



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



**Processo nº** 10830.720384/2007-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-007.668 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 4 de junho de 2020  
**Recorrente** JAIME TADÃO MARUYAMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

**ERRO NA DECLARAÇÃO. ÁREA UTILIZADA PELA ATIVIDADE RURAL. INCLUSÃO OU ALTERAÇÃO.**

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a incluir ou a alterar área utilizada pela atividade rural com a finalidade de reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

**VALOR DA TERRA NUA (VTN). MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

Quando o autuado deixa de contestar o arbitramento do valor da terra nua, por ocasião da impugnação, configura-se a preclusão, que impossibilita a apreciação da matéria pelo órgão julgador de segunda instância.

**ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL ATÉ A DATA DO FATO GERADOR. REQUISITO LEGAL.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), por meio do Acórdão nº 04-16.906, de 06/03/2009, cujo dispositivo considerou procedente o lançamento, mantendo a exigência do crédito tributário lançado (fls. 156/165):

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

Exercício: 2004

#### **Preservação Permanente - Reserva Legal**

Para que a Área de Preservação Permanente ~ APP seja isenta, além de constar de laudo técnico especificando em quais artigos da legislação se enquadram, é necessário seu reconhecimento mediante Ato Declaratório Ambiental - ADA. Cujo requerimento deve ser protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, em até seis meses após o prazo final para entrega da Declaração do ITR. Da mesma forma as Áreas de Utilização Limitada – AUL, como a Área de Reserva Legal - ARL, necessitam do ADA no prazo legal para sua isenção, além de estarem averbadas na matrícula do imóvel até a data da ocorrência do fato gerador.

#### **Isenção**

Por determinação legal, a legislação tributária para concessão de benefício fiscal interpreta-se literalmente. Assim, se não atendidos os requisitos legais para a isenção, a mesma não deve ser concedida.

Lançamento Procedente

Para o **exercício de 2004**, foi emitida a **Notificação de Lançamento nº 08104/00045/2007**, relativa ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de juros e multa de ofício, decorrente do procedimento de revisão da declaração do imóvel “**Fazenda Morungaba**”, localizado no município de Indaiatuba (SP), cadastro fiscal sob o nº 3.835.572-8 e área total de 182,4 ha (fls. 03/06).

Após regular intimação da fiscalização tributária, o contribuinte deixou de comprovar a **Área de Preservação Permanente (APP) de 36,0 ha** e a **Área de Utilização Limitada (AUL) de 70,0 ha**, motivo pelo qual as áreas declaradas não foram homologadas como impróprias para a atividade rural.

Também não comprovou o **Valor da Terra Nua (VTN)** declarado, por meio da apresentação de laudo de avaliação, em conformidade com a NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). Em consequência, o agente fiscal arbitrou o VTN com base nos dados extraídos do Sistema de Preços de Terras (SIPT).

Cientificado da autuação em 27/12/2007, através de edital afixado na repartição pública, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 56/58 e 59/67).

Intimado por via postal em 16/06/2009 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 13/07/2009, conforme carimbo de protocolo, no qual invoca, em síntese, os seguintes fundamentos de fato e de direito para a reforma do acórdão de primeira instância (fls. 167/169 e 176/187):

(i) a propriedade rural possui um total de 36,49 ha de área de reserva legal por interesse ambiental, cuja averbação na matrícula do imóvel se deu no dia 29/09/2008, no 2º Cartório de Registros de Indaiatuba (SP);

(ii) para fins de exclusão da área tributável do imóvel rural, é suficiente a existência da área de reserva legal/preservação permanente, segundo a definição do Código Florestal, prescindindo de Ato Declaratório Ambiental (ADA) ou de averbação da área ambiental em cartório;

(iii) por tal motivo, não há respaldo em lei para impedir a isenção na hipótese de falta de averbação da área de reserva legal ou da sua averbação tardia;

(iv) o grau de utilização efetivo da propriedade rural é igual a 87,4%, o que implica uma alíquota de 0,07% para apuração do valor do imposto;

(v) a Fazenda Morungaba possui uma área aproveitável de 142 ha, com 10 ha destinados a produtos vegetais e 114 ha de área de pastagens, tendo em conta o arrendamento de terras para a atividade rural; e

(vi) cabe o ajuste do VTN, conforme laudo de avaliação anexado aos autos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

## **Admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

## Julgamento em Conjunto

Nesta mesma sessão do colegiado, estão sendo julgados em conjunto os processos administrativos nº 10830.720378/2007-99, 10830.720384/2007-46 e 10830.720391/2007-48, relativos aos exercícios de 2003 a 2005, decorrentes de revisão das declarações de ITR apresentadas para o imóvel Fazenda Morungaba.

## Mérito

O agente responsável pelo procedimento de fiscalização solicitou do contribuinte a comprovação da área declarada a título de preservação permanente, comprovação da área declarada de utilização limitada e, por último, comprovação do valor da terra nua declarado, mediante laudo de avaliação do imóvel.

Naquele momento, como admite o recorrente, não possuindo os documentos pertinentes à comprovação dos dados, nada apresentou à fiscalização tributária, o que deu ensejo ao lançamento fiscal.

No contencioso administrativo fiscal, pleiteia a exclusão da área de reserva legal/preservação permanente de 36,4 ha, bem como a aceitação de áreas arrendadas para composição do grau de utilização do imóvel rural. Faz um resumo das áreas do imóvel, nos termos a seguir (fls. 185/186):

- a) área total do imóvel: 182,4 hectares;
- b) área de preservação permanente: 36,4 hectares;
- c) área tributável: 146 hectares;
- d) área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas a atividade rural: 4 hectares;
- e) área aproveitável 142 hectares;
- f) área de produtos vegetais: 10 hectares;
- g) área de pastagens: 114 hectares;
- h) área utilizada na atividade rural: 124 hectares.

**ÁREA EFETIVAMENTE APROVEITADA: 124 HECTARES;**

**ÁREA DE RESERVA AMBIENTAL: 36,4 HECTARES;**

**ÁREA NÃO UTILIZADA 22 HECTARES.**

**PORCENTAGEM DE UTILIZAÇÃO: 87,4%**

Pois bem. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a incluir ou a alterar área utilizada para a atividade rural com a finalidade de reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Eis a redação do § 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, aplicável por analogia ao lançamento por homologação:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

No presente caso, o declarante informou unicamente a existência de áreas de pastagens de 72,4 ha, o que restou mantido pela fiscalização (fls. 05).

Após a notificação do lançamento de ofício, no âmbito do contencioso administrativo fiscal é inviável a pretensão do contribuinte de reduzir a área não utilizada pela atividade rural, para incluir 10 ha de área plantada como produtos vegetais e aumentar a área servida de pastagens para 114 ha.

Aliás, o pedido transborda dos limites do litígio instaurado com a notificação de lançamento, resultado da revisão da declaração entregue pelo contribuinte, visto que o procedimento fiscal manteve inalterada a distribuição da área do imóvel utilizada pela atividade rural, tal como declarada.

Por outro lado, o contribuinte declarou área de preservação permanente de 36,0 ha e área de utilização limitada de 70,0 ha (fls. 05). Afirma, entretanto, que as áreas de interesse ambiental correspondem tão somente a 36,4 ha, devendo ser excluídas da área tributável do imóvel rural.

Malgrado a alusão no recurso voluntário sobre existência de área de preservação permanente de 36,4 ha no imóvel rural, efetivamente os autos estão desprovidos de prova do seu enquadramento nas hipóteses do Código Florestal, instituído pela Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, vigente na época dos fatos, em especial no art. 1º, § 2º, inciso II, art. 2º e art. 3º, os quais delimitam a localização ou a destinação de florestas e demais formas de vegetação natural consideradas de preservação permanente.

Pelo contrário, a documentação carreada ao processo administrativo pelo recorrente aponta com clareza para uma área de reserva legal, denominada de reserva de área verde, correspondente a 20 % da área total do imóvel rural (fls. 187/201).

Para melhor análise dos fatos, reproduzo a averbação feita na matrícula do imóvel rural (fls. 200):

(...)

AV6/37.253 (RESERVA DE ÁREA VERDE)'. Indaiatuba, 29 de setembro de 2008.  
Conforme Termo de Responsabilidade de Preservação de Reserva Legal, emitido pela

Secretaria do Meio Ambiente – Coordenadoria de Licenciamento Ambiental e Proteção de Recursos Naturais – Departamento Estadual de Proteção de Recursos Naturais, sob nº 27166/2008 (nº do Processo SMA/DEPRN 1584/2008), datado de Jundiaí-SP, em 25 de abril de 2008, verifica-se que JAIME TADÃO MARUYAMA E OUTRO, comprometeram-se a preservar e a recuperar, quando necessário, a área verde compreendida nos limites indicados e perfeitamente delimitada na planta topográfica e no local, não podendo nela ser feita qualquer intervenção na vegetação, a não ser com autorização do órgão ambiental competente. A área de RESERVA VERDE é de 36,493320 ha, correspondendo a 20,00% da área total da propriedade, devidamente descrita e confrontada a seguir: ÁREA DE PRESERVAÇÃO (...).

A área de reserva legal é um exemplo de área de interesse ambiental de utilização limitada, passível de exclusão da área tributável do imóvel rural, nos termos da alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Copio a redação do dispositivo de lei, ao tempo do fato gerador da obrigação tributária do presente processo:

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

(...)

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

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

(...)

Para a definição de área de reserva legal, reporta-se o dispositivo transcrito, expressamente, às prescrições do Código Florestal.

O art. 16 do Código Florestal instituído pela Lei nº 4.771, de 1965, estabelecia os limites para a constituição da reserva legal, assim como a necessidade de sua averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel rural. Transcrevo o § 8º desse artigo:

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:

(...)

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.

(...)

§ 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. (destaquei)

(...)

A averbação é um ato dotado de eficácia constitutiva, condicionante do direito de usufruir a redução do imposto. Para escapar à incidência tributária é indispensável a prévia averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, obrigação esta que incumbe ao proprietário do imóvel rural.

Em outros dizeres, para surtir efeitos tributários a averbação na matrícula do imóvel deverá ocorrer até a data da ocorrência do fato gerador do imposto como prova da existência da área de reserva legal.

A propósito, esta última afirmativa é corroborada pelo § 1º do art. 12 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR:

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 n.º 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 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.

(...)

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a atual jurisprudência é firme no sentido da necessidade de averbação tempestiva da área de interesse ambiental junto à matrícula do imóvel rural.

Para ilustrar as decisões, transcrevo a ementa de acórdão a seguir, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

Exercício: 1999

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO.**

A área declarada a título de utilização limitada (reserva legal) que se encontra devidamente comprovada nos autos por meio de averbação na matrícula do registro do imóvel, deve ser excluída da área tributável para efeito de cálculo do ITR, desde que efetuada até a ocorrência do fato gerador.

Todavia, na hipótese dos autos observa-se que não houve averbação tempestiva da área, o que deveria ocorrer antes do fato gerador.

(2ª Turma da CSRF, Acórdão n.º 9202-008.623, de 19/02/2020, relatora conselheira Ana Paula Fernandes).

Tal linha de raciocínio sobre a eficácia constitutiva da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, para efeitos tributários, está alinhada com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ITR. RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS. NECESSIDADE. ATO CONSTITUTIVO. MULTIFÁRIOS PRECEDENTES DESTES STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. A isenção de ITR, garantida às áreas de reserva legal, depende, para sua eficácia, do ato de averbação na matrícula do imóvel, no Registro Imobiliário competente, porquanto tal formalidade revela natureza constitutiva, e não apenas declaratória.

II. De fato, "nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, 'é imprescindível a averbação da área de reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, para que o contribuinte obtenha a isenção do imposto territorial rural prevista no art. 10, inc. II, alínea 'a', da Lei n. 9.393/96' (AgRg no REsp 1.366.179/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/02/2014, DJe 20/03/2014)" (STJ, AgRg no AREsp 684.537/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2015).

(2ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.450.992/SC, relatora Ministra Assusete Magalhães, sessão de 15/03/2016).

Segundo atesta o recurso voluntário, a averbação foi feita à margem da matrícula do imóvel rural somente no dia 29/09/2008 (AV6/37.253), ou seja, posteriormente à data do fato gerador do imposto, inclusive após a própria ciência da notificação de lançamento (fls. 197/202).

Por derradeira alegação, o recorrente postula a revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, a partir de laudo de avaliação do imóvel rural juntado com o recurso voluntário (fls. 206/249).

Contudo, a interposição do recurso voluntário transfere ao órgão de segunda instância o reexame da matéria decidida pelo acórdão de primeira instância. Salvo questão de ordem pública, o recurso não remete à instância recursal o conhecimento de matéria não contestada expressamente quando da impugnação do lançamento.

Nesse sentido, confira-se o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A decisão de piso considerou a matéria do VTN não impugnada pelo contribuinte. Agiu bem o acórdão recorrido, basta ver a peça de impugnação protocolada. Ao deixar de impugnar o arbitramento do VTN, ocorreu a preclusão do direito de fazê-lo por ocasião da interposição do recurso voluntário (fls. 59/67).

Em suma, portanto, não merece reforma a decisão de piso.

**Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess