



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

Processo n° 11070.720019/2007-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.952 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2019
Matéria ITR
Recorrente PAULO DE MORAES SASSO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. SEM AVERBAÇÃO ANTES DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NÃO EXCLUSÃO DA BASE DE CALCULO.

Para ser excluída da base de cálculo do ITR, a área correspondente à reserva legal deverá estar averbada junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do referido tributo.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. GLOSA. EFEITO TRIBUTÁRIO. SEM EFEITO DE MULTA AMBIENTAL.

A glosa da área de reserva legal realizada pela Receita Federal do Brasil não tem finalidade punitiva no plano ambiental, apenas efeitos tributários.

JULGAMENTO. PRIMEIRA INSTÂNCIA. FATO NÃO APRECIADO. PROCESSO MADURO. APRECIÇÃO SEGUNDA INSTÂNCIA.

Fato não apreciado em tempo oportuno na primeira instância administrativa, mas em condições de julgamento e com as provas acostadas aos autos, pode ser analisado pelo colegiado de segunda instância, uma vez que se trata de processo maduro bem como em nome da economia processual e da verdade material.

ITR. ÁREA EFETIVAMENTE UTILIZADA. LAUDO. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Cabe a retificação de área, quando comprovado por meio de laudo de avaliação e caracterização do imóvel que a área efetivamente utilizada na atividade rural foi declarada com divergência.

ITR. GRAU DE UTILIZAÇÃO. ÁREA TOTAL DO IMÓVEL. ALÍQUOTA

O valor do imposto será apurado mediante a aplicação da alíquota correspondente sobre o Valor da Terra Nua Tributável, considerando a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para retificar a área efetivamente utilizada na atividade rural como pastagem para 291,60 ha.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Rorildo Barbosa Correia - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão nº 04-17.616 - proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS - DRJ/CGE, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento e manteve o crédito tributário correspondente ao Imposto Territorial Rural ITR, exercício de 2004, no valor originário de R\$ 18.368,49 (dezoito mil, trezentos e sessenta e oito reais e quarenta e nove centavos) referente ao imóvel rural denominado fazenda *Dona Selva*, inscrito na Receita Federal sob o nº 2.075.964-9 e localizado no município de Garruchos - RS (fls. 111/115 e 118/124).

Do Lançamento Tributário

No tocante ao lançamento tributário, o relatório que acompanha a decisão da DRJ/CGE (fl. 113) mencionou o seguinte:

Na descrição dos fatos (f. 34/36), o fiscal autuante relata que foi apurada a falta de recolhimento do ITR, decorrente de glosa a área declarada como de preservação permanente e de reserva legal, por falta de comprovação do cumprimento dos requisitos legais. Houve alteração do valor da terra nua, em adequação aos valores constantes do SIPT. Em consequência, houve aumento da base de cálculo, da alíquota e do valor devido do tributo.

Regulamente intimado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação que foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/CGE (fls. 47/52 e 111/115).

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS julgou parcialmente procedente o lançamento, promovendo a sua alteração com a redução do ITR, em decorrência de acatar a exclusão da base de cálculo do valor correspondente a área de preservação permanente.

No que diz respeito à contestação sobre a glosa da área de preservação permanente, a 1ª Turma da DRJ/CGE acatou os argumentos e o laudo apresentados pelo contribuinte e decidiu da seguinte forma: "com a impugnação, o contribuinte apresenta novo Laudo Técnico, em que descreve as áreas de preservação permanente, nos termos preconizados pelo Código Florestal, no montante de 118,5 ha. Tendo em vista que o novo Laudo supre a deficiência anteriormente apontada, entendo que deve ser aceita a área de preservação permanente de 118,5 ha (Alterar Linha 02 do Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido de f. 37, de 0 para 118,5)"

Em relação a contestação pela glosa da área de reserva legal, a 1ª Turma da DRJ/CGE não acatou os argumentos da defesa, porque o contribuinte não comprovou que tal área havia sido averbada à margem da matrícula de registro de imóveis, conforme determina o art. 16, § 2º da Lei 4.771 de 15 de setembro de 1965 até a data de ocorrência do fato gerador do ITR do correspondente exercício 2004.

No caso do VTN, a 1ª Turma da DRJ/CGE observou o seguinte: "este ponto não foi atacado na impugnação, tratando-se de matéria não questionada, devendo ser reconhecida, em relação a este aspecto da autuação, a aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe que deve ser considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ/CGE, em 16/06/2009, conforme Aviso de Recebimento - AR (fls. 117), apresentou recurso voluntário em 15/07/2009 (fls. 118/124).

Em sede de recurso voluntário, o recorrente se insurgiu contra a decisão da DRJ/CGE, preliminarmente alegando que há ilegitimidade da Receita Federal do Brasil para punir a falta de averbação da reserva legal, alegando o seguinte: "fere norma de natureza ambiental e somente os Órgãos Ambientais tem legitimidade para apreciar e/ou punir tal infração, com multa formal, como previsto pelo art. 55, do Decreto 6.514, de 22 de julho de 2008," e que: "desse modo, cabe ao Órgão Ambiental competente, se assim entender, tomar as medidas legais pertinentes, não a Receita Federal, que, permissia vênua, não tem legitimidade para agir no presente caso, sob pena de se plasmar penalidade dupla." (fl. 120).

Na mesma preliminar, o recorrente continuou alegando que: "por razões diversas, qualquer penalidade em face da não averbação no Registro de Imóveis das áreas tidas como reserva legal, deve ser suspensa", apresentando os seguintes argumentos (fl. 121):

Primeiro, em face da prova do protocolo, que ora se junta, relativamente ao "Termo de Averbação de Área de Reserva Legal", referente a vistoria da área em questão, com vistas a

averbação no Registro Imobiliário, de que trata o §1º do art. 55, do Decreto retro citado.

Segundo, porque a exigência da averbação imobiliária das áreas de reserva legal, prevista no supra referido art. 55, esta suspensa até 11 de dezembro de 2009, conforme art. 152-A, do Decreto nº 6.686, de 10 de dezembro de 2008 (...).

No mérito, o recorrente questionou o grau de utilização do imóvel e o reflexo deste GU no valor do ITR, alegando o seguinte (fl. 123):

O que está incorreto e fere principio basilar do direito administrativo - o da razoabilidade - é subtrair da área restante (534,70 ha) a parcela inaceita como reserva legal, tributando-se apenas 291,60ha (como fez o Órgão Autuante), resultando daí que o índice de ocupação é de apenas 44,64%, implicando em alíquota de 3,30%.

Tal procedimento, repete-se, vai contra o principio da razoabilidade e até ao bom senso. Ora, se a área não é reconhecida como reserva legal e, portanto, não pode ser separada da área total, deve, contrario sensu, integrar o todo. Até porque e a mesma efetivamente aproveitada pelo gado existente na fazenda, que pasta em seus "campestres" (pequenas áreas de campo entre as matas) e até mesmo na própria mata, além de nela se abrigar.

Do Pedido

Ao final, o Recorrente requer que (fls. 123/124):

pelas preliminares, a extinção dos processos e no exame de mérito, se reconsidere o grau de aproveitamento do imóvel, considerando-se como de 100% de aproveitamento, tributando-se, portanto, 534,70 hectares pela alíquota de 0,15%, considerando o valor da terra nua já pacificado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rorildo Barbosa Correia - Relator

O recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, o recorrente alegou que a Receita Federal do Brasil não tem legitimidade para punir em relação a falta de averbação de reserva legal, com o seguinte destaque: "por razões diversas, qualquer penalidade em face da não averbação no Registro de Imóveis das áreas tidas como reserva legal, deve ser suspensa".

Neste ponto, entendo que não podem prosperar os argumentos e os questionamentos apresentados pelo recorrente, pois não houve nenhuma aplicação de penalidade (multa) por eventual falta de averbação de área de reserva legal junto ao registro público de imóveis por parte da Receita Federal do Brasil.

Em verdade, no tocante a área de reserva legal, a fiscalização, para efeito de desoneração do ITR, apenas verificou se o recorrente atendeu aos requisitos contidos nos §§4º, 8º e 10 do art. 16 da Lei nº 4.771/65, código florestal, com alterações posteriores, que determina, além da exigência do interesse de proteção ambiental, a) aprovação prévia do Poder Público quanto a localização da área limitada e b) que essa área definida fosse devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel.

Neste sentido, cabe ressaltar que a averbação no registro público da área de reserva legal é uma das condições para se obter a redução do ITR e o recorrente não logrou êxito em comprovar nem na impugnação e nem no recurso voluntário de que houve averbação da reserva legal antes do lançamento do tributo.

Dessa forma, como pode ser observado na descrição dos fatos do lançamento tributário (fls. 35/36), bem como nos documentos apresentados (fls. 15/28 e 75/89) e no acórdão proferido pela DRJ/CGE (fls. 111/115), a fiscalização, após constatar que o recorrente não atendeu aos requisitos legais para comprovar a área de reserva legal, glosou a referida área, e no julgamento de primeira instância, a DRJ/CGE manteve a glosa.

Ademais, no que diz respeito às alegações apresentadas de que exigência de averbação de áreas de reserva legal está suspensa até 11/12/2009, citando o art. 152-A do Decreto nº 6514/2008 com redação dada pelo Decreto nº 6.695/2008, também não prosperam, porque o citado artigo trata do seguinte ponto: "da ocupação irregular de áreas de reserva legal não averbadas e cuja vegetação nativa tenha sido suprimida até 21 de dezembro de 2007", o que não é objeto do presente caso.

Além disso, a exigência da averbação da reserva legal antes do fato gerador do ITR é requerida pela RFB exclusivamente para efeitos tributários, com a finalidade de excluir da base de cálculo do imposto a área de reserva legal efetivamente comprovada, nos termos do parágrafo primeiro, do art. 12, do Decreto nº 4.382 de 19 de setembro de 2002, não tendo nenhuma relação com eventual aplicação de multa no plano de proteção ambiental, matéria esta pertinente aos respectivos órgãos que fiscalizam a preservação do meio-ambiente.

Assim sendo, rejeito a preliminar suscitada pelo recorrente alegando que houve aplicação de penalidade por falta de averbação da reserva legal e que a averbação da área de reserva legal estaria suspensa.

No mérito, o recorrente questionou o grau de utilização - GU do imóvel e a alteração da alíquota de 0,15% para 3,30%. Antes de se adentrar na análise desta contestação, convém observar que em consulta à impugnação do lançamento (fls. 47/52) e à decisão de primeira instância prolatada pela DRJ/CGE (fls. 111/115), não foram encontrados questionamentos diretos contestando o GU e, por consequência, a alíquota aplicada.

Contudo, entendo que o fato de contestar as áreas excludentes da base de cálculo, como reserva legal e preservação permanente, bem como o reconhecimento da área de 118,05 ha de preservação permanente, conforme acórdão da DRJ/CGE, permitiu ao recorrente discutir em sede recurso o grau de utilização, uma vez que a modificação destas áreas pode alterar também o grau de utilização e, por via de consequência, alterar a alíquota aplicada. Entendo também que tal contestação não se trata de inovação e nem de fato novo no âmbito do contencioso administrativo.

Neste caso, pode-se observar que a alteração da alíquota de 0,15% para 3,30%, conforme demonstrativo do imposto devido (fl. 38), foi motivada pela glosa de 400,0 ha correspondente à soma da área de reserva legal (50,0 ha) com a área de preservação permanente (350,0) ha. Assim, com a efetivação da glosa realizada pela fiscalização, houve aumento da área aproveitável passando de 253,2 ha, para 653,2 ha, mas a área utilizada na atividade rural permaneceu a mesma (253,2 ha), por isso acarretou a redução do grau de utilização, que passou de 100% declarado pelo contribuinte (253,2/253,2), para 38% (253,2/653,2) apurado pela fiscalização.

Por outro lado, quando a 1ª Turma da DRJ/CGE DRJ/CGE acatou os argumentos e o laudo apresentados pelo contribuinte, aceitando a área de preservação permanente de 118,5 ha registrada no laudo (fl. 76) e determinando a exclusão da referida área de 118,5 ha da base de cálculo (fl. 115), houve alteração novamente da área aproveitável que passou de 653,2 ha, para 534,7 ha, modificando o grau de utilização para 47% (253,2 / 534,70), porém a alíquota permaneceu a mesma 3,30.

Feitas estas considerações, cabe esclarecer que o estabelecimento da alíquota do ITR se dá considerando a área do imóvel e o grau de utilização - GU, conforme dispõe o art. 11 e anexo da Lei nº 9.393 de 19/12/1996. O grau de utilização é uma relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, conforme o disposto no art. 10, §1º, VI, da Lei nº 9.393 de 19/12/1996

No tocante a área aproveitável, a Lei nº 9.393 de 19/12/1996, no art 10, §1º, IV, estabeleceu que se trata de (redação vigente a época):

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

- a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;*
- b) de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do inciso II;*

Já em relação a área efetivamente utilizada, a Lei nº 9.393 de 19/12/1996, no art 10, §1º, V, estabeleceu que (redação vigente a época):

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

- a) sido plantada com produtos vegetais;*
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;*
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;*
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;*
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.*

Após esses esclarecimentos, passou-se a analisar os argumentos do recorrente questionando a apuração do grau de utilização e a aplicação da alíquota de 3,30, alegando que a área de reserva legal que não foi aceita pela fiscalização, por não ter sido averbada antes de ocorrência do fato gerador, deveria integrar a área aproveitável do imóvel da seguinte forma: "tributando-se a sua integralidade, ou seja, 534,70 hectares, com o que seu grau de aproveitamento seria de 100%."(fls. 122/123).

Em relação ao pedido do recorrente de que área de reserva legal glosada deveria integrar a área aproveitável do imóvel, faz-se necessário esclarecer que de fato a área de reserva legal glosada, necessariamente, passou a compor a área aproveitável (art 10, §1º, IV da Lei nº 9.393/96). Entretanto, talvez o contribuinte tivesse a intenção de pedir para que a área glosada fosse adicionada a área efetivamente utilizada, com a finalidade de poder aumentar o grau de utilização. (art 10, §1º, V da Lei nº 9.393/96).

Então, se a intenção do recorrente era no sentido de utilizar a área glosada como área efetivamente utilizada, não tem como prosperar o seu pedido, uma vez que, a área declarada como reserva legal, para efeito de exclusão da base de cálculo do imposto, deveria estar averbada na matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador.

Outro ponto alegado pelo recorrente foi que o gado utilizava como pastagem, a área declarada como reserva legal, com a seguinte afirmação: "ate porque é a mesma efetivamente aproveitada pelo gado existente na fazenda, que pasta em seus "campestres"" (fl. 123). Neste caso, a alegação do recorrente também não prospera, pois não há previsão legal para transformar as áreas que foram declaradas como reserva legal em áreas destinadas a pastagens, cabe ao contribuinte declarar a composição das áreas de seu imóvel e quando a fiscalização solicitar, apresentar os documentos comprovando os fatos declarados, conforme art. 14 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996.

Além desses pontos questionados, pode-se observar também que o contribuinte, ao impugnar o lançamento junto à DRJ/CGE, alegou que houve erro na prestação das informações (fls. 49/50) e que para retificar as divergências encontradas, apresentou laudo de avaliação e caracterização do imóvel com as informações corretas (fls. 75/77), do qual se extrai as informações sobre a situação ocupacional registradas na Tabela 1:

Tabela 1 - Situação ocupacional do imóvel

Item	Descrição	área ha
01	Reserva Legal com floresta nativa	243,10
02	Área de preservação permanente	118,50
03	Campos com pastagens nativas e cultivadas	291,60

Fonte: laudo de avaliação e caracterização do imóvel (fls. 75/77).

Com base nas informações registradas no laudo, a DRJ/CGE, acatou a área correspondente a preservação permanente e determinou a exclusão da referida área da base de calculo do ITR (fl. 115). A área correspondente a reserva legal, mesmo registrada no laudo, não foi acatada por faltar os requisitos legais da averbação na matrícula do imóvel.

No mesmo sentido, pode-se observar que no laudo consta também a área de 291,60 ha correspondente a efetiva utilização na atividade rural *campos com pastagens nativas e cultivadas*, entretanto, nota-se que a área registrada no laudo está divergente da área de 253,2 ha declarada como pastagem no DIAT (fl.05).

Assim, como o recorrente alegou na impugnação que houve erro no preenchimento da declaração e que para corrigir tais erros apresentou laudo com informações corretas, entendo que da mesma forma que a DRJ/CGE apreciou a área de preservação permanente de 118,50 ha, inclusive acatando e determinando a retificação da área, deveria ter apreciado também a área correspondente a 291,60 ha informada no laudo como área utilizada na atividade rural como pastagens, uma vez que essa área influi diretamente no cálculo do grau de utilização.

Diante deste fato, observo que deve ser apreciada a divergência existente entre a área declarada no DIAT (253,2 ha) e a área informada no laudo (291,60 ha) referente à área utilizada na atividade rural como pastagens. Assim, como tal divergência não foi enfrentada na DRJ/CGE no tempo oportuno, entendo que nada impede que este fato seja analisado por este Colegiado, por se tratar de um processo maduro, com as provas necessárias acostados aos autos (laudo fls. 75/77), bem como em nome da economia processual e da verdade material, nos termos do inciso III, § 3º, art. 1.013, da Lei 13.105 de 16 de março de 2015 (CPC).

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

(...)

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

(...)

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

Dessa forma, com base no laudo apresentado, acato a área de 291,60 ha como área efetivamente utilizada na atividade rural como pastagem em retificação à área de 253,20 ha declarada no item 11, do campo 12 (distribuição da área utilizada - ha) do DIAT (fl 05).

Assim sendo, após acatar a área de 291,60 ha como área efetivamente utilizada na atividade rural, faz-se necessário calcular o novo grau de apuração, levando-se em consideração a área de preservação permanente de 118,50 ha já reconhecida pela DRJ/CGE e área de 291,60 ha, acatada como área de pastagem informada no laudo.

Então, com base nas áreas acatadas pela DRJ/CGE e por este colegiado, apurou-se o novo grau de utilização - GU que foi no percentual de 54% (291,60/534,70), tendo como alíquota correspondente 1,90, nos termos do art. 10, §1º, VI, e do art. 11 e anexo da Lei nº 9.393/96, conforme dados registrados na Tabela 2.

Tabela 2 - Cálculo do GU e alíquota aplicada

Item	Descrição	dados	folha processo
01	Área total do Imóvel	653,20 ha	05 e 62
02	Área de Preservação Permanente (DRJ/CGE)	(118,50 ha)	111/115
03	Área tributável - aproveitável (653,20 - 118,50) -	534,70	
04	Área utilizada pela atividade rural (laudo)	291,60	75/77
05	Grau de utilização (291,60/534,70)	54%	art. 10, §1º, VI, da Lei nº 9.393/96
06	Alíquota	1,90	art. 11 e anexo da Lei nº 9.393/96

Fonte: processo (fls. 05, 62, 75/77, 111/115) e Lei 9.393/96.

Por isso, de acordo com a apreciação realizada neste voto, rejeito os pedidos do recorrente no que diz respeito à extinção do processo e à aplicação da alíquota de 0,15%; acato a retificação da área efetivamente utilizada na atividade rural como pastagem para 291,60 ha, que altera o grau de utilização para 54% e, por via de consequência, altera a alíquota aplicada para 1,90.

Decisão

Processo nº 11070.720019/2007-43
Acórdão n.º **2202-004.952**

S2-C2T2
Fl. 132

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para retificar a área efetivamente utilizada na atividade rural como pastagem para 291,60 ha.

(assinado digitalmente)

Rorildo Barbosa Correia