



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10183.003873/2006-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.438 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de abril de 2018  
**Matéria** MALHA FISCAL - ITR  
**Recorrente** ZUER SOARES LEMOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

RECURSO ESPECIAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIEDADE RURAL INVADIDA POR TERCEIROS.

O proprietário de imóvel rural invadido por trabalhadores sem-terra possui legitimidade passiva em face do ITR, até que a propriedade seja declarada de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do Poder Público na posse.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). AUSÊNCIA.

O MPF não será exigido na hipótese de procedimento de fiscalização relativo à revisão interna das declarações.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase do lançamento do crédito tributário é incabível, pois somente quando da impugnação da autuação se instaura a fase litigiosa do processo.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL). ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1.329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de reserva legal, é dispensável a protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão estadual conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus

---

membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

**ÁREA DE RESERVA LEGAL. FALTA DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL RURAL.**

A averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel é requisito formal constitutivo da existência da área de reserva legal. Para fins de exclusão da base de cálculo, a área de reserva legal deverá estar averbada até a data de ocorrência do fato gerador do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10183.003873/2006-21  
Acórdão n.º **2401-005.438**

**S2-C4T1**  
Fl. 713

---

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial para reconhecer uma área de utilização limitada (reserva legal) de 4.574,9 ha. Vencido o relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Cleberson Alex Friess.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2801-002.771 (fls. 513/523) da 1ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, que restou assim ementado:

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

*Exercício: 2002*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). AUSÊNCIA. O MPF não será exigido na hipótese de procedimento de fiscalização relativo à revisão interna das declarações.*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA*

*A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase do lançamento do crédito tributário é incabível, pois somente quando da impugnação da autuação se instaura a fase litigiosa do processo.*

*ITR. CONTRIBUINTE. ÁREA INVADIDA.*

*Estando devidamente comprovado nos autos que, em virtude do seu imóvel ter sido invadido por terceiros, o recorrente não detinha, quando da ocorrência do fato gerador do ITR, a posse ou o domínio útil do bem, e não podia exercer quaisquer dos direitos inerentes à condição de proprietário, não se pode considerá-lo contribuinte do ITR em relação ao respectivo imóvel.*

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional alegou como questão central a sujeição passiva, no caso de imóvel invadido por terceiros.

Os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, resolvem em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para análise das demais questões postas no recurso voluntário. A ementa do Acórdão nº 9202-004.584 (fls. 639/653) está assim redigida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR*

*Exercício: 2002*

*LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIEDADE RURAL INVADIDA POR TERCEIROS.*

*O proprietário de imóvel rural invadido por trabalhadores sem-terra possui legitimidade passiva em face do ITR, até que a*

*propriedade seja declarada de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do Poder Público na posse.*

Por bem relatar os fatos até julgamento do Recurso Voluntário, transcreve-se do Acórdão nº 2801-002.771 o relatório, conforme a seguir:

#### *AUTUAÇÃO*

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2 a 8, relativo ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) do exercício 2002, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 532.106,29, acrescido de multa de ofício e juros de mora, referente ao imóvel denominado “Fazenda Nossa Senhora da Medalha Milagrosa”, localizado no município de Aripuanã MT, Número do Imóvel na Receita Federal (NIRF) 0.752.9902.*

*O lançamento foi decorrente das seguintes infrações, conforme descrição dos fatos de fls. 6 e 7:*

- a) glosa da área de utilização limitada, por não ter sido comprovada a averbação dessa área no Registro de Imóveis competente, e pela ausência de Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA no prazo de seis meses, contado do término do prazo para entrega da DITR;*
- b) glosa da área de exploração extrativa, pela falta de comprovação do Plano de Manejo Florestal Sustentado;*

#### *IMPUGNAÇÃO*

*Cientificado do auto de infração, o contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 124/189), juntamente com os documentos de fls. 195/257, alegando, em síntese, conforme relatório do acórdão de primeira instância, que:*

- 3.1 Os créditos tributários relativos aos exercícios de 2002 a 2005 são nulos porque foram formalizados por autoridade incompetente e também pelo cerceamento ao direito de defesa;*
- 3.2 O fiscal autuante para agir na condição de AFRF deve apoiar-se em mandado de procedimento fiscal;*
- 3.3 Não pode ser considerado sujeito passivo, porque não possui mais a posse do imóvel, pois o mesmo fora invadido pelos sem terras em 1998;*
- 3.4 A invasão e a instauração do processo pelo Incra ocorreram apesar de existir no imóvel um projeto de manejo florestal sustentado aprovado pelo Ibama desde fevereiro de 1987;*
- 3.5 Vem apresentando as declarações do ITR desde 1998, efetuando o pagamento do imposto como se devido fosse, para não ter seu nome incluído no CADIN e SERASA;*

3.6 A área de reserva legal existente no imóvel corresponde a 80%, devidamente averbada no registro imobiliário e reconhecida pelo Incra conforme Termo de Responsabilidade de Averbação Legal expedido em 26 de outubro de 1998;

3.7 O Valor da Terra Nua foi rejeitado porque o Laudo de Avaliação de imóvel rural é de 1998, desacompanhado de ART do engenheiro responsável pela elaboração do documento;

3.8 A avaliação do imóvel foi extremamente baixa em virtude da pobreza do solo, servindo apenas à exploração pecuária e extrativismo;

3.9 A exigência do ADA é descabida, uma vez que o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, dispensou a sua apresentação para comprovar a isenção da área de reserva legal;

3.10 Transcreveu ementa do Acórdão do Egrégio Tribunal de Justiça para justificar seu entendimento relativo à exigência do Ato Declaratório Ambiental – ADA;

3.11 Se não forem aceitos os argumentos da impugnação, seja determinando diligências/perícias. Caso não sejam aceitas alegações apresentadas, sejam determinadas diligências no imóvel a fim de que fique comprovada a ocupação dos sem terras na propriedade;

3.12 Por último, requer a anulação do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa e por ter sido lavrado por instrumento inadequado.”

#### *ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA*

*A DRJ/Campo Grande – MS julgou o lançamento procedente (fls. 271/285), nos termos da ementa a seguir transcrita:*

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR  
Exercício: 2002*

#### *ARGUIÇÃO DE NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF*

*A ausência de Mandado de Procedimento Fiscal na revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não acarreta a nulidade do lançamento. Somente serão nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

#### *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.*

#### *PEDIDO DE PERÍCIA.*

*Há de ser indeferido o pedido de perícia que visa unicamente, levantar provas a favor do contribuinte, as quais poderiam ser produzidas por ele, por outros meios.*

#### *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 argüições de aspectos da constitucionalidade da lei.*

#### *ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. ADA*

*Não reconhecidas como de interesse ambiental nem comprovada a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório junto ao IBAMA ou órgão conveniado, incide o imposto sobre a área declarada a título de reserva legal.*

#### *EXPLORAÇÃO EXTRATIVA.*

*Para aceitação da área utilizada com exploração extrativa declarada na DITR é necessário que o contribuinte faça prova com o plano de manejo sustentado devidamente autorizado pelo órgão competente e que o cronograma físico financeiro esteja sendo cumprido no período a que se referir.*

*Lançamento Procedente.”*

#### *RECURSO VOLUNTÁRIO*

*Cientificado do acórdão de primeira instância em 13/1/2009 (Aviso de Recepção de fls. 290), o interessado interpôs, em 11/2/2009 (protocolo de fls. 293), o recurso de fls. 293/363, juntamente com os documentos de fls. 364/400, expondo, em suma, os mesmos argumentos da impugnação, além de refutar as razões de decidir adotadas no acórdão recorrido.*

*Ao final, requer que:*

*[...]*

*dirigindo-se em primeiro lugar ao Douto Relator, que determine a distribuição aos demais Ilustres Conselheiros das anexas cópias da parte da petição de recurso denominada "Medidas confiscatórias contra o impugnante" (docs. 2/8), para que todos formem juízo sobre o tamanho do ônus que está sendo injustamente imposto ao recorrente;*

*dirigindo-se agora a todos os Douts Conselheiros, que profiram nova decisão, em que:*

Processo nº 10183.003873/2006-21  
Acórdão n.º **2401-005.438**

**S2-C4T1**  
Fl. 718

---

extingam o processo por decisão de mérito, se de plano entenderem que podem fazê-lo;

caso contrário, decretem a nulidade do processo com base na preliminar de nulidade por instrumento inadequado ou na preliminar por cerceamento do direito de defesa;

não atendido qualquer dos pedidos anteriores, decretem a nulidade da decisão recorrida, pelos defeitos relatados nesta petição.

[...]

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

Retornam-se os autos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, após julgamento do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional que reconheceu, no caso, a legitimidade passiva do recorrente, para apreciação por este colegiado das demais questões postas no recurso voluntário.

### Questões Preliminares - Apreciadas no Acórdão nº 2801-002.771

Estando superada a questão da sujeição passiva, resta como delimitação da lide as demais questões de mérito ventiladas na peça recursal, considerando que as questões preliminares, cujo fundamentos do voto abaixo são reproduzidos, foram apreciadas no Acórdão nº 2801-002.771 (fls. 517/520).

*Voto*

*Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima, Relator*

*O recurso é tempestivo e atende as demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.*

*Cumpre informar, inicialmente, que não há previsão legal para que o Relator do recurso voluntário determine a distribuição de peças do processo aos demais Conselheiros, como requer o recorrente. Por conseguinte esse pedido não será atendido.*

*Acerca da alegação de nulidade do lançamento, sob a justificativa de não ter havido perfeita subsunção do fato à norma que fulcrou o lançamento de ofício, não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido, que esclareceu perfeitamente a inexistência de vícios ou defeitos que possam macular o lançamento. Por conseguinte adoto como razões de decidir, em relação a esta matéria, os fundamentos exposto naquele aresto, que reproduzo a seguir:*

7. Preliminarmente o impugnante alega que “na espécie não houve a perfeita subsunção do fato à norma que fulcrou o lançamento de ofício”.

8. No Auto de Infração, Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 26/27, consta a base legal, sendo citada, para cada glosa, o dispositivo específico.

9. Apesar de não ser o caso, registre-se que o lançamento, como ato administrativo que é, pode, por deixar de conter os elementos formais a que a lei obriga, conter vícios ou defeitos. Nesta hipótese, a possibilidade de superar o vício existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não

prejudicado, de alguma forma, alguns dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa.

10. No presente caso, além de não conter falha no enquadramento legal, a descrição de fatos realizada através do termo de fls. 26/27 foi detalhada e completa, não deixando dúvidas acerca da imputação. Ademais, o impugnante revelou pleno conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as em alentada defesa.

[...]

*O recorrente requer, também, a nulidade do lançamento, por entender ter sido formalizado por instrumento inadequado e por autoridade incompetente, além de ter havido cerceamento do direito de defesa, embora não tenha demonstrado com clareza esta última alegação.*

*O presente lançamento foi decorrente de um procedimento de fiscalização relativo à revisão interna da DITR/2002 do contribuinte, como pode ser constatado no Termo de Intimação Fiscal de fls. 16, que deu início ao citado procedimento. Nesse caso, não é exigido o Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos do art. 11 da Portaria SRF nº 6.087, de 21/11/2005, vigente à época da data da citada Intimação, a seguir reproduzido.*

**Art. 11.** O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

[...]

IV relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais).

[...]

*Cumpre assinalar que, no caso em apreço, não havia óbice legal para a constituição do crédito tributário mediante auto de infração, haja vista o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, cuja redação, à época, assim estabelecia:*

[...]

*O auto de infração em questão obedeceu a todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito, razão pela qual não se encontra eivado de nulidade.*

Art. 10. [...]

*Também não se encontra presente qualquer cerceamento do direito de defesa, como bem demonstrado no acórdão recorrido, razão pela qual adoto como razões de decidir os fundamentos expostos naquele aresto acerca da matéria, que reproduzo a seguir.*

[...]

Alega ainda o impugnante que houve cerceamento ao direito de defesa, por esse motivo, o lançamento é nulo. Com relação a esse argumento, temos a salientar que o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa transparece na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, que dita que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A fase litigiosa, na esfera administrativa, se instaura com a impugnação contra o lançamento e, ainda, com o duplo grau de jurisdição na apreciação das provas e dos argumentos de defesa.

A tramitação de um processo administrativo fiscal envolve dois procedimentos distintos: o oficioso e o contencioso.

A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento.

Na fase oficiosa, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Na realidade, nessa fase o fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Incumbe ao fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou seja, como já ressaltado, cabe à autoridade fazendária provar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário.

Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo. E a suficiência ou não das provas, desde que estas não sejam obtidas de forma ilícita, é questão relacionada ao próprio mérito do lançamento.

A fase processual – contenciosa – da relação fisco contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e conseqüente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa.

Não há qualquer deficiência quanto à descrição dos fatos constante do Auto de Infração, de fls. 01 a 10, pois o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, por isso, não cabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Esse é o entendimento de Antonio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal" (Ed. Saraiva, 1993, pág. 223):

"(...) Por outro lado, o erro na menção da norma aplicável não invalida, de imediato, o auto de infração, caso a infração realmente exista, apesar do erro na citação da norma aplicável.

(...) " Referentemente ao pedido de diligências/perícias in loco, temos a salientar que o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, in verbis:

“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. Observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).”

Art. 28 – Na decisão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo, quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).”

No caso em exame, considero desnecessária a diligência proposta pelo impugnante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e, para o presente caso tal conhecimento não se torna necessário, por isso, indefiro o pedido de diligências/perícias, nos termos dos artigos ora mencionados.

[...]"

*Convém ressaltar que o pedido de diligência somente será deferido se a autoridade julgadora entender ser necessária a realização desse procedimento, conforme dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Neste caso, aquela autoridade considerou desnecessária a diligência, tendo explicado as razões que a levaram a essa conclusão, as quais ratifico. Por conseguinte o não atendimento da solicitação do contribuinte, neste caso, não constitui cerceamento do direito de defesa.*

*Por tais razões rejeito as preliminares suscitadas.*

Pois bem. A matéria de mérito a ser apreciada no presente julgamento envolve basicamente a glosa das áreas de Utilização Limitada e da utilizada com a Exploração Extrativa, nos termos dos demonstrativo de apuração do ITR/2002 (fls. 3/15).

## Mérito

### Área de Utilização Limitada (Reserva Legal)

Referente à área de Utilização Limitada (Reserva Legal), informa o recorrente que não conseguiu as matrículas atualizadas (onze glebas rurais) do imóvel com as devidas averbações, em tempo hábil, estando apresentando agora com a presente petição. Diz ainda que os Termos de Responsabilidade de Averbação Legal expedidos pelo INCRA estão nos autos do processo de desapropriação nº INCRA/54540.000448/99-89.

Questiona a exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA, entende que, no caso, é incabível essa exigência, visto que o disposto no caput do art. 17-O da Lei nº 6.938/81 deve ser entendido como está escrito, ou seja, aplicável aos proprietários que se beneficiarem com redução do valor do ITR com base em ADA.

Prossegue afirmando que a exclusão da área de reserva legal é permitida pelo disposto no art. 10, §§ 1º e 7º, da Lei nº 9.393/96. Aduz ainda que o Decreto nº 4.382/02, Regulamento do ITR, destoou da Lei, ao estabelecer no seu art. 10 a obrigatoriedade de ADA para a área de reserva legal.

Pois bem. Tem-se como primeiro ponto a ser esclarecido o disposto no art. 10 da Lei nº 9.393/96, que está assim redigido:

#### **Lei nº 9.393/96**

*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.*

[...]

*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;~~*

*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 imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas*

*de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;*

~~*d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*~~

~~*d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)*~~

*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 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012).*

Infere-se do *caput* do dispositivo em referência que cabe ao sujeito passivo apurar o imposto sobre a propriedade territorial rural e efetuar o seu recolhimento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Esse é o típico lançamento por homologação, previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

***Lei nº 5.172/66***

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

Este colegiado tem entendido, no bojo de seus julgados, que a dispensa de comprovação relativa à área de utilização limitada (Reserva Legal), nos termos do § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363 e suas alterações, ocorre quando da entrega da declaração do ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento de ofício, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

Feitos estas considerações, entendo que, em relação ao caso em apreço, Lançamento de Ofício do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, exercício 2002, para

que a área declarada como de utilização limitada (Reserva Legal) seja excluída da área tributável, o sujeito passivo deve comprovar a averbação da área junto ao Cartório de Registro competente e apresentar Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA.

O § 1º, inciso II, alínea “a”, do artigo 10 da Lei n. 9.393/96, ao definir a base de cálculo do ITR, remete expressamente à Lei nº 4.771/65, e alterações, para fins de reconhecimento da base de cálculo do imposto, considerando que a área de reserva legal, por se tratar de limites mínimos de conservação previstos em lei (art. 16 e incisos da Lei nº 4.771/65), somente opera efeitos redutores do critério quantitativo do ITR, se e somente se averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel.

Registre-se que, consoante cópias de matrículas dos registros dos imóveis e termos de responsabilidade de averbação (fls. 205/239), constam averbadas apenas parte do área do imóvel.

Ainda em relação ao argumento de que a reserva legal corresponde a 80% da totalidade do imóvel, necessário esclarecer que o art. 16 do Código Florestal permite a supressão da área como de reserva legal desde que, também, o contribuinte promova a averbação de referida área à margem da inscrição da matrícula do imóvel e seja informada em ADA.

No tocante à exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA, considero que, com o advento no ordenamento jurídico do art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000, que incluiu o art. 17-O, § 1º na Lei nº 6.938, de 1981, a obrigatoriedade de apresentação do ADA, para fins de exclusão das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal) da base de cálculo do ITR, é requisito obrigatório a partir do exercício 2001, *in verbis*:

*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." (NR)*

[...]

*§ 1o A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.*

Compulsando os autos, verifica-se que não consta apresentação do ADA, nos termos em que dispõe o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81. Em que pese os argumentos apresentados pelo recorrente, no sentido de que a lei dispensa a entrega do ADA relativo a área de Reserva Legal, entendo que, no caso, não está satisfeita uma das condições para o gozo do benefício fiscal.

Registre-se também que foi essa conclusão da decisão *a quo*: "*Analisando a documentação apresentada aos autos, confirma-se a não apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA do Ibama para o reconhecimento da área declarada a título de reserva legal como de interesse ambiental como determina a lei e que permite a sua exclusão da incidência do ITR*".

Portanto, sem razão o recorrente. Mantém-se a glosa da área de Reserva Legal.

### Área de Utilizada com Exploração Extrativa

Analisando o Recurso Voluntário, verifica-se que não houve defesa em face do v. acórdão recorrido relativa à área declarada com exploração extrativa. Portanto, resta o decidido pela DRJ de origem, que assim concluiu:

*56. Assim sendo, considerando-se que não foi cumprida a exigência anteriormente fundamentada, para fins de exclusão da área declarada como sendo de utilização limitada/reserva legal da incidência do ITR, bem como não ficou comprovada a área declarada como utilizada com exploração extrativa, entendendo que as glosas efetuadas pela fiscalização devem ser mantidas. (grifou-se)*

### Tributação não admitida pelo STJ

Em relação a jurisprudência do STJ, citada pelo recorrente, necessário esclarecer que, em regra, o julgado aplica-se ao caso concreto. As decisões com força vinculante aplica-se aos demais órgãos da administração pública, no caso do CARF, por força do art. 62 do seu Regimento Interno, que assim dispõe:

*62. [...]*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).*

### Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, para rejeitar as preliminares, conforme voto no Acórdão nº 2801-002.771 (fls. 517/520), e no mérito, de acordo decisão da CSRF no Acórdão nº 9202-004.584 (fls. 639/653), que reconheceu a legitimidade passiva do recorrente, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho

## Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para divergir do seu voto quanto à Área de Utilização Limitada (Reserva Legal).

A autoridade fiscal efetivou a glosa da área declarada pelo contribuinte a título de utilização limitada, equivalente a 21.971,6 ha (fls. 02/11). Nessa matéria, o recorrente assevera que a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) não é condição necessária e obrigatória para a fruição da redução do valor a pagar do imposto.

Pois bem. De início, esclareço que a decisão nos autos mantém congruência com os julgamentos dos recursos voluntários nos Processos nº 10820.720005/2006-56, exercício de 2003, e 10820.720007/2006-45, exercício de 2005, relativos ao mesmo imóvel rural e contribuinte, os quais foram distribuídos para minha relatoria e apreciados nesta mesma sessão do colegiado.

Concordo com o I. Relator que a apresentação do ADA para efeito de redução da área tributável, antes opcional, passou a ser obrigatória com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

Por sua vez, o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, revogado pela Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, que aprovou o novo Código Florestal, não quis tornar inexigível a apresentação do ADA para o reconhecimento das áreas não tributáveis, em detrimento ao conteúdo do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981:

*Art. 10 (...)*

*§ 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*

A meu ver, o texto do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, cuidou de explicitar apenas que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ficando dispensada a comprovação da informação da área em ADA no momento da entrega da declaração.

Nesse sentido, como argumento de reforço, sublinho que a interpretação do dispositivo de lei está alinhada com o entendimento dado pelo Poder Executivo quando da regulamentação da matéria, por meio do inciso I do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002:

*Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):*

*I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);*

*II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);*

*(...)*

*§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:*

*I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e*

*II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.*

*(...)*

*(GRIFEI)*

Nada obstante, a despeito de tal opinião, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR, a partir de um determinado viés interpretativo para o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Com essa finalidade, inclusive, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão responsável pela defesa em juízo do crédito tributário da União, elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, em que dispensa o Procurador da Fazenda Nacional, relativamente a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, de contestar e recorrer nas demandas judiciais que versem sobre a necessidade de apresentação do ADA para fins do reconhecimento do direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal.

Tal orientação foi incluída no item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

À vista disso, embora o entendimento não tenha caráter vinculante no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a falta de ADA não deve ser considerada impeditiva à exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal, mantendo, desse modo, coerência com a conduta que seria adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional caso a questão controvertida fosse levada à apreciação do Poder Judiciário.

Conquanto prescindível o ADA, com respeito à área de reserva legal há um requisito adicional para considerá-la alheia à tributação do imposto lançado. É que a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, reporta-se expressamente às disposições da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, à época o Código Florestal brasileiro. Por sua vez, o art. 16 do Código Florestal disciplinava características da área de reserva legal. Transcrevo o § 8º desse artigo:

*Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressaltadas 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:*

(...)

*§ 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.*

(...)

(GRIFEI)

Do texto em destaque percebe-se que a legislação federal traz a obrigatoriedade da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, a fim de comprovar formalmente a área preservada destinada à reserva legal.

O ato de averbação é dotado de eficácia constitutiva, condicionante do direito de usufruir a isenção fiscal. Para escapar à incidência tributária é indispensável a prévia averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel. Em outros dizeres, a averbação deverá ocorrer até a data da ocorrência do fato gerador do imposto como prova da existência da área de reserva legal. Senão vejamos, o § 1º do art. 12 do Decreto nº 4.382, de 2002:

*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. (...)*

Segundo os documentos que instruem os autos, o imóvel rural é composto por 11 (onze) glebas contíguas com as seguintes matrículas constantes do 6º Serviço Notarial e Registro de Imóveis de Cuiabá (MT): nº 23.377, de 27/12/1985; nº 22.748, de 23/10/1985; nº 16.823, de 24/10/1983; nº 16.822, de 24/10/1983; nº 16.820, de 24/10/1983; nº 16.821, de 24/10/1983; nº 24.868, de 05/06/1986; nº 15.660, de 29/04/1983; nº 15.656, de 29/04/1983; nº 15.657, em 29/04/1983; e nº 21.867, de 15/08/1985 (fls. 205/232).

Contudo, referente à área de reserva legal, encontrava-se averbada tão somente em 4 matrículas, a saber: AV-3/15.660 (1.242,9 ha), AV-3/16.821 (1.250,0 ha), AV-3/21.867 (832,0 ha) e AV-3/24.868 (1.250/0 ha), totalizando uma área de 4.574,9 ha (fls. 220/221, 223/224, 226/227 e 232).

Em todos os casos, a área de reserva legal foi anotada à margem da inscrição da matrícula do imóvel rural antes da ocorrência do fato gerador do lançamento fiscal, ou seja, antes de 01/01/2002.

Logo, independentemente da apresentação do ADA, cabe reconhecer uma Área de Utilização Limitada (Reserva Legal) igual a 4.574,9 ha.

Por outro lado, é irrelevante para a redução da base de cálculo a argumentação de que o reclamante só não ultimou a averbação das demais áreas em razão do seu desapossamento, na medida em que já haviam sido objeto de levantamento topográfico, realizado por técnico habilitado, bem como providenciada a assinatura de Termos de Responsabilidade de Averbação Legal junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), expedidos em 26/10/1998 (fls. 233/239).

Como acima justificado, a averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário e/ou possuidor como reserva legal é ato constitutivo do direito à exclusão da tributação. Somente após a realização do ato de averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, é que o sujeito passivo poderá suprimi-la da base de cálculo para apuração do ITR.

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reconhecer uma Área de Utilização Limitada (Reserva Legal) de 4.574,9 ha.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess