



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.720026/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.524 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrente ELIO MOREIRA DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. ARTIGO 147 CTN.

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.

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).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a área de preservação permanente declarada de 23,0 ha. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo que negavam provimento ao recurso. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 11030.720012/2007-06, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, André Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 2401-007.523, de 03 de março de 2020, que lhe serve de paradigma.

Exige-se do interessado o pagamento do crédito tributário lançado em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, relativamente ao ITR, aos juros de mora e à multa por informação inexata na Declaração do ITR — DIAC/DIAT do ano-calendário em questão, referente ao imóvel rural denominado Fazenda Roseira.

Inicialmente, com a finalidade de viabilizar a análise dos dados declarados, especialmente as áreas isentas, 23,0 hectares de Área de Preservação Permanente — APP, e 390,0 ha de Área de Utilização Limitada — AUL, e o Valor da Terra Nua — VTN, o interessado foi intimado a apresentar, com base na legislação pertinente detalhada no Termo de Intimação de folhas, os documentos pertinentes.

Em atendimento à intimação, o interessado explicou das matas, as quais disse existirem, somente, pela consciência de preservação do ambiente, que se trata de áreas íngremes, com muitos morros e que se houver desmatamento prejudicaria toda a região onde se insere, mas, que não há regularização junto ao IBAMA ou qualquer outro Órgão.

Em virtude da ausência de comprovantes que possibilitariam a isenção das áreas preservadas as mesmas foram glosadas. Relativamente ao VTN, por estar sub-avaliado em comparação com os demais imóveis da região e não haver sido apresentado o laudo solicitado, o mesmo foi alterado com base na tabela do SIPT.

Apurado o crédito tributário lavrou-se Notificação de Lançamento – NL, a qual foi dada ciência ao contribuinte. Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação, na qual alegou em resumo, o seguinte:

1. Em *Os Fatos* disse haver-se surpreendido quanto ao lançamento.
2. Reproduziu o quadro de distribuição das áreas de seu imóvel conforme declarado e disse concordar com a avaliação do VTN.
3. Em *O Direito — Mérito*, tratou, longamente, de sua discordância quanto à glosa; invocou a verdade material; reproduziu jurisprudência administrativa que trata de tema similar e que aceita as áreas preservadas pela simples declaração do contribuinte; destacou o mapa juntado com laudo técnico que delimitam as APP e ARL, para dizer, entre outros assuntos, estar sendo punido por ter mantido as áreas preservadas e inalteradas.
4. Após outros argumentos em *Da legislação aplicável* destacou a que determina não ser necessária a comprovação das APP e ARL no momento da entrega da declaração e, tratando *Da Perícia*, disse que em caso de os argumentos não serem suficientes requereu a realização da mesma.
5. Em *A Conclusão*, à vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer: a) Seja acolhida a impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado. b) Alternativamente, que os valores lançados sejam revistos conforme laudo pericial apresentado considerando os seguintes valores: (fez um quadro demonstrativo com os valores que pretende sejam aceitos). c)

Requeru, ainda, que seja realizada a perícia da área e para tanto nomeou perito, bem como apresentou os quesitos a serem respondidos.

6. Instruiu sua impugnação com a documentação de fls., composta por: Laudo, cópia da NL; cópia de declarações do ITR de diversos exercícios, entre outros.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, cujo dispositivo do acórdão prolatado considerou o lançamento procedente, com a manutenção do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

A concessão de isenção de ITR para as Áreas de Preservação Permanente - APP ou de Utilização Limitada - AUL está vinculada à comprovação de sua existência, como laudo técnico específico e averbação na matrícula, respectivamente, e de sua regularização junto aos órgãos ambientais competentes, como o 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. A prova de uma não exclui a da outra.

Lançamento Procedente

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário, repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, além de tecer comentários sobre o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora

Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 2401-007.523, de 03 de março de 2020, paradigma desta decisão.

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 recorrente alega a nulidade da decisão de piso, por cerceamento de defesa, tendo em vista que fora indeferido o pedido de perícia para se constatar a existência das áreas de preservação permanente e reserva legal no imóvel de sua propriedade.

Contudo, sem razão ao recorrente.

De início, entendo que agiu com acerto a decisão de piso ao decidir pelo indeferimento do pedido de perícia, eis que tal instrumento não serve para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da prova pericial, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

O presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova, conforme se verá.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de piso, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa. Também entendo pela ausência de pertinência do pedido de perícia ou mesmo a conversão do feito em diligência, eis que o ônus de comprovar a isenção das áreas declaradas, conforme visto, compete ao contribuinte e não à fiscalização.

3. Mérito.

Inicialmente, é preciso esclarecer que o objeto do lançamento em epígrafe, de acordo com o “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido” (fl. 10), consiste nos seguintes pontos: (i) glosa da área de preservação permanente, declarada como de 23,0 ha; (ii) glosa da área de utilização limitada, declarada como de 390,0 ha; (iii) arbitramento do VTN do imóvel. É ver o que consta na “Descrição dos Fatos” (fls. 04/05):

[...] Em trabalho de revisão de declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR deste exercício, com a finalidade de comprovar a legalidade das áreas declaradas como ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE e ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação que comprove a legalidade das áreas não-tributáveis declaradas.

Para exclusão das áreas de preservação permanente da incidência do ITR é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao Ibama e que as áreas assim declaradas atendam ao disposto na legislação pertinente. (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 12, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, art. 12; RITR/2002, art. 10, § 32; IN SRF nº 256, de 2002, art. 92, § 32)

Para exclusão das áreas de reserva legal da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao Ibama (até 06 (seis) meses, contados a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração), que as áreas estejam averbadas no registro de imóveis competente e aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, na data de ocorrência do fato gerador (12 de janeiro do ano calendário), e que atendam ao disposto na legislação pertinente. (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, § 82, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, art. 12; Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 12, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, art. 12; RITR/2002, arts. 10, § 32, e 12, caput e § 12; IN SRF nº 256, de 2002, arts. 92, § 32, e 11, § 12). Em resposta a intimação, o contribuinte declara não possuir a documentação que comprove a legalidade das áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada. Assim, GLOSA-SE a área de 23,0 ha declarada como ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE e 390,00 ha como ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.

Verificamos, ainda, que os valores declarados pelo contribuinte apresentam significativa divergência com os valores declarados pelos demais contribuintes do município de Lagoa Vermelha, bem como se comparado com imóveis localizados em municípios limítrofes, os quais se assemelham em características tais como relevo, solo, clima e aptidão.

Neste exercício, o valor médio da terra nua VTN médio declarado pelos contribuintes de Lagoa Vermelha foi de R\$ 1.589,30/ha. Além disso, na análise da evolução do VTN-médio do município para os anos de 2002 a 2005, verifica-se a evolução dos valores declarados, os quais são consideravelmente superiores aos informados pelo contribuinte (2002) R\$ 1.676,22, (2003) R\$ 1.589,30, (2004) R\$ 1.917,98, (2005) R\$ 2.069,68. Ainda, se observamos os municípios limítrofes como Caseiros, por exemplo, em 2003, o VTN-médio foi de R\$ 1.933,69/ha. Para o imóvel em questão o VTN declarado foi de R\$ 575,76/ha (R\$ 532.000,00/924,0 ha). Assim, verifica-se que há indícios de subavaliação do imóvel declarado.

A Lei nº 9.393/96 estabelece, em seu art. 14, que no caso de subavaliação do valor do imóvel, a Secretaria da Receita Federal procederá a determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistemas a ser por ela instituído, e os dados de Área total, Área tributável e Grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

Conforme mencionado, para o município de LAGOA VERMELHA, os valores constantes do SIPT sistema de Preços de Terra, instituído através da Portaria SRF nº. 447 de 28/03/2002, obtido pelos VTN médios declarados, para o exercício de 2003, está evidenciado no extrato anexo, qual seja, R\$ 1.589,30/ha.

A fim de comprovar-se o valor declarado, o contribuinte foi intimado a apresentar Laudo de Avaliação do Imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT, com grau de fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica ART registrada no CREA, contendo todos os elementos da pesquisa.

Tal solicitação funda-se nas normas regulamentadoras da engenharia de avaliações (Lei nr. 5.194, art.72 c, Resoluções CONFEA nr. 218 e nr. 345) as quais definem dentre as atribuições profissionais do engenheiro, do arquiteto e do engenheiro-agrônomo a de efetuar estudos, projetos, análises, avaliações, vistorias, perícias, pareceres e divulgação técnica. Por sua vez, a NBR 14653, parte 3- Avaliação de bens imóveis rurais, estabelece no item 1.2 que esta parte da ABNT NBR 14.653 é exigível em todas as manifestações técnicas escritas, vinculadas às atividades de Engenharia de Avaliações de imóveis rurais.

Porém, o contribuinte não apresentou o laudo solicitado.

Assim, diante da significativa discrepância existente entre os valores declarados pelo contribuinte e os constantes no SIPT, bem como ante a não comprovação dos valores declarados através de laudo de avaliação que atenda as prescrições da NBR 14.653, revisamos os valores declarados tendo por base o valor constante no SIPT para o ano de 2003 (R\$ 1.589,30/ha ano 2003), perfazendo, assim, o valor total de terra nua em R\$ 1.468.513,20:

(A) Área total do imóvel declarada = 924,0 ha

(B) VTN/ha = R\$ 1.589,30/ha

VTN do imóvel (A*B) = R\$ 1.468.513,20.

Em seu recurso, o contribuinte pugna pelo reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, alegando que as mesmas devem ser excluídas da base de cálculo do ITR, independentemente da averbação junto à matrícula do imóvel e/ou apresentação do ADA (ato declaratório ambiental). Alega, ainda, que a existência ou não das referidas áreas não seria matéria controvertida, eis que o próprio fisco teria reconhecido sua existência.

Inicialmente, cabe observar que a lide deve estar adstrita ao montante declarado pelo contribuinte e glosado pela fiscalização, conforme consta no documento “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido” (fl. 10).

Isso porque, não cabe ao recorrente pleitear a retificação de sua DIAT, aproveitando a oportunidade do recurso para a alteração das áreas declaradas, bem como a inclusão de áreas não declaradas.

Curvando-me ao entendimento deste Colegiado, formo a convicção no sentido de que o procedimento adequado deveria ser a retificação da

declaração, antes de notificado o lançamento, para a alteração das áreas declaradas ou inclusão de áreas não declaradas, na referida DIAT/ITR.

Cabe destacar que o Recurso Voluntário não é o instrumento adequado para requerer para a inclusão de áreas não declaradas e retificação de áreas declaradas, eis que, conforme dicção conferida pelo § 1º, do art. 147, do CTN, 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.

Nessa linha de pensamento, posteriormente ao lançamento tributário, não poderia mais a Administração Fazendária retificar o referido ato, em observância do princípio da imutabilidade do lançamento. A esse respeito, é de se ver as seguintes decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR. ERRO NA DECLARAÇÃO QUANTO AO TAMANHO DO IMÓVEL. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE POR INICIATIVA DO CONTRIBUINTE OU DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 147, §§ 1º e 2º, DO CTN. PRECEDENTE (RESP 770.236-PB, REL. MIN. LUIZ FUX, DJ 24/09/2007) 1. O lançamento pode ser revisto se constatado erro em sua feitura, desde que não esteja extinto pela decadência o direito de lançar da Fazenda. Tal revisão pode ser feita de ofício pela autoridade administrativa (art. 145, inciso III, c/c 149, inciso IV, do CTN) e a pedido do contribuinte (art. 147, § 1º, do CTN). 2. É cediço que a modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Fazendária não é possível a partir da notificação do lançamento, consoante o disposto pelo art. 147, § 1º, do CTN, em face do princípio geral da imutabilidade do lançamento. Contudo pode o sujeito passivo da obrigação tributária se valer do Judiciário, na hipótese dos autos mandado de segurança, para anular crédito oriundo de lançamento eventualmente fundado em erro de fato, em que o contribuinte declarou, equivocadamente, base de cálculo superior à realmente devida para a cobrança do Imposto Territorial Rural. 3. Recurso especial não provido

(STJ - REsp: 1015623 GO 2007/0296123-5, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 19/05/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: 20090601 --> DJe 01/06/2009)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. ITR. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO. ART. 147, § 1º, DO CPC. CORREIÇÃO DO ERRO PELO PODER JUDICIÁRIO. POSSIBILIDADE. 1. A modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Fazendária fica obstada a partir da notificação do lançamento, consoante o disposto pelo art. 147, § 1º, do CTN. Isto porque, com o lançamento encerra-se o procedimento administrativo, ficando a Fazenda, por força do princípio geral da imutabilidade do lançamento, impedida de alterá-lo. 2. Isto significa, consoante a melhor doutrina, que: "(...) Após a notificação, a declaração do sujeito passivo não poderá ser retirada. É o que preleciona o § 1º. Isto significa que, uma vez notificado do lançamento, não poderá pretender o sujeito passivo a sua modificação por parte da Administração Fazendária. Qualquer requerimento nesse sentido será fatalmente indeferido. O procedimento administrativo está encerrado e a Fazenda não poderá modificá-lo, em decorrência do princípio geral da imutabilidade do lançamento. Assim, uma vez feita a notificação ao contribuinte, não poderá a Administração, de ofício, ou a requerimento deste, alterar o procedimento já definitivamente

encerrado."(in"Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2: arts. 96 a 218, Ives Gandra Martins, Coordenador - 4.^a ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 316/317) 3. Deveras, mesmo findo referido procedimento, é assegurado ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito de pretender judicialmente a anulação do crédito oriundo do lançamento eventualmente fundado em erro de fato, como sói ser o ocorrido na hipótese sub examine e confirmado pela instância a quo com diferente âmbito de cognição do STJ (Súmula 07), em que adotada base de cálculo muito superior à realmente devida para a cobrança do Imposto Territorial Rural incidente sobre imóvel da propriedade da empresa ora recorrida. Matéria incabível nos embargos na forma do art. 38 da Lei n.º 6.830/80. 4. O crédito tributário, na expressa dicção do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e, esta, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato impositivo, previsto na hipótese de incidência, que tem como medida do seu aspecto material a base impositiva (base de cálculo). 5. Consectariamente, o erro de fato na valoração material da base impositiva significa a não ocorrência do fato gerador em conformidade com a previsão da hipótese de incidência, razão pela qual o lançamento feito com base em erro" constitui "crédito que não decorre da obrigação e que, por isso, deve ser alterado pelo Poder Judiciário. 6. Recurso especial desprovido.

(STJ - REsp: 770236 PB 2005/0124362-1, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 14/08/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 24/09/2007 p. 252)

Nesse desiderato, cabe reforçar que a retificação da DITR que vise a inclusão ou a alteração de área a ser excluída da área tributável do imóvel, somente será admitida nos casos em que o contribuinte demonstre a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração, e antes de notificado o lançamento, não sendo essa a hipótese dos autos.

Dessa forma, a presente lide se resume aos seguintes pontos: (i) glosa da área de preservação permanente, declarada como de 23,0 ha; (ii) glosa da área de utilização limitada, declarada como de 390,0 ha.

Por fim, cabe ressaltar que o recorrente não contesta o Valor da Terra Nua (VTN) apurado pela fiscalização, motivo pelo qual, trata-se de matéria não litigiosa.

Ao que se passa a analisar.

Pois bem. De início, destaco que, de fato, a motivação da glosa da área de preservação permanente, por parte da fiscalização, foi a ausência de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao Ibama. Em relação à área de utilização limitada/reserva legal, a motivação da glosa foi a ausência de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao Ibama, bem como a ausência de averbação de tal área no registro de imóveis competente e aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, na data de ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, não está em discussão a existência ou não das áreas declaradas. Tais conclusões são facilmente obtidas pela leitura do documento "Descrição dos Fatos" (fls. 04/05), transcrito parcialmente acima.

Nessa senda, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR¹, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

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).

A propósito, este Conselho já sumulou o entendimento segundo o qual 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). 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, 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, 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.

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

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

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

¹ É ver os seguintes precedentes: REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007; REsp 1.112.283/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/6/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007 e REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2/8/2004; AgRg no REsp 1.395.393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/03/2015.

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

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

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

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

(...)

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

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

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§ 1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

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

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

(...)

II - a averbação:

(...)

22. da reserva legal.

Assim, para o gozo da isenção do ITR no caso de área de reserva legal, é imprescindível a averbação prévia da referida área na matrícula do imóvel, sendo o ato de averbação dotado de eficácia constitutiva, posto

que, diferentemente do que ocorre com as áreas de preservação permanente, não são instituídas por simples disposição legal³.

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

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

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

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

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

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

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

ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO.

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

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

ISENÇÃO. **RESERVA LEGAL.**

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

(CARF - Segunda Seção - QUARTA 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)

Cumprir 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).

Em relação ao caso dos autos, entendo pelo restabelecimento da Área de Preservação Permanente, no montante de 23,0 ha. Não cabe, a propósito, a alteração da referida área para a inclusão de montante superior ao que consta na referida declaração, eis que, conforme dicção conferida pelo § 1º, do art. 147, do CTN, 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,** não sendo essa a hipótese dos autos.

Já em relação à Área de Utilização Limitada/Reserva Legal, entendo que agiu corretamente a decisão de piso, eis que, embora a averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel, em data anterior ao fato gerador, tenha o condão de suprir a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA), nos termos da Súmula CARF nº 122, o contribuinte sequer comprovou a averbação da referida área. Dessa

forma, reputo como correta a glosa da área declarada de 390,0 ha conforme efetuado pela fiscalização.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de restabelecer a Área de Preservação Permanente declarada de 23,0 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.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a área de preservação permanente declarada de 23,0 ha.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier