



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.720040/2012-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.638 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente JOSE DOS SANTOS MONTEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

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 desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de

prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

ARBITRAMENTO DO VALOR DA TERRA NUA. VTN. REVISÃO DO LANÇAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇO DE TERRAS. SIPT. LAUDO TÉCNICO EM DESCONFORMIDADE COM A NBR 14.653-3.

É assegurada ao contribuinte a possibilidade de, ante laudo técnico hábil e idôneo, redigido em conformidade com as normas da ABNT, contestar os valores arbitrados com base no Sistema de Preço de Terras - SIPT. É imprescindível, entretanto, que o laudo esteja revestido do rigor técnico para afastar o arbitramento. A apresentação de documento em desconformidade com a NBR 14.653-3 o desqualifica como prova hábil para rever o Valor da Terra Nua (VTN).

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento parcial ao recurso para reconhecer a Área de Preservação Permanente de 140,0 ha. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (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. 126 e ss).

Pois bem. Contra o interessado acima qualificado foi emitida a Notificação de Lançamento e respectivos demonstrativos de fls. 07 a 11, por meio da qual se exigiu o

pagamento do ITR do Exercício 2008, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 942.216,34, relativo ao imóvel rural denominado “Fazenda Santa Luzia”, com área de 3.500,0 ha, NIRF 2.675.100-3, localizado no município de Buritis/MG.

Constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma que, após intimado, o sujeito passivo não comprovou a área efetivamente utilizada para plantação com produtos vegetais e área de pastagem, bem como deixou de comprovar o valor da terra nua declarado, razão pela qual esses itens foram alterados. Sendo o valor da terra nua arbitrado tendo como base as informações do Sistema de Preços de Terra – SIPT, mantida pela RFB.

Cientificado do lançamento em 24/12/2012, o interessado por meio de seu representante legal, apresentou impugnação de fls. 23 a 34, na qual alega, em síntese, que:

1. A área total do imóvel foi informada incorretamente. Trata-se de uma gleba de terras localizada no município Buritis/MG, denominada “Fazenda Pasmado ou Missa” – lugar denominado de Fazenda Santa Luzia, com área de 3.093,90 ha, o que justifica com a matrícula 11.964 do CRI de Unaí. Posteriormente, transferida para Buritis/MG, em razão da criação daquela Comarca, recebendo os números de matrículas 8.623, 8.624, 8.625, 8.626, 8.627 e 8.628. No entanto, com a elaboração do georreferenciamento foi apurada a área de 3.194,98 ha;
2. Em razão da nova medição, a área do imóvel está assim distribuída: a área de pastagem nativa - 1.996,98 ha; a área de pastagem plantada - 419,90 ha, perfazendo o total de 2.416,88 ha de pastagem, rebanho bovino - 600 cabeças de animais de grande porte; área de reserva Legal - 639,0 ha; área de preservação permanente - 140,0 ha, devidamente declaradas junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Renováveis – Ibama;
3. Entende que tem direito à isenção do ITR, ainda que o ADA tenha sido protocolizado intempestivamente no Ibama, no que cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;
4. O valor da terra nua com base no SIPT não está de acordo com a realidade do imóvel, já que ele está localizado em área montanhosa, com pouquíssima possibilidade de uso;
5. O art. 150 da Constituição Federal de 1988 veda a utilização do tributo com efeito de confisco;
6. Por último, requer retificação da DITR, para considerar as informações corretas quanto à área total do imóvel, áreas de pastagens, efetivo bovino, e inclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal, com alteração do valor da terra nua com base no Laudo de Avaliação.
7. Instruiu a impugnação com os documentos de fls. 35 a 116, representados por Procuração, Matrículas do imóvel, Laudo de Avaliação, Fichas de Vacinação, entre outros.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 126 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

Retificação dos Dados Cadastrais - Área Utilizada.

Cabível a alteração da área total do imóvel e da área utilizada com pastagem informadas na declaração do ITR do exercício 2007, quando restar comprovado, através de prova documental hábil, o erro de fato no preenchimento da declaração.

Áreas de Preservação Permanente/Reserva Legal. Tributação. ADA.

Para a exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente e reserva legal, é necessária a comprovação efetiva da existência dessas áreas e apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao Ibama, no prazo previsto na legislação tributária.

Valor da Terra Nua - VTN.

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação, somente, se na contestação forem oferecidos elementos de convicção, como solicitados na intimação para tal, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, entendeu a DRJ por considerar devidamente comprovadas nos autos a área total do imóvel 3.194,9 ha e área de pastagem 2.416,8 ha, com a consequente alteração do grau de utilização para 75,6% e alíquota de cálculo para 1,60%, apurando-se o imposto devido de R\$ 84.000,00; diferença de imposto a ser exigida do contribuinte de R\$ 82.825,65.

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 157 e ss), repisando, em grande parte, sua linha de defesa, conforme abaixo:

1. A existência das áreas de preservação permanente e reserva legal é incontroversa, vez que a mesma está devidamente comprovada nos autos. O que se discute no presente processo é a obrigatoriedade da entrega tempestiva do Ato Declaratório Ambiental - ADA.
2. Ocorre que a isenção das áreas de Preservação Permanente independe da entrega tempestiva do Ato Declaratório Ambiental, sendo certo que a omissão ou entrega extemporânea de tal documento acarretaria quando muito a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.
3. Importante ressaltar que o objetivo das isenções de ITR relativas às áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente é a proteção do meio ambiente, eventuais exigências burocráticas condicionantes, por parte do Poder Executivo, especialmente com fundamento em atos infralegais, devem ser, sempre que possível, flexibilizadas para admitir meios alternativos de comprovação da realidade das áreas reputadas isentas pela legislação fiscal e ambiental, de modo a permitir a fruição do benefício fiscal em causa.
4. Por fim não merece guarita a informação de que o Recorrente regularmente intimado não atendeu à intimação, vez que quando da intimação este prontamente atendeu o pedido, apresentando a documentação comprobatória da existência das referidas áreas de preservação permanente e reserva legal, fato que já foi alegado na peça impugnatória e comprovado nos autos.
5. Já no que pertine a manutenção do Valor de Terra Nua lançado com base nos valores constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita

Federal - SIPT, também não há como concordar, primeiro em razão da particularidade do imóvel, já que este possui aproximadamente 80% (oitenta por cento) de terras montanhosas, terras estas impossíveis de ser maquináveis o que reduz o seu valor de mercado para quase “zero”. Fato que pode ser comprovado através do laudo técnico juntado aos autos.

6. A própria discrepância entre os valores atribuídos à Terra Nua nos exercícios de 2007 e 2008, nos leva a conclusão que há erro na autuação, já que no ano de 2007 foi atribuído o valor de R\$342,84 por hectare, enquanto no ano de 2008 (exercício lançado nestes autos) foi de R\$1.500,00 por hectare.
7. À vista de todo o exposto, restando incontroversa a existência das áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, requer seja dado provimento ao presente recurso reconhecendo a existência de 140,0 hectares de área de Preservação Permanente e 639,0 hectares de área de Reserva Legal, excluindo-as da base de cálculo do ITR devido no exercício de 2007, bem como seja reduzido o Valor da Terra Nua para R\$2.980.410,00, conforme requerido na peça impugnatória e de acordo com as provas já apresentadas.
8. Requer também a diminuição do Valor de Terra Nua proporcionalmente à diminuição da área já admitida no acórdão de primeira instância, vez que aquele valor refere-se a área inicialmente declarada de 3.500,0 hectares.

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

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, contra o interessado acima qualificado foi emitida a Notificação de Lançamento e respectivos demonstrativos de fls. 07 a 11, por meio da qual se exigiu o pagamento do ITR do Exercício 2008, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 942.216,34, relativo ao imóvel rural denominado “Fazenda Santa Luzia”, com área de 3.500,0 ha, NIRF 2.675.100-3, localizado no município de Buritis/MG.

Constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma que, após intimado, o sujeito passivo não comprovou a área efetivamente utilizada para plantação com produtos vegetais e área de pastagem, bem como deixou de comprovar o valor da terra nua declarado, razão pela qual esses itens foram alterados. Sendo o valor da terra nua arbitrado tendo como base as informações do Sistema de Preços de Terra – SIPT, mantida pela RFB.

Não obstante a autuação restringir-se exclusivamente à comprovação da área efetivamente utilizada para plantação com **produtos vegetais e área de pastagem**, bem como do **valor da terra nua** declarado, o sujeito passivo requereu, em sua impugnação, a retificação da DITR, para que fossem consideradas as informações corretas quanto à **área total do imóvel, áreas de pastagens**, efetivo bovino, e inclusão das **áreas de preservação permanente e reserva legal**, bem como a alteração do **valor da terra nua**.

Após a análise da documentação acostada aos autos, a DRJ reconheceu que teria ocorrido erro no preenchimento da declaração e, dessa forma, decidiu alterar a **área do imóvel para 3.194,9 ha**. Também com base nos documentos apresentados, decidiu por alterar a **área utilizada com pastagem para 2.416,8 ha**.

Em relação às áreas de **preservação permanente e reserva legal**, a decisão recorrida consignou que o Laudo de Avaliação e o ADA constantes dos autos, não seriam suficientes para reconhecer a isenção dessas áreas, pelos seguintes motivos: 1º - O ADA de 2011 não regulariza o ITR do exercício 2008, porque a partir desse ano as informações neste documento passaram a ser anual e em concordância com o ITR respectivo (ADA- 2007/ITR-2007; ADA-2008/ITR-2008 e assim, conseqüentemente).

Ademais, com referência à **área de reserva legal**, a decisão recorrida consignou que além do ADA não ser pertinente ao exercício de 2008, não restou comprovada a averbação dessa área na matrícula do imóvel na data da ocorrência do fato gerador do ITR. Entendeu, pois, que a apresentação de mapas não excluiria a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, até porque ela seria um pré-requisito para a obtenção do Ato Declaratório Ambiental –ADA junto ao Ibama.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 149 e ss), o contribuinte repisou, em grande parte, sua linha de defesa, no sentido de que seria dispensável o Ato Declaratório Ambiental (ADA) para a isenção das **Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, entendendo que a existência das referidas áreas seria matéria incontroversa**. Ademais, sustentou que deveria ser acatado o **Valor da Terra Nua (VTN)** constante no Laudo de Avaliação anexado aos autos.

Pois bem. Inicialmente, é preciso esclarecer que a Notificação de Lançamento em epígrafe se restringe à glosa da área efetivamente utilizada para plantação com **produtos vegetais e área de pastagem**, bem como a alteração do **valor da terra nua** declarado, substituído pelo VTN constante do Sistema de Preços de Terras – SIPT. Não houve, portanto, a glosa de qualquer tipo das **Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal**, eis que, conforme consta no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, essas áreas não foram declaradas pelo contribuinte.

Pelo que se percebe, o recorrente procura pleitear a retificação de sua DIAT, aproveitando a oportunidade do recurso para incluir as **Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal**.

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 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.

A DRJ, contudo, examinou profundamente a controvérsia dos autos, inclusive tecendo comentários sobre os documentos acostados pelo contribuinte, bem como sobre as exigências legais para o reconhecimento das Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal.

Oportuno pontuar que, para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado.

Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal.

Entendo que, se a decisão de 1ª instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Nesse sentido, tendo em vista que a decisão de piso examinou os argumentos apresentados pelo recorrente, concernentes a essas áreas, a meu ver, não caberia a este colegiado negar a apreciação das alegações de direito apresentadas pelo recorrente, por ter sido essa a motivação utilizada pela DRJ para o exame da controvérsia instaurada.

Assim, entendo que não caberia a este colegiado, nesta oportunidade, surpreender o contribuinte, afirmando que não caberia o exame das alegações de direito, eis que tais áreas sequer teriam sido declaradas. A partir do momento em que a DRJ expressou os motivos de sua convicção, inclusive examinando os argumentos apresentados pelo recorrente, concernentes a essas áreas, negando o pedido formulado pelo contribuinte, a lide resta instaurada, permitindo a manifestação do sujeito passivo.

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.

2.1. 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) e a Análise do Caso Concreto.

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 n.º 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 n.º 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.393/96, o Superior Tribunal de Justiça¹ 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 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 n.º 9.393, de 1996, que dispõe sobre a exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal do cálculo do ITR, redação vigente à época, fazia referência às disposições da Lei n.º 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 averbação dotado de eficácia constitutiva, posto que, diferentemente do que ocorre com as áreas de preservação permanente, não são instituídas por simples disposição legal².

Apesar do § 7º, do art. 10, da Lei n.º 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 ITR³. 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 n.º 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

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**

² Nesse sentido: STJ - EREsp 1027051/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 21.10.2013.

³ 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.

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.

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 CMARA - PRIMEIRA TURMA - ECURSO: 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 CMARA - 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.

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

No tocante à **Área de Reserva Legal**, entendo que não merece amparo à pretensão do recorrente, eis que, embora se reconheça a inexigibilidade do ADA, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, inclusive nos termos da Sumula CARF n.º 122, o contribuinte sequer comprovou a averbação da referida área, condição imprescindível para a fruição da benesse tributária.

A propósito, trata-se de matéria controvertida, tendo sido consignado, expressamente pela decisão recorrida o não atendimento ao requisito legal, conforme se segue:

[...] Com referência à área de reserva legal, além do ADA não ser pertinente ao exercício de 2008, não restou comprovada a averbação dessa área na matrícula do imóvel na data da ocorrência do fato gerador do ITR. A apresentação de mapas não exclui a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, até porque ela é um pré-requisito para a obtenção do Ato Declaratório Ambiental –ADA junto ao Ibama.

Assim, levando em consideração que o recorrente teve oportunidade de tecer maiores esclarecimentos a esse respeito, inclusive juntando a documentação necessária em seu recurso, mas, em contrapartida, limitou-se a reproduzir o teor de sua impugnação, entendo que a decisão recorrida, neste ponto, deve ser mantida.

No tocante à **Área de Preservação Permanente**, entendo que também não assiste razão ao recorrente, eis que, embora se reconheça a inexigibilidade do ADA, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, no caso em questão, sequer foi apresentado laudo técnico que discriminasse as áreas de preservação permanente supostamente existentes no imóvel.

Não é possível acatar como prova, o Laudo de Avaliação de Imóvel Rural anexado aos autos (e-fls. 77 e ss), eis que, além de não discorrer sobre as áreas de preservação permanente existentes no imóvel, com indicação dos dispositivos legais em que se enquadram, a finalidade do trabalho elaborado foi unicamente para a determinação do Valor da Terra Nua (VTN) e não a constatação da efetiva existência das referidas áreas no imóvel em questão, conforme se depreende do item “04. Objetivo e finalidade de avaliação”, *in verbis*:

4. Objetivo e finalidade da avaliação:

Laudo de determinação do VTN (Valor da Terra Nua) - Ano Base: 2007 - para RFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil).

A meu ver, o Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte se limitou a reproduzir o conceito e definição do que seria APP de acordo com o Código Florestal, sem demonstrar a dimensão e caracterização. Entendo, pois, que o Laudo apresentado pelo contribuinte é lacônico e apresenta diversas dúvidas acerca das delimitações das áreas do imóvel e não há certeza a respeito da extensão da área que eventualmente seria de preservação

permanente. Não basta alegar que se tratam de “terras impróprias para serem utilizadas com qualquer tipo de cultivo” para se garantir o direito à isenção, devendo haver a delimitação efetiva da área que o contribuinte entende se enquadrar como de preservação permanente, bem como a demonstração de sua existência, com indicação dos dispositivos legais em que se enquadram.

Tem-se, pois, que no Laudo acostado aos autos, o profissional que o elaborou não discriminou, caso a caso, cada área de preservação permanente, com os respectivos valores, conforme art. 2º da Lei n.º 4.771/1965 (redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 7.803/1989) e também, no mapa do imóvel apresentado pelo contribuinte não há como identificar e dimensionar a área de preservação permanente.

Dessa forma, os argumentos apresentados pelo contribuinte, desacompanhados de provas, não têm o condão de reverter a conduta relatada nos autos e nem de eximi-lo da obrigação legal, porquanto nenhum documento contundente foi ofertado para fazer prova da existência da área de preservação permanente declarada.

A propósito, apesar de a decisão recorrida ter ancorado seu entendimento sob o fundamento de que não haveria nos autos, o protocolo tempestivo do Ato Declaratório Ambiental (ADA), em nenhum momento foi assentado o entendimento segundo o qual a área teria sido objeto de comprovação por parte do contribuinte, permanecendo, portanto, como matéria litigiosa, sobretudo em razão do contexto da ação fiscal e da motivação do lançamento.

Não se trata de inovação no julgamento em instância recursal, porque a **Área de Preservação Permanente** não havia sido declarada e, portanto, não foi objeto de avaliação pela autoridade fazendária. Por isso, tampouco há que se falar em alteração de critério jurídico do lançamento fiscal.

Ao interpor o Recurso Voluntário, toda a matéria correspondente foi devolvida à apreciação pelo órgão de segunda instância administrativa. Na falta de comprovação pelo contribuinte que a área do imóvel cumpre os requisitos legais, inviável a sua exclusão para fins de redução do imposto devido.

Ademais, oportuno destacar que 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, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

A propósito, cumpre destacar, ainda, que compete ao sujeito passivo o ônus de comprovar a isenção das áreas declaradas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da existência da área declarada, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização.

Ante o exposto, entendo que a decisão recorrida não merece reparos.

2.2. Do Valor da Terra Nua (VTN).

Conforme narrado, o imposto suplementar apurado decorreu do arbitramento do VTN, dada a subavaliação do VTN informado na DITR apresentada pelo contribuinte, originando o lançamento de ofício regularmente formalizado, no teor do art. 14 da Lei n.º 9.393/1996 e art. 52 do Decreto n.º 4.382/2002 (RITR), combinado com o art. 149, inciso V, da Lei n.º 5.172/1966 – CTN. Devidamente intimado, o contribuinte não comprovou por meio de

laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, o valor da terra nua declarado.

O VTN por hectare utilizado para o cálculo do imposto foi extraído do SIPT e refere-se ao valor médio por aptidão agrícola para o Exercício 2008 de R\$ 1.500,00/ha, perfazendo o total de R\$ 5.250.000,00. Segundo a pesquisa do SIPT as terras do imóvel estão assim classificadas: terras de cultura/lavoura - R\$ 3.500,00/ha; terras de campos - R\$ 1.500,00; terras de pastagem - R\$ 2.500,00. Como podemos observar a autoridade fiscal adotou como VTN/ha o menor valor médio por aptidão agrícola (R\$ 1.500,00/ha) previsto para o município de localização do imóvel em 2008.

O recorrente alega, em suma, que conforme resta comprovado, por meio do Laudo Técnico acostado aos autos, o VTN atribuído pelo Fisco não seria o correto, pois não corresponderia à realidade do imóvel em questão.

Pois bem. O VTN considerado no lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa com base em laudo técnico elaborado por Engenheiro Civil, Florestal ou Agrônomo, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA, e que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisa as que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados. A título de referência, para justificar as avaliações, poderão ser apresentados anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores e que levem à convicção do valor da terra nua na data do fato gerador.

O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º).

Para revisão dos valores arbitrados pela fiscalização, cabia ao interessado carrear aos autos “Laudo Técnico de Avaliação” emitido por profissional habilitado, órgão orientador e controlador dos trabalhos de profissionais da área, com observância da metodologia utilizada e às fontes eventualmente consultadas, demonstrado de forma inequívoca, que não houve subavaliação no valor declarado.

Contudo, o Laudo Técnico carreado aos autos não demonstrou o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, sobretudo a NBR 14653-3, eis que não apresenta qualquer comprovação acerca da efetiva negociação dos imóveis na região com as mesmas características do em análise.

Tal fato não passou despercebido pela decisão recorrida que assim consignou:

Quanto à comprovação do VTN, o Laudo de Avaliação do Imóvel Rural, às fls. 77 a 106, emitido pelo engenheiro agrônomo, em 10/06/2011, não se enquadra no grau II de fundamentação e precisão, as amostras não são dados de mercado efetivamente utilizados, não apresenta nenhuma comprovação de negociação concreta de imóveis da região com as mesmas características do em análise, tais como, Certidão Cartorial ou oferta publicada em jornais da época, estando, desta forma, em desacordo com a NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, por esse motivo será mantido o VTN/ha conforme previsto na tabela do SIPT de R\$ 1.500,00/ha.

Cabe destacar que, no item 7.4.3.8, a Norma dispõe que somente são aceitos dados de mercado de transações efetuadas, opiniões de engenheiros de avaliação ligados ao setor

imobiliário rural, opiniões de profissionais ligados ao setor imobiliário rural e informações de órgãos oficiais.

O item 7.4.3.3 dispõe sobre a necessidade de investigação do mercado, coleta de dados e informações confiáveis sobre negócios realizados e ofertas que sejam contemporâneos à data de referência e que as fontes devem ser diversificadas.

Quando as amostras forem objeto de homogeneização, deve-se observar o anexo "B" da Norma, onde os atributos devem ser o mais semelhante possível ao do imóvel avaliando (devem estar contidos entre 0,50 e 1,50), devem guardar semelhança quanto à sua localização, quanto à destinação e capacidade de uso, que os dados sejam contemporâneos, obtidos na mesma região geoeconômica, e ainda, caso, os dados sejam fornecidos com opiniões subjetivas, que sejam visitados todos os imóveis que foram tomados como referência, dentre outros.

Não é possível tomar como válida a pesquisa de mercado citada pelo Laudo Técnico, sem identificação precisa dos imóveis objeto de comparação mercadológica, como se todos fossem exatamente iguais, tanto em tamanho, classe de solo, textura do solo, localização, destinação, capacidade de uso etc. A propósito, sequer é possível dizer que os imóveis objeto de comparação possuem as mesmas características do imóvel objeto da presente autuação.

Dessa forma, entendo que não é possível acatar a pretensão do contribuinte, eis que o laudo foi elaborado em desacordo com as normas da ABNT, sendo imprestável para fins de alterar o VTN apurado pela fiscalização.

Em síntese, o sujeito passivo não se desincumbiu da prova do valor da terra nua da propriedade em questão e, na falta da peça técnica adequada, deve ser mantida a avaliação fiscal realizada com base no art. 14 da Lei 9.393/96. A apresentação de documento em desconformidade com a NBR 14.653-3 o desqualifica como prova hábil para rever o Valor da Terra Nua (VTN).

Com isso, verifica-se que o crédito tributário foi apurado conforme previsão legal, sendo apurado o Imposto Territorial Rural com aplicação da alíquota de cálculo prevista no Anexo da Lei n.º 9.393/1996 sobre o VTN tributável, como previsto no art. 11 dessa Lei. Ao imposto apurado foram acrescidos multa de ofício e juros de mora, nos termos da legislação citada na Notificação de Lançamento.

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), o que foi devidamente observado pela decisão recorrida, conforme se verifica do seguinte excerto:

[...] Considerando-se a área total do imóvel de 3.194,9 ha e área de pastagem de 2.416,8 ha, devidamente comprovadas nos autos, o grau de utilização é alterado para 75,6% e a alíquota de cálculo para 1,60%, apurando-se o imposto devido de R\$ 84.000,00; diferença de imposto a ser exigida do contribuinte de R\$ 82.825,65.

Ante o exposto, entendo que a decisão recorrida não merece reparos.

2.3. Alegações acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária.

Sobre as demais arguições acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite