



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

Processo nº	10320.721699/2012-28
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2401-005.566 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	06 de junho de 2018
Matéria	IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR
Recorrente	AGRÍCOLA CAMBURI LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

JUNTADA DE DOCUMENTO NO RECURSO. POSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. É possível o deferimento do pedido para apresentação de provas após o prazo para impugnação quando comprovada a ocorrência de hipótese normativa que faculte tal permissão.

EXCLUSÕES DA ÁREA TRIBUTÁVEL. RETIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO DE ERRO DE FATO.

A retificação da DITR que vise a inclusão ou a alteração de área a ser excluída da área tributável do imóvel somente será admitida nos casos em que o contribuinte demonstre a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração.

PEDIDO DE RETIFICAÇÃO DA DITR. DENUNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. APÓS AÇÃO FISCAL.

Nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, o instituto da denúncia espontânea somente é passível de aplicabilidade se o ato corretivo do contribuinte, com o respectivo recolhimento do tributo devido e acréscimos legais, ocorrer antes de iniciada a ação fiscal, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, impondo seja decretada a procedência do feito.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, RESERVA LEGAL E ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS, PRIMÁRIAS OU SECUNDÁRIAS EM ESTÁGIO MÉDIO OU AVANÇADO DE

REGENERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente, reserva legal e áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO INTEMPESTIVA. DATA POSTERIOR AO FATO GERADOR.

O ato de averbação tempestivo é requisito formal constitutivo da existência da área de reserva legal. Mantém-se a glosa da área de reserva legal quando averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel em data posterior à ocorrência do fato gerador do imposto.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS.

Para fins de exclusão da tributação do imposto, as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração deverão estar comprovadas através de documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para que seja considerada no imóvel rural com cadastro fiscal sob o nº 0.047.446-0 a área de preservação permanente, no total de 71,313 ha. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para que fosse também excluída a área coberta por florestas nativas, no total de 1.757,541 ha. Vencidos em primeira votação os conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento nº 03201/00019/2012 (fls. 03/06), contra o contribuinte acima qualificado, decorrente de procedimento de revisão de Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), relativo ao exercício de 2009, referente ao imóvel denominado “Fazenda Ourives”, localizado no município de Barra do Corda (MA), com cadastro fiscal sob o nº 0.047.446-0 (fls. 03).

Segundo consta na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, o contribuinte, após regularmente intimado, não teria comprovado a área efetivamente utilizada para pastagens declarada, no total de 2.960,0 ha, o que motivou a alteração do Documento de Informação e Apuração do ITR.

A modificação imposta ocasionou a alteração da área utilizada e consequentemente do grau de utilização do imóvel, levando a modificação da alíquota incidente, nos termos da lei, antes de 0,30, para 20,00, ocasionando saldo suplementar a pagar no valor histórico de R\$ 158.476,65, com fundamento no art. 10, § 1º, inciso V, alínea “b” da Lei nº 9.393/96, além da multa de 75% (setenta e cinco por cento), no montante histórico de R\$ 118.857,48, capitulada no art. 44, inciso I, § 1º e 3º da Lei nº 9.430/96, com alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, além dos juros de mora, previstos no art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96.

Após efetivada ciência da Notificação do Lançamento de ITR (fls. 10), o contribuinte, tempestivamente, compareceu aos autos apresentando sua Impugnação (fls. 13/24), com os seguintes argumentos, em síntese:

(a) Deixou de informar áreas de preservação permanente, reserva legal e coberta de florestas nativas, porque a Receita Federal informava que a comprovação de tais áreas seria necessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental que, na época, não estava disponível no site do Ibama, o qual só veio a ser expedido em 2011.

(b) Não conseguiu transmitir a declaração retificadora do exercício 2009, após ter protocolado o Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal junto à Secretaria do Meio Ambiente do Estado do Maranhão, porque o sistema da Receita Federal não estava disponível naquela data, por isso o imóvel rural foi tributado como se não tivesse áreas isentas, resultando na cobrança de imposto bem elevado. Contudo, tem direito de retificar sua declaração porque adquiriu a espontaneidade e fazendo jus à isenção relativa às áreas de preservação permanente, reserva legal e florestas nativas, para justificar seu entendimento cita a súmula 33 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Solução de Consulta Interna nº 15 de 20 de maio de 2005.

(c) O Código Florestal e a Lei nº 10.165/2000 não exigem para o reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente, reserva legal e coberta de

florestas nativas averbação na matrícula do imóvel tampouco apresentação do ADA, e cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e do Supremo Tribunal Federal para justificar seu entendimento sobre a matéria.

(d) Houve violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade que se constituem como verdadeiros anteparos jurídicos necessários à segurança das relações jurídico-tributárias bem como à estrita obediência ao princípio da verdade material.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), por meio do Acórdão nº 04-34.065, de 11/11/2013, cujo dispositivo considerou procedente em parte a Impugnação, com alteração da área total do imóvel de 6.382,1 ha para 3.377,4 ha, mantendo o crédito tributário (fls. 90/99). É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2009

Nulidade do Lançamento.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Área do Imóvel.

Cabível a alteração da área do imóvel glosada pela fiscalização quando comprovada mediante Certidão da Matrícula do Imóvel Atualizada, entre outros documentos.

Áreas Isentas. Tributação. Averbação. ADA.

Para a exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente, reserva legal e cobertas de florestas, é necessária a comprovação efetiva da existência dessas áreas e apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao Ibama, no prazo previsto na legislação tributária. A área de reserva legal deve estar averbada na matrícula do imóvel na data do fato gerador do ITR.

Matéria não Impugnada – Área de Pastagem.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme legislação processual.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

(a) Para a exclusão das áreas de preservação permanente, reserva legal, bem como as áreas cobertas de florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou

avançado de regeneração, incluindo o Bioma Mata Atlântica, da incidência do ITR, é necessário a informação das áreas ambientais no Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolizado dentro dos prazos previstos nos atos normativos do IBAMA.

(b) Para a exclusão da área de reserva legal, faz-se necessário a averbação tempestiva à margem da matrícula junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente, conforme preceituam os artigos 16 e seus parágrafos e 44 e seu parágrafo único da Lei nº 4.771/1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803/89 e pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, art. 1º; RITR/2002, art. 12.

(c) Nos autos, não consta o Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o reconhecimento da isenção das áreas pretendidas pela impugnante, e nem ficou comprovada na matrícula nº 5.661 a averbação da área de reserva legal existente no imóvel.

(d) Por fim, no que diz respeito à glosa da área de pastagem não comprovada, o contribuinte nada questionou. Dessa forma, considera-se não impugnada essa matéria, vez que não foi expressamente contestada, conforme preceitua o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dos arts. 1º, da Lei nº 8.748/1993, e 67 da Lei nº 9.532/1997.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 104/118), no dia 05/02/2014, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

(a) A recuperação da espontaneidade deferida mediante decisão unânime lavrada pelo Acórdão n. 04-34-065 devolveu ao contribuinte o direito de retificar sua declaração originária na Impugnação, operando-se efeito *ex tunc*, isto é, desde a data anterior ao início da ação fiscal, possibilitando ao contribuinte realizar a retificação da declaração do ITR sem os efeitos do lançamento tributário, isto é, sem a aplicação da multa de ofício de 75% e seus consectários legais.

(b) Deve ser aplicada a súmula 75 do CARF que dispõe que “a recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo”, ficando afastado, no caso em julgamento, o óbice do enunciado nº 33 do CARF que prevê que “a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”.

(c) A Lei 9.393/96 que disciplina o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural na redação anterior ao advento da Lei 12.651/2012 (novo Código Florestal), não traz em seu bojo a exigência de prazo para averbação de reserva legal, tampouco a exigência de Ato Declaratório Ambiental – ADA para comprovação da área de reserva legal, de preservação permanente e coberta por florestas nativas.

(d) A única exigência prevista no antigo Código Florestal, aplicável à espécie, era a averbação da área de reserva legal à margem do registro do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis respectivo, sem estipulação de qualquer prazo para fazê-lo (Medida Provisória n. 2166-7 que alterou a Lei 4.771/65, então em vigor, no início do procedimento fiscal).

(e) E mesmo a Lei 10.165/2000, que alterou o art. 17-O da Lei 6.938/81, não ventilou qualquer exigência à observância de prazo para requerimento do ADA, não se podendo cogitar em impor como condição à isenção, a data de sua requisição/apresentação.

(f) No caso do imóvel em questão, o Termo de Responsabilidade de Averbação da Reserva Legal – TRARL foi emitido antes do início da ação fiscal e já é o suficiente à comprovação da existência da referida área e, por consequência, ao direito isencial garantido na Lei 9.393/96. E, quanto à área de preservação permanente e a área remanescente coberta por florestas nativas primárias e secundárias em estágio de regeneração, suficiente à comprovação o Laudo Técnico de Avaliação do imóvel com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, com apresentação de mapas e imagens captadas por satélite.

(g) O contribuinte é proprietário do imóvel rural com área total de 3.377,4 hectares, em 2009, registrado no Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Barra do Corda (MA), possuindo 71,313 hectares de preservação permanente e 3,840 hectares como área de benfeitorias (estradas), remanescendo uma área de 3.302,306 hectares de vegetação primária.

(h) Desse quantitativo foram averbados 1.874,015 hectares a título de reserva legal (onde somente 1.757,541 ha referem-se ao imóvel da matrícula n. 5661); como área remanescente coberta por florestas nativas correspondente à 1.544,765 (que é a diferença entre os 3.302,306 ha de vegetação primária e da própria reserva legal averbada) conforme comprova o Laudo Técnico de Avaliação do imóvel com a devida anotação de Responsabilidade Técnica – ART, com apresentação de mapas e imagens captadas por satélite, bem como o Termo de Responsabilidade de Averbação da Reserva Legal – TRARL obtido junto à Secretaria do Meio Ambiente do Estado do Maranhão, coligidos à defesa (documentos ns. 05 e 08 da impugnação), que redundou na averbação da reserva legal no Cartório do 1º Ofício Extrajudicial da Comarca de Barra do Corda (MA).

(i) Em 11 de janeiro de 2010 essa área foi retificada para 3.544,515 hectares, conforme se extrai da referida Certidão cartorária, e, em razão da retificação o Ato Declaratório Ambiental expedido em agosto de 2012, já consta a nova área averbada. Dessa forma, dever-se-á ser considerada para o ano de 2009 a área total do imóvel no quantitativo antes da retificação da área, contudo, as demais áreas são aquelas constantes do ADA.

(j) E não há que alegar que se encontra precluso o direito de apresentar o documento que comprova a averbação da reserva legal na expressão do fisco considerada “matéria não impugnada”, em face ao efeito *ex tunc* que a reaquisição da espontaneidade operou. O Julgador deve levar em consideração, isto é, oportunizar ao contribuinte exibir todo o seu arcabouço de provas contundentes, objetivando comprovar a existência das áreas isentas do ITR, inclusive, aqueles que não se achavam disponíveis ao contribuinte no momento da apresentação da defesa, como o registro da averbação no cartório de registro de imóveis.

(k) Com amparo no art. 6º, § 4º, “b” do Decreto 70.235/72, requer a juntada da Certidão expedida pelo Cartório do 1º Ofício Extrajudicial da Comarca de Barra do Corda (MA) que comprova a averbação da área de reserva legal, ocorrida após apresentação da defesa, colacionada nesta oportunidade de recurso por se tratar de fato contemporâneo; e na expedição do Ato Declaratório Ambiental, expedido em 27.09.2012, que corrobora todas as informações acima prestadas.

(l) Assegurando a observância do princípio da verdade material, erigido ao status de lei, a autoridade julgadora é obrigada a decidir com base nos fatos que representam a realidade vivenciada pelo contribuinte, sempre partindo dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

(m) De acordo com o Parecer Normativo CST 67, de 1986, a impugnação instaura a possibilidade de revisão completa do lançamento ainda que este tenha sido feito com base em declarações do sujeito passivo.

(n) É possível a apreciação pelo julgador tributário no âmbito do processo administrativo federal qualquer alegação que afete a apuração da matéria tributável, ainda que envolva declarações prestadas pelo sujeito passivo e erros de fato em seu preenchimento, desde que efetivamente comprovados.

Ao final, requereu a procedência do apelo para:

(a) Declarar a nulidade do crédito tributário do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural do imóvel rural registrado no NIFR sob o n. 0.047.446-0, relativo ao exercício de 2009, em face da espontaneidade readquirida, e da existência dos documentos necessários à comprovação da existência das áreas de reserva legal, de preservação permanente e aquelas cobertas por florestas nativas primárias e secundárias em estágio de regeneração, nos quantitativos discriminados no presente recurso e já apresentados na defesa.

(b) Alternativamente, determinar que a autoridade fiscal promova a correta desoneração do crédito tributário do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural do imóvel rural registrado no NIRF sob o n. 0.047.446-0, relativo ao ano de 2009, em face da espontaneidade readquirida, e da existência dos documentos necessários à comprovação da existência das áreas de reserva legal, de preservação permanente e aquelas cobertas por florestas nativas primárias e secundárias em estágio de regeneração, nos quantitativos discriminados no presente recurso e já apresentados na defesa.

(c) Caso assim não entenda esse respeitável Conselho Administrativo, tendo em vista que já houve o reconhecimento da requisição da espontaneidade tributária da ora recorrente, que conceda ao contribuinte o direito de retificar a declaração original do ITR, relativa ao exercício de 2009 do imóvel cadastrado na Receita Federal do Brasil, sob o NIRF n. 0.047.446-0, ante a existência das áreas de reserva legal, cobertas por floresta nativa (primária) e de preservação permanente no aludido imóvel, uma vez que não há como o contribuinte promover a retificação, já que o sistema da Receita Federal está indisponível para alteração/retificação de dados.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/7. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Conexão

Esclareço que, nos termos do art. 6º, § 1º, I, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o presente processo é conexo aos processos destacados abaixo, pois versam sobre exigência de crédito tributário e pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, todos relativos ao imóvel com Código Fiscal sob o nº 0.047.446-0, diferenciando-se, entre eles, apenas em relação ao período em questão:

Processo	Exercício	Imóvel
10320.721698/2012-83	2008	NIRF 0.047.446-0
10320.721700/2012-14	2010	NIRF 0.047.446-0

A discussão posta nos autos é pertinente, ainda, para os processos mencionados abaixo, pois possuem idêntica fundamentação de direito, embora relacionadas a fatos distintos, por se tratarem de imóveis distintos, conforme tabela abaixo:

Processo	Exercício	Imóvel
10320.721701/2012-69	2008	NIRF 1.661.635-9
10320.721702/2012-11	2009	NIRF 1.661.635-9
10320.721703/2012-58	2010	NIRF 1.661.635-9
10320.721704/2012-01	2008	NIRF 6.401.483-5
10320.721705/2012-47	2009	NIRF 6.401.483-5
10320.721706/2012-91	2010	NIRF 6.401.483-5
10320.721707/2012-36	2008	NIRF 6.569.207-1
10320.721708/2012-81	2009	NIRF 6.569.207-1
10320.721709/2012-25	2010	NIRF 6.569.207-1

Em todo o caso, os argumentos trazidos pelo contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, são similares, diferenciando-se apenas em relação ao período, e por vezes alterando, cirurgicamente, a ordem de alguns parágrafos ou acrescentando excertos jurisprudenciais.

Por fim, destaco que todos os processos mencionados acima foram distribuídos a este Relator.

3. Considerações iniciais

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

O dever de motivação oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), abrindo aos interessados a possibilidade de contestar a legalidade do entendimento adotado, mediante a apresentação de razões possivelmente desconsideradas pela autoridade na prolação do *decisum*.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Dessa forma, se a decisão de 1^a instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Para solucionar a lide posta, o julgador se vale do livre convencimento motivado, resguardado pelos artigos 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim, não é obrigado a manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando possui motivos suficientes para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1^a Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pelo interessado.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1^a Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Ademais, constato que não encontrei nenhum vício que macula o lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados com base na declaração apresentada pelo contribuinte à Receita Federal. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72.

Caso a recorrente discorde da decisão proferida por este Colegiado, pode, ainda: (a) opor embargos de declaração no caso de “obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma” (art. 65 do RICARF); ou (b) interpor Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde que demonstre a existência de decisão de outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF que dê a à lei tributária interpretação divergente (art. 67 do RICARF).

4. Do pedido de juntada de documentos na fase recursal

Adentrando-se na questão probatória pertinente aos autos, o contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, além de juntar novamente o AR da Notificação de Lançamento (fls. 134), requereu a juntada dos seguintes documentos, alegando serem posteriores ao protocolo da Impugnação:

(a) Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal (fls. 133), que diz respeito a fato do dia 20/03/2012, com certificação de averbação no dia 24/08/2012, referente ao imóvel “Fazenda Vale do Rio Ourives IV”, registrada sob a Matrícula 5661, com a discriminação da Área de Reserva Florestal referente ao próprio imóvel, no total de 1.757,5414 ha, bem como Reserva Suplementar da Fazenda Ourives I – Mat. 16.860 para Compensação da Supressão das Espécies Protegidas de Corte, no total de 116,4741;

(b) Certidão de Matrícula do Imóvel registrado sob o nº 5661 (fls. 135), emitida pelo Cartório do 1º Ofício Extrajudicial da Comarca de barra do Corda (MA), com data de 14/08/2012, atestando a averbação de Reserva Legal, estando gravada como de utilização limitada, não podendo nela ser feita qualquer tipo de exploração sem autorização da SEMA. A reserva comprehende 1.757,5414 ha (49,58%) referente à reserva do imóvel desta matrícula, e outros 116,4741 ha (3,29%) referente à reserva suplementar para compensação da supressão das espécies protegidas pelo Corte do imóvel matriculado sob o nº 16.860;

(d) Ato Declaratório Ambiental – ADA, com número de recibo 11221211025372, emitido no dia 27/09/2012, referente ao imóvel “Fazenda Ourives”, exercício 2012 (fls. 136);

(e) Ato Declaratório Ambiental – ADA, com número de recibo 11321211275085, emitido no dia 26/09/2013, referente ao imóvel “Fazenda Ourives”, exercício 2013 (fls. 137).

Esclareço que, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a prova documental será apresentada na Impugnação, precluindo o direito da prática do ato em outra oportunidade, a menos que: (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ademais, o § 5º, do mesmo dispositivo legal, transfere ao litigante, o ônus de demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas para que a autoridade julgadora aceita a juntada posterior de documentos, após apresentada a Impugnação.

Assim, tendo em vista que os documentos são posteriores à data de apresentação da Impugnação, protocolizada no dia 23/07/2012, e a bem do princípio da verdade material que predomina no processo administrativo, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu o fato gerador e sua real expressão econômica, entendo que não há óbice para autorizar a juntada dos documentos apresentados.

Esclareço, contudo, que isso não implica em acatar os argumentos de defesa, tendo em vista que o julgador é livre para formar seu convencimento e valorar a prova.

Assim, passo a analisar o mérito.

5. Mérito

5.1. Sobre a possibilidade de retificar a declaração após iniciada a ação fiscal, ou mesmo procedido o lançamento

A teor do disposto nos arts. 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-

se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, “independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior” (art. 10 da Lei nº 9.393/96).

Iniciado o procedimento de ofício, não cabe mais a retificação da declaração por iniciativa do contribuinte, pois já houve a perda de espontaneidade, nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235/72. Nesse caso, resta ao contribuinte a possibilidade de impugnar o lançamento (art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional), demonstrando a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração. A propósito, é ver a redação do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Na hipótese dos autos, o contribuinte, após iniciada a ação fiscal, vem procurando retificar a declaração objeto da autuação, o que é vedado pelo dispositivo legal em comento, impossibilitando o acolhimento de seu pleito.

Ainda que se considere a reabertura da espontaneidade do sujeito passivo, a denúncia espontânea deve vir acompanhada da declaração retificadora, e, antes do lançamento de ofício. Após esse prazo, a questão deve ser resolvida na Impugnação, com a análise dos argumentos postos pelo contribuinte para afastar o lançamento tributário e que, sendo sua pretensão acolhida pelo Colegiado, excluirá integralmente ou determinará o recálculo do imposto a pagar, com a retificação da declaração pela unidade da RFB responsável pelo cumprimento do *decisum*.

5.2. Da exigência do Ato Declaratório Ambiental para as Áreas de Preservação Permanente, Reserva Legal e Áreas Cobertas por Florestas Nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração

Como se observa do relato introdutório, o cerne da questão posta nos autos é a discussão sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA dentro do prazo legal, no tocante às **áreas de preservação permanente, reserva legal e cobertas por florestas nativas**, bem como a necessidade de **averbação tempestiva da reserva legal** junto à matrícula do imóvel, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

Inicialmente, sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, dentro do prazo legal, no tocante às áreas de preservação permanente, reserva legal, e cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, cumpre esclarecer, o que dispõe a Lei nº 9.393/96, a respeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, conforme redação vigente à época do fato gerador:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

(...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

(...)

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

(...)

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

§ 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)

O Decreto nº 4.382/02, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, tratou da área tributável da seguinte forma:

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);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - 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 nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

§ 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.

§ 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.

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000).

Ademais, o artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a prever:

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

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

Apesar da previsão contida no § 1º do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, entendo que o dispositivo não pode ser analisado isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA.

Pela interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, e § 7º da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e § 3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei nº 6.938/81, entendo que a exigência do ADA para fins de isenção do ITR diz respeito apenas às seguintes áreas: (a) de reserva particular do patrimônio natural; (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 nos incisos I e II do caput do artigo 10 do Decreto nº 4.382/02; (c) comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Nas hipóteses acima, sendo o ADA exigido para fins de fruição da isenção, não cabe ao julgador afastar sua obrigatoriedade, invocando o princípio da verdade material, mormente em se tratando de exigência atinente ao ITR, de caráter nitidamente extrafiscal e que almeja a proteção do meio ambiente aliada à capacidade contributiva. Isso porque, muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Contudo, entendo que as **áreas de preservação permanente, de reserva legal**, bem como as de servidão florestal ou ambiental, estão excluídas da exigência do ADA para fins de fruição da isenção, em virtude do caráter interpretativo do disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96 e que trata expressamente dessas áreas.

Ainda que as áreas de preservação permanente, de reserva legal, bem como as de servidão florestal, estejam mencionadas no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02, a interpretação deve ser sistemática, excluindo a obrigatoriedade em razão da análise conjunta com o disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96. Trata-se de aparente antinomia, resolvida pelo intérprete mediante o emprego da interpretação sistemática.

A propósito, no tocante às áreas de preservação permanente e de reserva legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR¹, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

¹ É ver os seguintes precedentes: REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007; REsp 1.112.283/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/6/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007 e REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux,

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

Já no tocante às **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, entendo que se encontram excluídas da exigência do ADA em virtude da ausência de sua menção no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02. Trata-se de interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, “e”, da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ainda que se considere o fato de que a introdução da exclusão da referida área da base de cálculo do ITR somente sobreveio com a vigência da Lei nº 11.428, de 2006, que incluiu a alínea “e”, no inciso II, do § 1º, da Lei nº 9.393/96, e que o Regulamento do ITR é do ano de 2002, época em que não havia, portanto, a referida previsão legal, não é possível a utilização do recurso da analogia para criar obrigações tributárias, sob pena de desrespeito ao art. 108, § 1º, do CTN. Se não houve a alteração formal da legislação, não cabe ao intérprete criar obrigações não previstas em lei.

Ademais, ressalto, novamente, que a previsão contida no § 1º do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, não pode ser analisada isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA, não sendo o caso das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, por não estarem previstas no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02.

Dessa forma, ao contrário da decisão de piso, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das áreas de preservação permanente, reserva legal e das áreas cobertas por florestas nativas, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

E no tocante à questão probatória, reforço que o Laudo Técnico, referente ao ano de 2008, emitido por Engenheira Agrônomo (fls. 49/65), acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (fls. 69/70), identificou as áreas pertinentes ao imóvel denominado “Fazenda Ourives”, elucidas no demonstrativo abaixo:

Exercício 2009	Demonstrativo do AI		Laudo Técnico 2008
	Declarado	Apurado	
Área Total do Imóvel	3.377,4	3.377,4	3.377,4
Área de Preservação Permanente	-	-	71,313
Área de Reserva Legal	-	-	1.757,541
Área Coberta por Florestas Nativas	-	-	1.544,765

Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural (ha)	Declarado	Apurado	Laudo Técnico 2008
Área de Pastagens	2.960,0	-	-

O conjunto probatório acostado aos autos, ao meu juízo, permite atestar, com segurança, a existência dessas áreas, notadamente em razão dos seguintes documentos apresentados em sede de Impugnação:

(a) Certidão de Cadeia Dominial expedida pelo Cartório Leandro Cláudio da Silva – 1º Ofício, afirmando constar no Livro nº 2-Z do Registro Geral de Imóveis da Comarca de barra do Corda (MA), na matrícula nº 5661, às fls. 48, registro nº 11, em data de 26 de agosto de 2004, a remanescente da gleba de terras denominada “Fazenda Ourives”, situada no lugar Ourives, com uma área de 3.377,46 ha, a qual faz parte de uma área maior de 3.877,46 ha, pertencente a Agrícola Camburí Ltda (fls. 35/36);

(b) Certidão expedida pelo Cartório Leandro Cláudio da Silva – 1º Ofício, afirmando que, no Livro nº 2-Z de Registro Geral de Imóveis (Registro Geral) às fls. 48 foi na matrícula nº 5661 e o registro nº 11, do imóvel a seguir especificado: Remanescente da gleba de terras denominada “Fazenda Ourives”, situada no lugar Ourives, com uma área de 3.377,46 ha, a qual faz parte de uma área maior de 3.877,46 ha (fls. 37);

(c) Certidão expedida pelo Cartório do 1º Ofício Extrajudicial do Estado do Maranhão, da Comarca de Barra do Corda (MA), constatando que no Livro nº 2 do Registro Geral de Imóveis da Comarca, na matrícula nº 5661, foi encontrado o registro em que há as coordenadas da área, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro, calculadas por profissional responsável técnico credenciado sob o código CAD e com Anotação de Responsabilidade Técnica, datada de 06 de janeiro de 2010 (fls. 38/48);

(d) Laudo Técnico de Avaliação de Imóvel Rural – NIRF 0.047.446-0 emitido por Engenheira Agrônomo (fls. 49/65), referente ao ano de 2008, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (fls. 69/70);

(e) Requerimento de averbação de reserva legal, protocolizado junto à Sec. Est. Meio Ambiente, no dia 23/03/2012 (fls. 66);

(f) Mapa de Uso do Solo, discriminando as áreas de Reserva Legal, Preservação Permanente, Remanescente e Benfeitorias, devidamente assinado por Engenheiro Florestal, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (fls. 69), informando que as coordenadas obtidas a partir de GPS de navegação (fls. 67);

Dessa forma, pela análise da documentação acostada aos autos, as respectivas áreas de preservação permanente, reserva legal, cobertas por florestas nativas, foram devidamente comprovadas pelo Laudo Técnico (fls. 49/65), cuja informação encontra respaldo, ainda, nos registros cartorários fls. 35/36, 37, 38/48, 66 e 135.

Ressalto, contudo, que apesar de entender que o Laudo Técnico (fls. 49/65) acostado pelo contribuinte não permite que se chegue à conclusão no sentido de que a área coberta de florestas nativas esteja em estágio médio ou avançado de regeneração, condição para a exclusão dessa área do montante tributável por força do art. 10, § 1º, inc. II, “e”, da Lei nº 9.393/96, esse aspecto passou ao largo da decisão de piso, que apenas condicionou a comprovação da área mediante a apresentação do Ato Declaratório Ambiental.

Dessa forma, entendo que a lide recursal está adstrita à fundamentaçãoposta, não podendo a instância recursal inovar no julgamento, surpreendendo a parte em relação a aspecto do qual não se defendeu, em ofensa aos princípios do contraditório, a ampla defesa e segurança jurídica.

5.3. Da exigência da prévia averbação de reserva legal no registro de imóveis como condição para a isenção do ITR

No que diz respeito à necessidade prévia de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão para a isenção do Imposto Territorial Rural, prevista no art. 10, II “a”, da Lei nº 9.393/96, o Superior Tribunal de Justiça² pacificou as seguintes teses:

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

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

(c) É desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois essa área é delimitada a olho nu.

Dessa forma, para a exclusão da área de reserva legal do cálculo do ITR, exige-se sua averbação tempestiva e antes do fato gerador. Interpretação diversa não se sustenta, pois a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, que dispõe sobre a exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal do cálculo do ITR, redação vigente à época, fazia referência às disposições da Lei nº 4.771/65 do antigo Código Florestal. E, ainda, o § 8º do art. 16 do Código Florestal exigia que a área de reserva legal fosse averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro competente. É ver a redação do dispositivo:

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:

(...)

§ 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.

² STJ - EREsp: 1310871 PR 2012/0232965-5, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 23/10/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 04/11/2013.

A referida exigência, consta, ainda, expressamente no art. 12, § 1º, do Decreto nº 4.382/02, *in verbis*:

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.

Também a Lei 6.015/73 (Lei de Registros Públicos) prevê a obrigatoriedade da averbação da reserva legal, conforme se observa do art. 167, inciso II, nº 22:

Art. 167 - No Registro de Imóveis, além da matrícula, serão feitos.

(...)

II - a averbação:

(...)

22. da reserva legal.

Assim, para o gozo da isenção do ITR no caso de área de reserva legal, é imprescindível a averbação prévia da referida área na matrícula do imóvel, sendo o ato de averbação dotado de eficácia constitutiva, posto que, diferentemente do que ocorre com as áreas de preservação permanente, não são instituídas por simples disposição legal³.

Apesar do § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96, dispensar a prévia comprovação da área de reserva legal por parte do declarante, nada mais fez do que explicitar a natureza homologatória do lançamento do ITR, não dispensando sua posterior comprovação que só perfectibiliza mediante a juntada do documento de averbação, em razão de sua eficácia constitutiva.

A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis, antes do fato gerador, deve ser exigida, portanto, como requisito para a fruição da benesse tributária, sendo uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR⁴. Isso porque, o ITR é um imposto que concilia a arrecadação com a proteção das áreas de interesse ambiental, e o incentivo à averbação da área de reserva legal vai ao encontro do desenvolvimento sustentável, por criar limitações e exigências para a manutenção de sua vegetação, servindo como meio de proteção ambiental.

Também aqui, entendo que não cabe ao julgador invocar o princípio da verdade material, mormente em atenção à extrafiscalidade do ITR, pois muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts.

³ Nesse sentido: STJ - EREsp 1027051/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 21.10.2013.

⁴ Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2009; AgRg no REsp 1.310.871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/09/2012.

29 e 31 do Decreto nº 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Não cabe, pois, invocar a verdade material para o descumprimento de uma exigência legal e que está em consonância com a preservação do meio ambiente, aspecto ínsito ao caráter extrafiscal do ITR.

A jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vem adotando o mesmo entendimento, ao exigir a averbação de reserva legal antes da ocorrência do fato gerador, como requisito para a isenção do ITR:

**ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO INTEMPESTIVA.
DATA POSTERIOR AO FATO GERADOR.**

O ato de averbação tempestivo é requisito formal constitutivo da existência da área de reserva legal. Mantém-se a glosa da área de reserva legal quando averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel em data posterior à ocorrência do fato gerador do imposto.

(CARF - Processo nº 10660.724592/201108 - Recurso nº Voluntário - Acórdão nº 2401004.977 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 4 de julho de 2017).

ÁREA DE RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE.

Para fins de isenção de ITR é necessária a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel antes da data da ocorrência do fato gerador.

(CARF - Segunda Seção - TERCEIRA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO: RECURSO DE OFÍCIO RECURSO VOLUNTARIO - ACÓRDÃO: 2301-004.866 - Data de decisão: 18/01/2017)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de área declarada como de reserva legal da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada a sua averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

(CARF - Segunda Seção - SEGUNDA CÂMARA - SEGUNDA TURMA - RECURSO: RECURSO VOLUNTARIO - ACÓRDÃO: 2202-004.311 - Data de decisão: 04/10/2017).

ISENÇÃO. RESERVA LEGAL.

A averbação tempestiva é requisito indispensável à isenção de ITR para área de reserva legal. No caso dos autos a averbação ocorreu 2 anos após a ocorrência do fato gerador. Embargos Acolhidos.

(CARF - Segunda Seção - QUARTA CMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ACÓRDÃO: 2401-004.436 - Data de decisão: 12/07/2016)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DO FATO GERADOR. OBRIGATORIEDADE. A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel, quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente, na data anterior ao fato gerador.

(CARF - Segunda Seção - SEGUNDA CMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ACÓRDÃO: 2201-003.027 - Data de decisão: 12/04/2016)

Cumpre destacar, ainda, que o Código de Processo Civil de 2015, com aplicação subsidiária ao processo administrativo, por força de seu artigo 15, estimula a integridade das decisões proferidas, ao recomendar que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente” (art. 926 do NCPC/15).

Por fim, observo que o contribuinte alega que o Termo de Averbação da Reserva Legal – TRARL foi emitido antes do início da ação fiscal, o que já seria suficiente para comprovar a existência da área de reserva legal e, por consequência, o direito à isenção garantido pela Lei nº 9.393/96.

Contudo, conforme exposto, endosso o entendimento de que para o exercício do direito à exclusão da área de reserva legal para fins de apuração do ITR, é imprescindível a averbação da área à margem da matrícula do imóvel, antes do fato gerador, por ser ato constitutivo da própria reserva, não importando que a emissão do Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal tenha ocorrido antes do lançamento ou mesmo antes do início da ação fiscal.

Dessa forma, entendo que o contribuinte não comprovou a averbação da área de reserva legal no registro competente, anteriormente ao fato gerador, impossibilitando a fruição do direito à isenção do ITR, relativamente a essa área, devendo ser mantida a glosa neste ponto.

5.4. Da Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural

A recorrente discorre, brevemente, em seu petitório recursal, alegando ser proprietária do imóvel rural com área total de 3.377,4 ha, em 2009, registrado no Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Barra do Corda (MA), possuindo 3,840 ha como área de benfeitorias (estradas).

Contudo, trata-se de questão ventilada exclusivamente nesta instância revisora, impossibilitando que seja oferecida à apreciação do Colegiado, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Ademais, não se constata existir pedido expresso para a consideração desta área, limitando-se em discorrer sobre as áreas de reserva legal, de preservação permanente e as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de revisar as informações na declaração do exercício de 2009, passando a constar as seguintes áreas, referentes ao imóvel rural com cadastro fiscal sob o nº 0.047.446-0: (a) área de preservação permanente, no total de 71,313 ha; (b) área remanescente coberta por florestas nativas, no total de 1.757,541 ha.

Esclareço que a unidade da RFB responsável pela execução do acórdão deverá proceder ao recálculo do imposto, segundo a legislação vigente à época dos fatos geradores, devendo a multa de 75% (setenta e cinco por cento) incidir sobre o saldo remanescente apurado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para discordar de seu voto na parte em que acolheu a comprovação da existência de área remanescente coberta por florestas nativas para fins de exclusão da área tributável do imóvel rural.

A respeito dessa matéria controvertida, reproduzo excerto do voto do I. Relator:

(...)

Dessa forma, pela análise da documentação acostada aos autos, as respectivas áreas de preservação permanente, reserva legal, cobertas por florestas nativas, foram devidamente comprovadas pelo Laudo Técnico (fls. 49/65), cuja informação encontra respaldo, ainda, nos registros cartorários fls. 35/36, 37, 38/48, 66 e 135.

Ressalto, contudo, que apesar de entender que o Laudo Técnico (fls. 49/65) acostado pelo contribuinte não permite que se chegue à conclusão no sentido de que a área coberta de florestas nativas esteja em estágio médio ou avançado de regeneração, condição para a exclusão dessa área do montante tributável por força do art. 10, § 1º, inc. II, “e”, da Lei nº 9.393/96, esse aspecto passou ao largo da decisão de piso, que apenas condicionou a comprovação da área mediante a apresentação do Ato Declaratório Ambiental

Dessa forma, entendo que a lide recursal está adstrita à fundamentação posta, não podendo a instância recursal inovar

no julgamento, surpreendendo a parte em relação a aspecto do qual não se defendeu, em ofensa aos princípios do contraditório, a ampla defesa e segurança jurídica.

(...)

Pois bem. Na origem, a revisão da declaração pela fiscalização foi motivada pela ausência de comprovação da área utilizada para pastagens declarada pelo contribuinte, o que resultou na alteração de ofício dos dados e exigência de imposto suplementar.

Por ocasião do contencioso administrativo, o recorrente não se insurgiu contra tal aspecto da declaração, mas sim afirmou que havia deixado de incluir tempestivamente na declaração anual as áreas de preservação permanente, reserva legal e coberta de florestas nativas do seu imóvel rural, calculando o imposto como se não houvesse áreas isentas.

Nessa hipótese, em que o contribuinte alega erro no preenchimento da declaração, recai sobre ele todo o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito.

Em outros dizeres, cabe ao interessado demonstrar através de documentação hábil e idônea a existência das áreas, bem como o cumprimento dos requisitos legais para a exclusão da tributação.

Para os imóveis rurais nos quais há áreas cobertas por florestas nativas, prescreve o art. 10, § 1º, inciso II, alínea "e", da Lei nº 9.393, de 1996:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

(...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

(...)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

(...)

Como se observa do texto da Lei nº 9.393, de 1996, as áreas cobertas de florestas nativas são passíveis de exclusão do montante tributável por força de lei, desde que comprovado o estágio médio ou avançado de regeneração.

Todavia, como assinala o I. Relator em seu voto, o laudo técnico acostado aos autos não permite inferir que a área coberta por florestas nativas encontra-se em estágio médio ou avançado de regeneração, tal qual exigido em lei.

Não se trata de inovação no julgamento em instância recursal, porque a área coberta por florestas nativas não havia sido declarada e, portanto, não foi objeto de avaliação pela autoridade fazendária. Por isso, tampouco há que se falar em alteração de critério jurídico do lançamento fiscal.

Ao interpor o recurso voluntário, toda a matéria correspondente foi devolvida à apreciação pelo órgão de segunda instância administrativa. Na falta de comprovação pelo contribuinte que a área do imóvel cumpre os requisitos legais, inviável a sua exclusão para fins de redução do imposto devido.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para considerar tão somente uma área de preservação permanente no total de 71,313 ha.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess