



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

**Processo n°** 13971.720191/2008-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-006.088 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2019  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** INDUMA S/A INDÚSTRIA DE PAPEL E PAPELÃO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

GLOSA DE ÁREA DECLARADA. ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL).

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de reserva legal, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. No entanto, é exigida a averbação da reserva no registro de imóveis. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ n° 1.329/2016, tendo em vista jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 2.

O CARF não é competente para analisar questionamentos acerca da inconstitucionalidade de lei. Aplicação da Súmula n° 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONHECER PARCIALMENTE do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

João Maurício Vital - Presidente.

Reginaldo Paixão Emos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Wilderson Botto (Suplente convocado), Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente), ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Wilderson Botto.

## Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) do exercício de 2004, constante às e-fls. 2 a 5.

Após intimação, a fiscalização considerou que o contribuinte não se desincumbiu da obrigação de provar a isenção da área de reserva legal declarada em sua DITR, efetuando, assim, novo cálculo do ITR e lançando de ofício o tributo.

Contra a notificação foi apresentada impugnação de e-fls. 53 a 74, que foi julgada improcedente, com manutenção do crédito lançado, por meio do Acórdão nº 04-20.965 da 1ª Turma da DRJ/BSA, e-fls. 90 a 98.

Inconformada, a recorrente apresentou Recurso Voluntário às e-fls. 103 a 122, argumentando o seguinte:

- que para averbar a área de reserva legal no registro de imóveis é necessária a existência de florestas, que levam anos para se formar, ao passo que a averbação é apenas um ato momentâneo, conseqüente da existência da coisa a averbar;

- que o art. 10, item II da Lei 9.393/96 determina em sua letra 'a' que: as áreas de preservação permanente e reserva legal não são tributáveis. A letra 'c' do mesmo diploma legal, isenta também as áreas declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual. Ora, o imóvel comprovadamente está inserido dentro dos limites da Mata Atlântica, de acordo com o Mapa de Vegetação do Brasil, elaborado pelo IBGE/SEPLAN/PR, em convênio com o IBAMA, em 98, parte integrante da Portaria 438189-DIREN/P de 09/08/89 do IBAMA, no seu Artigo 4º e sabendo-se que as áreas com cobertura vegetal aí situadas, portanto desde 1989, tem seu uso alternativo para agropecuária impedido, onde apenas pode-se, mediante autorização do órgão competente, praticar o manejo sustentado, que por sua vez também são isentas do ITR;

- que a exigência de averbação da área de reserva legal é totalmente descabida, uma vez que tal matéria está disciplinada no código florestal, sendo necessária apenas quando de sua exploração;

- que a recorrente nunca explorou a reserva legal (mata atlântica) e, por isso, não está obrigada à sua averbação;

- que a área de reserva legal decorre de lei e que a averbação não é condição para gozo da isenção do ITR;

- que a recorrente está privada da utilização da área em questão desde a emissão das Lei Ambientais de Proteção da Mata Atlântica e que uma simples formalidade (averbação) não pode se sobrepor a uma realidade fática, porque a legislação somente prevê a averbação, não determinando prazo para o ato e nem que o gozo da isenção está condicionado à averbação, ato que tem mero caráter declaratório;

- que a obrigatoriedade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao IBAMA não tem fundamento legal e está prevista apenas em instrução normativa, sem respaldo legal, não tendo a Receita Federal competência para legislar;

- que a recorrente possui ADA referente ao imóvel, mas a autoridade fiscal alega que este não foi protocolado no prazo estipulado;

- que o ônus da prova é da fiscalização, pois a desconsideração de uma informação dada pelo contribuinte só pode ocorrer se esta comprovadamente for inverídica, fraudulenta, omissa ou incompleta, nos termos do CTN, art. 149, inciso V, e art. 150;

- que o STJ já se manifestou no sentido de que cabe a Administração Pública demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte e que há presunção de veracidade das declarações do contribuinte, incumbindo ao fisco o ônus de provar o contrário do declarado;

- que a glosa efetuada é uma presunção da autoridade fiscal, sem qualquer elemento probatório, afrontando o princípio da legalidade e o princípio da verdade material, estritamente vinculado ao da legalidade, e que o fisco deveria averiguar a veracidade dos dados contidos na declaração da recorrente;

- que o lançamento deve ser imparcial e que, em caso de dúvida, deve a administração abster-se de praticar o lançamento;

- que a legislação ambiental (que cita) determina que as áreas de formação florestal da mata atlântica são de indiscutível interesse ecológico e, como tal, têm a sua utilização limitada;

- que a multa aplicada tem caráter confiscatório e é inconstitucional;

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Reginaldo Paixão Emos.

O recurso é tempestivo e nele estão presentes os pressupostos de admissibilidade. Conheço do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade da multa.

### **Da Multa - inconstitucionalidade**

Entende a recorrente que a multa de ofício de 75% a ela imposta é excessiva e fere o Princípio Constitucional do não confisco.

Não obstante o inconformismo da recorrente, a atividade de lançamento é plenamente vinculada, não restando margem alguma de discricionariedade ao agente fiscal, que tem o dever de cobrar o tributo que apurar, sob pena de responsabilidade funcional (Código Tributário Nacional - CTN, art. 3º e art. 142, parágrafo único). Nesse sentido, as multas aplicadas foram lançadas em obediência ao comando legal do art. 44, inciso I, §§1º e 3º, da Lei nº 9.430/96, com alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Os questionamentos apresentados quanto à inconstitucionalidade do comando legal citado não podem ser analisados nesta instância administrativa, por absoluta falta de competência. Nesse sentido, este Conselho editou a Súmula nº 2.

*Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim, não é possível conhecer de tais alegações.

**Do Mérito**

**Da Área de Reserva Legal**

A área de Reserva Legal declarada foi glosada pela fiscalização em razão da não comprovação da isenção, após regular intimação.

A área de reserva legal está excluída da tributação pelo ITR, segundo previsto na alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393:

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

*§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:*

*(...)*

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

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

*(...)*

No entanto, para gozo da isenção de ITR, em relação a tal área, em regra, é exigida a informação tempestiva da respectiva área ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) por meio do Ato Declaratório Ambiental (ADA), a

cada exercício, nos prazos definidos na legislação. É o que reza o inciso I do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o ITR:

*Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):*

*I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);*

*II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.16667, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);*

*(...)*

**§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:**

***I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 170, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e***

***II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.***

*(...)*

*(GRIFEI)*

Entretanto, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, a qual aprovou o Novo Código Florestal, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu, sobre tal assunto, o Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016, por meio do qual adequou sua atuação ao entendimento pacífico do STJ, resultando em nova redação para o item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN (lista essa relativa a temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016).

O Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016 não tem efeito vinculante para este Conselho. Mas, entendo ser pertinente alinhar o entendimento deste Colegiado à atuação da PGFN, uma vez que a disputa poderia ser levada à esfera judicial, resultando num dispêndio desnecessário de recursos públicos. Assim, me filio à tese adotada no Parecer citado para que seja dispensada a apresentação do ADA para reconhecimento da isenção.

Nos termos do referido Parecer, a exigência de averbação da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, para gozo do benefício de isenção do ITR, permanece hígida e tal entendimento consta também da observação do citado item 1.25. Transcrevo abaixo o referido item 1.25:

*1.25 - ITR*

*a) Área de reserva legal e área de preservação permanente  
Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC,  
REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp  
665123/PR e AgRg no REsp 753469/SP.*

*Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. **Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária.** Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa. (grifei)*

*OBSERVAÇÃO: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.*

*OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal)*

A exigência da averbação para a área de reserva legal consta expressamente do art. 16, §8º, da lei 4.771/65 (código florestal), com redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001:

*§ 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. (Incluído pela MP nº 2.166-67, de 2001) (GRIFEI)*

Nos presentes autos, a recorrente não fez prova da averbação à margem da matrícula do imóvel.

Quanto à alegação de que o ônus da prova é da fiscalização, cabendo a esta provar a inverdade da informação declarada, equivoca-se a recorrente. A obrigatoriedade de apresentação anual da declaração e apuração do ITR tem sua previsão legal nos artigos 8º a 10º da lei 9.393/96. Reza o artigo 10 que a apuração sujeita-se a homologação posterior. A análise para homologação foi efetuada e o contribuinte foi regularmente intimado a esclarecer os fatos declarados. Não poderia ser imputado ao fisco o ônus de acessar documentos que pertencem à seara do declarante, tal como uma certidão de averbação da reserva legal à margem da matrícula do imóvel. Vem da teoria de distribuição do ônus da prova, presente na jurisprudência, a regra de que o ônus de provar deve ser imputado àquele que tem melhores condições de produzir a prova. No caso, a prova hábil a demonstrar a regularidade da área de reserva legal encontrava-se na esfera de ação do declarante.

Além de ter sido oportunizada ao contribuinte, antes do lançamento, a produção das provas necessárias, quando instaurada a fase contenciosa, essa oportunidade foi novamente conferida no momento da impugnação. No entanto, não foi provada a regularidade da área dita de reserva legal. O art. 16, inciso III, do Decreto 70.235/72, recepcionado com status de lei ordinária, e que rege o Processo Administrativo Fiscal, imputa ao impugnante o ônus de apresentar, na sua contestação, as provas que possui:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;*  
*(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

Por sua vez, o art. 373 do Código de Processo Civil, lei 13.105/2015, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, reza

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (GRIFEI)*

(...)

Mostra-se, assim, infundada a alegação de que o ônus da prova, nesse caso, compete ao fisco.

Foi alegado ainda que a legislação ambiental determina que as áreas de mata atlântica são de indiscutível interesse ecológico e que, por isso, têm utilização limitada, configurando a reserva legal. Cabe refutar tal argumento, uma vez que não se interpretam textos normativos isoladamente, mas no seu todo. Veja-se que é o próprio Código Florestal (lei 4.771/65), em seu art. 16, §8º, com redação dada pela MP nº 2.166-67/2001 (antes transcrito), que determina a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel. Portanto, a legislação ambiental não desonera o responsável da obrigação de averbar tal área, como pretende a recorrente.

Processo nº 13971.720191/2008-50  
Acórdão n.º **2301-006.088**

**S2-C3T1**  
Fl. 155

---

Finalmente, em pese o afastamento da exigência de apresentação do ADA para gozo da isenção, a falta de averbação da área de reserva legal impede seu reconhecimento para fins de isenção do ITR.

Resta, com isso, mantido o lançamento.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações quanto à inconstitucionalidade da multa e, na parte conhecida, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

Reginaldo Paixão Emos - Relator