



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.723630/2010-16  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2201-005.919 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de janeiro de 2020  
**Embargante** ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.**

Acolhe-se embargos de declaração para sanar omissão no acórdão proferido e com base no princípio da verdade material para dar parcial provimento ao recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher, com efeitos infringentes, os embargos formalizados pelo contribuinte em face do Acórdão nº 2201-004.741, de 03 de outubro de 2018, para sanar o vício apontado nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração de fls. 263/269 apresentado em face do acórdão nº 2201-004.741, proferido na sessão de 3 de outubro de 2018, de fls. 241/250, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2006

*ÁREAS ISENTAS. TRIBUTAÇÃO. ADA. NECESSIDADE. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE.*

*As áreas de preservação permanente e reserva legal, para fins de exclusão do ITR, por expressa disposição legal, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental mediante protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) dentro do prazo previsto em ato normativo do Ibama. A área de reserva legal deve estar averbada na matrícula do imóvel na data de ocorrência do fato gerador do ITR.*

Naquela oportunidade, produzi o relatório nos seguintes termos:

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 161/180, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), de fls. 147/155, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto Territorial Rural - ITR, exercício de 2006, acrescido de multa lançada e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado "Fazenda São Bento", cadastrado na RFB sob o nº 0.336.643-0, com área declarada de 1.366,8ha, localizado no Município de Passa Quatro/MG.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 528.960,65 (quinhentos e vinte e oito mil, novecentos e sessenta reais e sessenta e cinco centavos), já incluídos os juros e a multa.

Ante a clareza do Relatório constante da decisão proferida pela DRJ, transcrevo:

Constou da descrição dos fatos e enquadramento legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma, que regularmente intimado o sujeito passivo não comprovou a isenção das áreas declaradas a título de preservação permanente e reserva legal, bem como o VTN declarado foi alterado para R\$ 3.095,12ha, conforme informado no Laudo de Avaliação que a interessada apresentou em atendimento à intimação fiscal. Assim, esses itens foram alterados, resultando no aumento da área tributável, com apuração de imposto suplementar, nos termos dos arts. 10 § 1º inciso I e 14 da Lei nº 9.393/1996.

#### **Da Impugnação**

Recebida a cientificação do lançamento, em 20.10.2010 (fls. 140), apresentou impugnação de fls. 87/99, alegando em síntese:

Sustenta que o lançamento é nulo porque não foram observadas as informações constantes no Laudo Técnico de Caracterização Ambiental.

A autoridade administrativa não considerou a área de reflorestamento de essências exóticas e/ou nativas de 540,6 hectares apurada no Laudo Técnico, bem como a área de preservação permanente de 456,83 ha e área de reserva legal de 276,0ha.

Afirma que a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal para fins de cálculo do ITR não está condicionada à apresentação do ADA, no que cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Por último, requer cancelamento da Notificação de Lançamento, bem como dos juros e multa de ofício.

#### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS)**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fls. 147):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2006

#### **DA 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.

ÁREAS ISENTAS. TRIBUTAÇÃO. ADA

As áreas de preservação permanente e reserva legal, para fins de exclusão do ITR, por expressa disposição legal, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental mediante protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) dentro do prazo previsto em ato normativo do Ibama. A área de reserva legal deve estar averbada na matrícula do imóvel na data de ocorrência do fato gerador do ITR.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

A obrigatoriedade da aplicação da multa de ofício, nos casos de informações inexatas na declaração, e dos juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC ao imposto decorrem de lei..

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

#### **Do Recurso Voluntário**

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, conforme aviso de fls. 160, em 07/11/2013 e apresentou o recurso voluntário de fls. 161/180.

#### **Dos Embargos de Declaração**

Os Embargos de fls. 263/269 foram acolhidos para que fosse analisada a omissão quanto à área de reflorestamento de essências exóticas e/ou nativas de 540,6 hectares apurada no Laudo Técnico para fins de apuração do cômputo do Grau de Utilização e respectiva apuração da alíquota do ITR.

Os autos foram remetidos a este relator para que esclarecesse os pontos levantados.

É o relatório do necessário.

#### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Os embargos de declaração são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

Para que seja sanada a presente omissão, transcrevo trechos da decisão embargada a fim de justificar o presente *decisum*:

Da exigência do Ato Declaratório Ambiental para a Área de Reserva Legal

(...)

Por meio da chamada 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-Oda Lei nº 6.938/81, a meu ver 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 impróprios para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Nas situações mencionadas 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 n.º 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, tenho para mim 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.393/96. Trata-se de aparente antinomia, resolvida pelo intérprete mediante o emprego da interpretação sistemática.

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 2006, emitido por Profissional habilitado (fls. 39/53), acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (fls. 55/56), identificou as áreas pertinentes ao imóvel denominado “Fazenda São Bento”, constou o seguinte trecho (fl. 49):

Como a área total da Fazenda São Bento é de 1.366,80 ha, **recai na necessidade de possuir uma área de reserva legal de, no mínimo, 274,00 ha**, O que representa 20% da área total do imóvel. A somatória da área de reserva legal (274,00 ha) com APP (456,83) resulta em uma superfície total de 730,83 ha, O que representa uma área equivalente a 53,42% da propriedade. Desta forma, por força do inciso II do artigo 14 da lei Florestal do Estado de Minas Gerais, a Reserva Legal da Fazenda São Bento poderá sobrepor parte da Area de Preservação Permanente, totalizando uma área de 683,4 ha, a qual corresponde a 50% da área total do imóvel.

De acordo com o laudo apresentado, a Recorrente teria direito à fruição da isenção quanto à reserva legal de 274 ha. Entretanto, conforme explico adiante, deveria haver a prévia averbação da reserva legal no registro de imóveis.

#### **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 n.º 9.393/96, temos que o Superior Tribunal de Justiça 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 n.º 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.

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 2.16667, 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 legal<sup>3</sup>.

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 ITR<sup>4</sup>. 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.

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. 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.

Por outro lado, a exigência de ADA para reconhecimento de isenção para áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, para fatos geradores anteriores à vigência da Lei 12.651/2012, foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que estão dispensados de contestação e recorrer, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN n.º 502/2016, nos termos abaixo:

### 1.25 - ITR

#### a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

**Precedentes:** AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR, AgRg no REsp 753469/SP e REsp n.º 587.429/AL.

**Resumo:** O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

**OBSERVAÇÃO 1:** Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

**OBSERVAÇÃO 2:** A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

**OBSERVAÇÃO 3:** Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula n.º 41 do CARF.

Sendo assim, para a área de preservação permanente, deve haver laudo técnico ou outro documento apto a atestar que a área de fato existe.

Isto posto, reconheço a validade do Laudo Técnico apresentado, pelo princípio da verdade material, que a área de 540,6 ha referente à área de reflorestamento deve ser excluída da base de cálculo do ITR e do Valor da Terra Nua Tributável – VTNT, devendo refletir na alíquota a ser aplicada.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço dos embargos de declaração para sanar a omissão apontada e com efeitos infringentes, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir área de 540,6 ha referente à área de reflorestamento deve ser excluída da base de cálculo do ITR e do Valor da Terra Nua Tributável – VTNT, devendo refletir na alíquota a ser aplicada.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya