



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.730811/2013-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.879 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2023
Recorrente JOÃO ANTONIO DE MORAES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. ITR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Caracterizado o pagamento parcial antecipado e ausente a comprovação de dolo, fraude ou simulação, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da data do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º).

Não comprovado o pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o Fisco ter realizado o lançamento de ofício (CTN, art. 173, I).

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA. 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 e reserva legal, 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.

RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. OBRIGATORIEDADE. SÚMULA CARF Nº 122.

O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face da ARL está condicionado à comprovação da averbação de referida área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação

tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA. Ausente a averbação da reserva legal no registro de imóveis competente, há de se manter a ARL incluídas na base de cálculo do ITR, nos exatos termos da decisão de origem. Súmula CARF nº 122: A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. LAUDO.

Para exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente é necessária a comprovação da existência efetiva das mesmas no imóvel rural comprovada através da apresentação de Laudo Técnico.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. Por maioria de votos, afastar a prejudicial de decadência. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Rayd Santana Ferreira e Ana Carolina da Silva Barbosa. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer uma Área de Preservação Permanente – APP de 1.158,6 ha; e b) reconhecer uma Área de Reserva Legal – ARL de 528,0 ha. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Eduardo Newman de Mattera Gomes, que, no mérito, davam provimento parcial ao recurso em menor extensão apenas para reconhecer a ARL. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à decadência, a conselheira Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 250 e ss).

Pois bem. Pela notificação de lançamento nº 07102/00035/2013 (fls. 03), o contribuinte em referência foi intimado a recolher o crédito tributário de **R\$ 306.097,81**, concernente ao lançamento do ITR/2008, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 04/11/2013, incidentes sobre o imóvel denominado “Fazenda São Lourenço” (**NIRF 2.818.248-0**), com área total declarada de **2.864,0 ha**, localizado no município de Trajano de Moraes - RJ.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal, o demonstrativo de apuração do imposto devido e multa de ofício/juros de mora encontram-se às fls. 04/08.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2008, iniciou-se com o termo de intimação de fls. 12/15, para o contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- a) Laudo técnico com ART/CREA, com memorial descritivo do imóvel, no caso de área de preservação permanente prevista no art. 2º do Código Florestal, e certidão do órgão competente no caso de estar prevista no art. 3º desse código, com o ato do poder público que assim a declarou;
- b) Cópia da matrícula atualizada do registro imobiliário, com a averbação da área de reserva legal, e documento da localização dessa área;
- c) Laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e as planilhas de cálculo; alternativamente, avaliação efetuada por Fazendas Públicas ou pela EMATER.

Em atendimento, foram apresentados os documentos de fls. 25/44.

Após análise desses documentos e da DITR/2008, a Autoridade Fiscal glosou integralmente as áreas declaradas de preservação permanente (**1.158,6 ha**) e de reserva legal (**528,0 ha**), além de desconsiderar o VTN declarado de **R\$ 896.430,02 (R\$ 313,00/ha)**, arbitrando o valor de **R\$ 2.297.873,12 (R\$ 802,33/ha)**, com base no SIPT/RFB, com o consequente aumento das áreas tributável/aproveitável, do VTN tributável e da alíquota de cálculo, apurando imposto suplementar de **R\$ 136.766,82**, conforme demonstrado às fls. 07.

Cientificado do lançamento em **08/11/2013** (fls. 46), o contribuinte apresentou, em **05/12/2013**, por meio de representante legal, a impugnação de fls. 48/59, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 60/245, alegando, em síntese:

1. De início, requer seja julgado o presente processo juntamente com os referentes aos ITR/2009 e 2010 e suscita a decadência do lançamento suplementar do ITR/2008, ocorrido em 04/11/2013, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN;
2. Discorda do procedimento fiscal, por incorrer em erro na capitulação legal do auto de infração (sic) e não identificar qual dispositivo legal teria sido violado pelo impugnante;
3. Apresenta laudo de avaliação com ART/CREA e averbação em cartório, para comprovar as áreas isentas de reserva legal e preservação permanente declaradas, tributadas pela Autoridade Fiscal, com a alíquota acrescida de 0,3 % para 6 %;
4. Transcreve parcialmente a legislação de regência, acórdãos do STJ e do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, para referendar seus argumentos.
5. Ao final, requer seja reconhecida a decadência do direito de lançar ou declarada a nulidade do auto de infração (sic), ou então seja julgado improcedente esse lançamento, por restarem comprovadas as áreas de reserva legal e de preservação permanente, conforme documentos anexados.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 250 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA

Nessa modalidade de lançamento, na falta de pagamento ou com pagamento após o exercício de apuração do imposto, aplica-se a regra geral prevista no inciso I do art. 173 do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial. Não alcançado o crédito tributário pela decadência, o lançamento que o constituiu deve ser mantido.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE.

Tendo o procedimento fiscal sido instaurado de acordo com os princípios constitucionais vigentes, possibilitando ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa, é incabível a nulidade requerida.

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Para serem excluídas da área tributável do ITR/2008, as áreas ambientais declaradas, glosadas pela Autoridade Fiscal, deveriam ter sido objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA, além de a área de reserva legal estar averbada tempestivamente em cartório.

DO VTN ARBITRADO - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se matéria não impugnada o arbitramento do VTN para o ITR/2008, com base no SIPT/RFB, por não ter sido expressamente contestado nos autos, nos termos da legislação processual vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, entendeu a DRJ por rejeitar a prejudicial de decadência e a preliminar de nulidade, além de, no mérito, considerar **improcedente** a impugnação, com a manutenção do imposto suplementar apurado pela Autoridade Fiscal.

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 263 e ss), repisando, em grande parte, sua linha de defesa, requerendo, ao final, o que segue:

- a) Que seja reconhecida a decadência do direito de lançar, tendo em vista que o fato gerador do ITR ocorreu em 1º de janeiro de 2008, houve comprovado pagamento antecipado do tributo, mas a data de lavratura do Auto de Infração apenas se deu em 04/11/2013, ou seja, muito tempo depois de 1º de janeiro de 2013 (vide Recurso Repetitivo STJ: REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009);
- b) Ainda que não seja acatada a decadência, o que só se admite por amor ao debate, que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, seja porque a Lei nº 12.651/12 (Código Florestal Brasileiro) é inaplicável ao fato gerador ocorrido em 10 de janeiro de 2008, seja por impossibilidade de identificação do dispositivo legal infringido na IN SRF nº 256/02 e na IN RFB nº 861/08, o que viola o art. 10, inc. IV e art. 59, inc. II do Decreto nº 70.235/72.
- c) Ainda que não seja acatada a decadência e/ou a nulidade do Auto de Infração, que seja julgado improcedente o Auto de Infração pela comprovação da área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente (cf. laudo técnico emitido

por engenheiro agrônomo devidamente habilitado no CREA, mapa que compõe o laudo técnico, Anotação de Responsabilidade Técnica, além da Certidão de Inteiro Teor do Imóvel com averbação da reserva legal) e pela dispensabilidade do ADA para o reconhecimento da isenção (CSRF, Acórdão nº 9202-003.157, Rel. Marcelo Oliveira, Publicação: 30/07/2015).

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 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar.

Preliminarmente, o sujeito passivo pleiteia a nulidade do lançamento por erro de capitulação legal, bem como por ausência de identificação no campo “enquadramento legal”, de qual artigo teria sido violado.

Dessa forma, requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, seja porque a Lei nº 12.651/12 (Código Florestal Brasileiro) é inaplicável ao fato gerador ocorrido em 1º de janeiro de 2008, seja por impossibilidade de identificação do dispositivo legal infringido na IN SRF nº 256/02 e na IN RFB nº 861/08.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, não há que se falar em aplicação da Lei nº 12.651/12 (Código Florestal Brasileiro) ao caso dos autos, eis que consta, corretamente, na Notificação em Lançamento a referência ao art. 10, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei nº 9.393/96, sem qualquer menção à redação dada ao dispositivo pela Lei nº 12.844, de 2013.

Ademais, todos os dispositivos legais pertinentes foram arrolados pela fiscalização que descreveu, minuciosamente, o motivo pelo qual glosou integralmente as áreas declaradas de preservação permanente **(1.158,6 ha)** e de reserva legal **(528,0 ha)**, além de desconsiderar o VTN declarado de **R\$ 896.430,02 (R\$ 313,00/ha)**, arbitrando o valor de **R\$ 2.297.873,12 (R\$ 802,33/ha)**, com base no SIPT/RFB, com o consequente aumento das áreas tributável/aproveitável, do VTN tributável e da alíquota de cálculo, apurando imposto suplementar de **R\$ 136.766,82**.

De toda sorte, não há que se falar em nulidade do lançamento quando não se configura óbice à defesa, fato não demonstrado pelo sujeito passivo no caso concreto.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da

exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente 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. 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, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, arguida pelo contribuinte.

3. Prejudicial de Mérito - Decadência.

O sujeito passivo também requer o reconhecimento da decadência do crédito lançado, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

A DRJ rejeitou a arguição por entender que, em razão de o ITR/2008 ter sido recolhido em 01/09/2009 (e-fl. 245), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial teria sido deslocado "para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (01/01/2009), estendendo-se o direito de a autoridade administrativa constituir crédito tributário suplementar até 31/12/2013 (art.173, I, do CTN)".

Pois bem.

Conforme relatado, o caso em questão discute lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2008, e que, nos termos do art. 1º da

Lei nº 9.393/96, trata-se de tributo de apuração anual, cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, **em 1º de janeiro de cada ano.**

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). É ver a redação do referido dispositivo legal:

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. (...)

Consoante predica o § 4º, do art. 150, do CTN, a Fazenda dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, **contados da data do fato gerador, para realizar o controle da atividade praticada pelo sujeito passivo**, verificando se o pagamento antecipado foi ou não suficiente para o cumprimento da obrigação tributária.

A ausência de manifestação do Fisco no decurso do prazo implica na **homologação tácita** das atividades do contribuinte relativamente à antecipação do imposto, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação (§ 4º, do art. 150, do CTN).

Apenas nessas hipóteses, ou seja, em que o lançamento de ofício decorrente da não homologação dos procedimentos adotados pelo contribuinte constatar dolo, fraude ou simulação, é que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, se desloca para o artigo 173, I, não havendo que se dizer que o referido prazo pode ser aplicado aos lançamentos por homologação em que não tenha ocorrido pagamento. O simples inadimplemento do tributo não constitui prova de dolo, fraude ou simulação para fins de atrair a incidência do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Decerto, não é o pagamento antecipado do tributo que configura o lançamento por homologação, mas sim o dever legal de o contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido.

Entendimento em sentido contrário não se compatibiliza com o ordenamento vigente, pois retira a força normativa da regra especial do art. 150, § 4º, do CTN, condicionando sua aplicação à existência de pagamento *stricto sensu* (e do valor que o Fisco entende devido), exigência essa, sem respaldo legal.

Nesse mesmo sentido, o entendimento de José Souto Maior Borges¹:

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação do pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, parágrafo 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese possível, até em consequência de desconhecimento do concreto estado das coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. Por outro lado, em impostos como o IPI e o ICMS, sujeitos a

¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 397.

conta corrente fiscal, pode o crédito, em certo período, superar o débito, e, nada obstante, deverá o obrigado apresentar ao Fisco uma guia ‘negativa’ para fim de controle. E essa atividade deverá ser objeto de homologação. Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

Também não discrepa o entendimento de Paulo de Barros Carvalho²:

[...] o prazo decadencial prescrito pelo art. 150, § 4º, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, isto é, àqueles em que a legislação “atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Em tal caso, ainda que o contribuinte deixe de antecipar o pagamento, o lapso temporal tem início na data da ocorrência do fato gerador.

O lançamento por homologação não tem por pressuposto a realização do pagamento, mas o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. [...].

Na mesma toada, segue o entendimento de Renata Elaine Silva³:

7.7.3.1.1 Por que não aplicação do art. 173, I do CTN?

Estamos afirmando diante da não constituição do crédito e do não pagamento realizado pelo contribuinte a autoridade administrativa tem que constituir o crédito de ofício. A dúvida seria: por que não aplicar então a regra do art. 173, I do CTN, uma vez que estamos diante de um lançamento de ofício?

A hipótese em análise de não constituição do crédito, sem pagamento (total ou parcial), não se equipara àquela hipótese que analisamos na regra do direito n. 04, em que a contagem será deslocada para o art. 173, I do CTN, também não havia constituição do crédito e nem pagamento por parte do obrigado (contribuinte), mas necessariamente houve dolo, fraude ou simulação devidamente comprovado.

A simples conduta de não constituição do crédito e de não pagamento, não pode, por si só, denotar um caso praticado mediante dolo, fraude ou simulação. Mesmo porque as figuras exigem vontade (livre e consciente) de praticar uma conduta ilícita, que só pode receber esta atribuição se for devidamente provada. Portanto, apenas nesses casos (dolo, fraude e simulação) que o prazo é deslocado ao art. 173, I, do CTN. Apenas com a prova em processo administrativo regularmente constituído que se pode atribuir a esse tipo de conduta ao contribuinte (não constituição e não pagamento) a modalidade de exceção aludida pela última parte do art. 150, § 4º do CTN (pelos motivos que mencionamos no item 7.6.1).

Caso contrário, se entendêssemos que a simples não constituição do crédito permite o deslocamento da contagem do prazo de decadência para o art. 173, I do CTN, estaríamos equiparando a conduta da não constituição e do não pagamento à conduta dolosa, fraudulenta e simulada. Pode ocorrer, v.g, que o contribuinte não tenha constituído o crédito por meio de sua Declaração Mensal dos Débitos/Créditos de ICMS, mas mantém todo o controle por meio de seus livros de apuração, livro de notas fiscais etc., não há conduta dolosa apenas falta de entrega de dever instrumental de constituição de crédito (vide item 7.7.4.4). O artigo apenas excepciona a regra nos casos de conduta dolosa, fraudulenta e simulada, e uma simples falta de entrega de dever instrumental não pode assim ser interpretada. [...].

A despeito do posicionamento acima vesgartado, reconheço que o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o

² CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência no Direito Tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.) **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 84.

³ SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 228-239.

entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se:

a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte;

b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

É conferir a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No mesmo sentido, em acórdão mais recente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO PARCIAL. DECLARAÇÃO SEM O RESPECTIVO PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.

(...) III - Nos casos em que ocorre o pagamento parcial, o prazo decadencial para o lançamento suplementar do tributo sujeito a homologação é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. (...)

(STJ - AgRg no REsp: 1355722 PR 2012/0249722-7, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 26/04/2016, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/05/2016)

Pode-se sumariar as três condições postas pela Corte para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN:

- i. O tributo deve ser sujeito a lançamento por homologação;
- ii. Deve ocorrer pagamento antecipado do crédito tributário (ainda que inferior ao efetivamente devido);
- iii. O contribuinte não pode ter incorrido em fraude, dolo ou simulação.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

Conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 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)

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2008, verifico que as três condições legais aclaradas pela jurisprudência do STJ para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, na contagem do lustro decadencial, **foram clara e plenamente atendidas no caso concreto.**

- ✓ O caso trata de ITR, tributo sujeito à sistemática do lançamento por homologação (art. 150, do CTN);
- ✓ Houve recolhimento parcial do ITR, conforme **e-fl. 245**;
- ✓ A ocorrência de dolo, fraude ou simulação não foi sequer alegada pelo Fisco, não havendo nos autos qualquer prova ou indício de condutas dessa natureza.

Não se pode confundir recolhimento a menor do imposto com falta de recolhimento. **O pagamento antecipado de saldo devedor – condição para aplicação do art. 150, § 4º, foi realizado**, não se podendo alegar que não haveria o que o Fisco homologar.

Dessa forma, o fato gerador do ITR, exercício 2008, ocorreu em 01/01/2008, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Assim, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2012 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Nesse sentido, considerando que o fato gerador ocorreu em 1º/01/2008 e a ciência do lançamento foi dada em 08/11/2013 – por via postal (e-fl. 46), não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento já havia decaído.

A propósito, não cabe relativizar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quando o pagamento ocorre após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, eis que não há previsão legal para a adoção do prazo estipulado no art. 173, I, do CTN, nessas situações. Ademais, percebo que o pagamento, ainda que realizado posteriormente, **em 01/09/2009** (e-fl. 245), foi acrescido de multa e juros, o que, a meu ver, impõe a necessária aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, e o reconhecimento da decadência do presente crédito tributário.

Ademais, o lançamento considera-se realizado e só se perfectibiliza com a intimação do sujeito passivo acerca do ato de lançamento, sendo indiferente eventuais intimações anteriores em sede de procedimento de apuração de regularidade fiscal, tais como as intimações para apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, por serem atos meramente preparatórios.

Assim, entendo que deve ser reconhecido que o crédito tributário em questão foi constituído após o prazo decadencial legalmente previsto, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN.

Consolidando o raciocínio aqui exposto, entendo que deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

4. Mérito.

Sendo vencido na prejudicial de decadência, passo a enfrentar o mérito.

Conforme narrado, trata-se de crédito tributário de **R\$ 306.097,81**, concernente ao lançamento do ITR/2008, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 04/11/20013, incidentes sobre o imóvel denominado “Fazenda São Lourenço” (NIRF 2.818.248-0), com área total declarada de **2.864,0 ha**, localizado no município de Trajano de Moraes – RJ.

Após a análise dos documentos e da DITR/2008, a autoridade fiscal glosou integralmente as áreas declaradas de preservação permanente (**1.158,6 ha**) e de reserva legal (**528,0 ha**), além de desconsiderar o VTN declarado de **R\$ 896.430,02 (R\$ 313,00/ha)**,

arbitrando o valor de **R\$ 2.297.873,12 (R\$ 802,33/ha)**, com base no SIPT/RFB, com o consequente aumento das áreas tributável/aproveitável, do VTN tributável e da alíquota de cálculo, apurando imposto suplementar de **R\$ 136.766,82**.

A decisão recorrida decidiu por rejeitar a prejudicial de decadência e a preliminar de nulidade, além de, no mérito, considerar **improcedente** a impugnação, com a manutenção do imposto suplementar apurado pela Autoridade Fiscal.

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 263 e ss), repisando, em grande parte, sua linha de defesa, no sentido de que teria comprovado a existência da área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente (cf. laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo devidamente habilitado no CREA, mapa que compõe o laudo técnico, Anotação de Responsabilidade Técnica, além da Certidão de Inteiro Teor do Imóvel com averbação da reserva legal) e pela dispensabilidade do ADA para o reconhecimento da isenção.

Dessa forma, passo a examinar, nas linhas que seguem, a controvérsia existente em relação às áreas às quais o sujeito passivo pretende o reconhecimento da isenção.

4.1. Das exigências da Apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) e da Averbação da Área de Reserva Legal (ARL) para o reconhecimento da isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

A teor do disposto nos arts. 150 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).

A bem da verdade, não há necessidade de comprovação das informações utilizadas para apuração do imposto, seja na data de ocorrência do fato gerador do tributo ou na apresentação da DITR e pagamento do tributo, ou mesmo previamente a essas datas. Contudo, atribui-se ao contribuinte a responsabilidade pela correta apuração do imposto.

Sobre a exigência da **Apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o reconhecimento da isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)**, **é preciso esclarecer o que segue.**

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 ITR, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

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).

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das **Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal**, sendo necessário 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. A propósito, em relação à Área de Reserva Legal (ARL), este Conselho já sumulou o entendimento segundo o qual sua na matrícula do imóvel, em data anterior ao fato gerador, supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). É de se ver:

Súmula CARF nº 122

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Para a **área de preservação permanente**, portanto, apesar de ser desnecessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), sua existência deve ser comprovada com a apresentação de Laudo Técnico emitido por Engenheiro Agrônomo ou Florestal, acompanhado da ART, que apresente uma perfeita indicação do total de áreas do imóvel que se enquadram nessa definição e mencione especificamente em que artigo da Lei n.º 4.771/1965 (Código Florestal), com as alterações da Lei n.º 7.803/1989, a área se enquadra. São consideradas de preservação permanente as áreas definidas nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 4.771/1965, e há necessidade de identificação dessas áreas por meio de laudo técnico, com indicação dos dispositivos legais em que se enquadram, tendo em vista que, para as indicadas no art. 3º, também é exigida declaração por ato do Poder Público, consoante previsão nele contida.

Para além do exposto, no que diz respeito à necessidade prévia de averbação no registro de imóveis como condição para a concessão da isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), prevista no art. 10, II “a”, da Lei nº 9.393/96, o Superior Tribunal de Justiça⁴ 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.

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

⁴ 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.

averbação dotado de eficácia constitutiva, posto que, diferentemente do que ocorre com as áreas de preservação permanente, não são instituídas por simples disposição legal⁵.

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 ITR⁶. 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. 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.

⁵ Nesse sentido: STJ - EREsp 1027051/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 21.10.2013.

⁶ 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.

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 VOLUNTÁRIO - 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 CÂMARA - 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 CÂMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ACÓRDÃO: 2201-003.027 - Data de decisão: 12/04/2016)

Cumprido 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).

Para além do exposto, o entendimento aqui preconizado não foi alterado com a vigência do novo Código Florestal (Lei nº 12.651/2012). Segundo entendimento do STJ, o novo Código Florestal não pode retroagir para atingir o ato jurídico perfeito, os direitos ambientais adquiridos e a coisa julgada, tampouco para reduzir de tal modo e sem as necessárias compensações ambientais o patamar de proteção de ecossistemas frágeis ou espécies ameaçadas de extinção, a ponto de transgredir o limite constitucional intocável e intransponível da “incumbência” do Estado de garantir a preservação e a restauração dos processos ecológicos essenciais (art. 225, § 1º, I). Nesse sentido: AgRg no REsp n. 1.434.797/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 7/6/2016; AgInt no AREsp n. 1.319.376/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 4/12/2018, DJe 11/12/2018.

Ademais, a jurisprudência do STJ entende que a Lei n. 12.651/2012 (Novo Código Florestal), que revogou a Lei n. 4.771/1965, não suprimiu a obrigação de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis, mas apenas possibilitou que o registro seja realizado, alternativamente, no Cadastro Ambiental Rural - CAR. Nesse sentido: REsp n. 1.750.039/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/11/2018, DJe 23/11/2018; AgInt no AREsp n. 1.250.625/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6/11/2018, DJe 13/11/2018.

4.2. Da análise do caso concreto.

Feita as digressões acima sobre a legislação de regência, aplicando o entendimento aqui esposado ao caso dos autos, tem-se o seguinte.

No que se refere à **Área de Reserva Legal** pretendida (**528,0 ha**), faz-se necessário, portanto, o cumprimento da exigência específica de sua averbação tempestiva no registro de imóveis competente, à margem da matrícula do imóvel, até **01/01/2008** (data do fato gerador do ITR/2008 art. 1º da Lei 9.393/1996), nos termos da legislação de regência da matéria (art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/1.965, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.803/1989 e redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/2001; art. 11, § 1º, da IN/SRF nº 256/2002 e art. 12, § 1º, do Decreto nº 4.382/2002 – RITR).

No caso em tela, consta dos autos a averbação tempestiva em **12/11/1997**, conforme matrícula AV02 nº 806 da certidão de inteiro teor do registro imobiliário (e-fls. 32 e ss), da área de reserva legal de **528,0 ha**, considerando-se cumprida essa exigência para a área pretendida para o ITR/2008.

A propósito, conforme assinalado anteriormente, este Conselho já sumulou o entendimento segundo o qual sua averbação na matrícula do imóvel, em data anterior ao fato gerador, supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). É de se ver:

Súmula CARF nº 122

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, faz-se necessário restabelecer a **Área de Reserva Legal** declarada, no montante de **528,0 ha**.

No que se refere à **Área de Preservação Permanente** pretendida (**1.158,6 ha**), apesar de ser desnecessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), sua existência deve ser comprovada com a apresentação de Laudo Técnico emitido por Engenheiro Agrônomo ou Florestal, acompanhado da ART, que apresente uma perfeita indicação do total de áreas do imóvel que se enquadram nessa definição e mencione especificamente em que artigo da Lei n.º 4.771/1965 (Código Florestal), com as alterações da Lei n.º 7.803/1989, a área se enquadra. São consideradas de preservação permanente as áreas definidas nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 4.771/1965, e há necessidade de identificação dessas áreas por meio de laudo técnico, com indicação dos dispositivos legais em que se enquadram, tendo em vista que, para as indicadas no art. 3º, também é exigida declaração por ato do Poder Público, consoante previsão nele contida.

No caso em questão, entendo que o conjunto probatório anexado pelo sujeito passivo, permite concluir pela existência do total de 1.158,6 a título de Área de Preservação Permanente (APP), não sendo possível acatar extensão maior, considerando ter sido este o montante declarado pelo sujeito passivo.

Assim, com base no livre convencimento motivado, entendo razoável considerar o total de 1.158,6 a título de Área de Preservação Permanente (APP), constante no Laudo Técnico de e-fls. 26 e ss, elaborado no ano-calendário 2007, e que é exatamente o montante que consta na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Deixo de considerar o montante mencionado no Laudo Técnico acostado aos autos em sede de Impugnação, eis que fora elaborado no ano-calendário 2013, não servindo como prova suficiente para o exercício do presente lançamento (2008).

Dessa forma, entendo pelo restabelecimento da Área de Preservação Permanente declarada, no montante de **1.158,6 ha**.

Para além do exposto, deixo esclarecido que a alíquota correspondente aplicada sobre o VTN leva em consideração o grau de utilização do imóvel, que é a relação entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, segundo os parâmetros mantidos no lançamento de ofício (art. 10, inciso VI, c/c art. 11, e Anexo, da Lei nº 9.393, de 1996).

Por fim, esclareço que sobre o VTN, arbitrado pela fiscalização com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), trata-se de matéria não litigiosa, conforme assentado pela decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto, sendo vencido em relação à prejudicial de decadência, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) restabelecer a Área de Preservação Permanente declarada, no montante de **1.158,6 ha**; (ii) restabelecer a Área de Reserva Legal declarada, no montante de **528,0 ha**.

Deixo esclarecido, por derradeiro, que a alíquota correspondente aplicada sobre o VTN leva em consideração o grau de utilização do imóvel, que é a relação entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, segundo os parâmetros mantidos no lançamento de ofício (art. 10, inciso VI, c/c art. 11, e Anexo, da Lei nº 9.393, de 1996).

Ademais, 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 incidir sobre o saldo remanescente apurado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada.

A divergência em relação ao voto do relator restringe-se à decadência.

DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos ao denominado lançamento por homologação, tal como o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o prazo que dispõe o Fisco para efetivar a constituição de crédito suplementar de diferenças apuradas, via de regra, rege-se pelo § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, o prazo de cinco anos é contado da data do fato gerador:

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.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No lançamento por homologação o contribuinte tem o dever legal de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido, efetivando, ao final, o pagamento correspondente.

Uma vez ocorrido o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, mesmo que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador, nos termos do CTN, art. 150, § 4º, acima citado.

Na falta de pagamento, não haverá objeto para homologação. A partir do dia seguinte ao vencimento, a Administração Tributária está autorizada a realizar o lançamento de ofício da diferença do tributo devido e não constituído pelo contribuinte mediante confissão em declaração fiscal.

Em tal circunstância de inexistência de antecipação de pagamento, começará a fluir o prazo para o lançamento de ofício, cuja contagem, necessariamente, deverá respeitar o inciso I do art. 173 do CTN, segundo o qual o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por óbvio, eventual pagamento efetuado pelo sujeito passivo em data posterior não poderá produzir efeito para alterar o termo inicial da contagem do prazo decadencial, em evidente prejuízo ao credor.

No caso em apreço, o lançamento diz respeito ao exercício de 2008, cujo fato gerador se deu no dia 1/1/2008. **O recolhimento em atraso do imposto efetivou-se no dia 30/09/2009, portanto após a data de vencimento fixada na legislação tributária em 30/09/2008** e após ter começado a fluir o prazo decadencial do CTN, art. 173, I.

Tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento em 8/11/2013, não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento permanecia incólume segundo a contagem do prazo decadencial pelo inciso I do art. 173 do CTN, podendo o lançamento ter sido efetuado até 31/12/2013.

Sendo assim, voto por afastar a prejudicial de decadência.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier