de alíquotas do ITR, prevista na Lei nº 9.393/96, destaca-se que não cabe às autoridades julgadoras, em âmbito administrativo, afastar dispositivos de diplomas legais sob a alegação de inconstitucionalidade.

Com efeito, as questões atinentes à inconstitucionalidade de lei tributária, razoabilidade do arbitramento, não são oponíveis na esfera do contencioso administrativo, conforme se destaca do enunciado da Súmula nº 2, assim redigida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, não cabe ao órgão julgador administrativo o pronunciamento acerca da adequação da lei ao ordenamento jurídico em vista da Constituição, por ultrapassar a sua competência funcional.

Quanto à intimação do advogado, destaque-se a Súmula CARF nº 110:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, rejeito as preliminares suscitadas.

## **Do mérito**

O imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, de competência da União, na forma do art. 153, VI, da Constituição Federal de 1988, incide nas hipóteses previstas no art. 29 do Código Tributário Nacional, e no art. 1º da Lei nº 9.393/96, a saber:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Desse modo, se o sujeito passivo incorrer em quaisquer das hipóteses previstas na legislação como fato gerador do imposto, quais sejam a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, não há dúvidas de que deve recolher o ITR na forma determinada pela norma.

Por outro lado, a Lei nº 9.393/96 estabelece que, para efeito de definição da base de cálculo do imposto, algumas áreas deverão ser excluídas da área tributável do imóvel, senão 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.

§ 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 12.651, de 25 de maio de 2012**; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei nº 12.844, de 2013)

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;

c) comprovadamente imprecisáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei nº 12.651, de 2012)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

§ 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 2.16667, de 2001).

Pois bem.

De plano, cabe destacar, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal ou de Interesse Ecológico, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, não é necessária a apresentação do ADA para fins de exclusão da área da base de cálculo do ITR, com fundamento no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Ademais, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já possui Parecer favorável (Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016) reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça a respeito da inexigibilidade do ADA nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR.

Logo, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas.

Além disso, no presente caso, o Recorrente acostou à fl. 761 Manifestação Técnica nº 040/2007/IBAMA/MS, assinadas por analistas ambientais, na qual consta que o imóvel está integralmente inserido no Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro desde o ano 2000, data em que foi criado o referido Parque Estadual, reconhecido como Área de Declarado Interesse Ecológico. A Manifestação Técnica conclui o seguinte:

Diante do exposto, independentemente de terem sido declaradas, pelo proprietário, as áreas de Reserva Legal e APP da Fazenda Redenção, a partir da data de criação do Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro, em 2000, a propriedade toda está reconhecida, pelo Órgão ambiental estadual, como Área de Declarado Interesse Ecológico.

Com efeito, o ato administrativo de lançamento deve se ater aos ditames do artigo 142 do Código Tributário Nacional que estabelece que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Com efeito, o fato gerador e o sujeito passivo do ITR estão disciplinados nos artigos 1º e 4º, da Lei nº 9.363/1996, que assim estabelece:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

No mesmo sentido, prescreve o Código Tributário Nacional, senão vejamos:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Conforme se verifica da legislação de regência da matéria, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural. O sujeito passivo do tributo é aquele que possui o *animus domini* em relação àquele imóvel, capaz de justificar a tributação.

Destarte, como a propriedade pressupõe o domínio, em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se limitado de utilização econômica, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.

Pelos elementos trazidos aos autos, constata-se que, não obstante o direito de propriedade, o Recorrente está impedido de usar, gozar e dispor do imóvel em questão, pois encontra-se o imóvel sob impossibilidade de utilização econômica plena.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ firmou-se no sentido de que, nos casos em que se encontra consolidado em definitivo, o esvaziamento dos atributos da propriedade (gozo, uso e disposição do bem), decorrente de invasões irreversíveis ou desapropriação indireta, não incidem os tributos sobre eles incidentes, conforme decisões proferidas no REsp 1.144.982/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 15/10/2009 e REsp 963.499/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 14/12/2009.

O Ministro Herman Benjamin bem assentou no julgamento do REsp 963.4997 que o “direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos.”

Assim, entendo que merece guarida a pretensão do Recorrente, para que seja exonerado o crédito tributário por encontra-se sob impossibilidade de utilização econômica plena do imóvel em questão.

Em face da presente decisão, deixo de apreciar as demais matérias contidas no Recurso.

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso de ofício e NEGO-LHE PROVIMENTO; Conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto