



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.720394/2008-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-007.268 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2020
Recorrente JOAO GENTIL JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação, desde que os documentos, especialmente juntados com o recurso voluntário, sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

INSTRUMENTO CONSTITUTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DITR. LANÇAMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA DO TRANSMITENTE DA DECLARAÇÃO QUE SEJA POSSUIDOR DO IMÓVEL A QUALQUER TÍTULO.

A impertinência subjetiva arguida pelo recorrente somente pode ser aceita se acompanhada de provas da não condição de legitimado ao tempo do fato gerador do imposto. O proprietário ou o possuidor do imóvel rural, a qualquer título, que transmite voluntariamente DITR, *sponte sua*, é parte legitimada para a sujeição passiva do ITR, especialmente quando não se desincumbe do ônus de comprovar sua alegada ilegitimidade por ocasião do fato impositivo.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

As Áreas de Preservação Permanente (APP) são de declaração obrigatória na DITR, porém, para seu reconhecimento, precisam ser demonstradas por meio de provas hábeis e idôneas. Havendo pontos obscuros no que se refere a sua comprovação, não se reconhece a APP.

DAS ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

As áreas cobertas por florestas nativas são de declaração obrigatória na DITR, porém, para seu reconhecimento, precisam ser demonstradas por meio de

provas hábeis e idôneas, especialmente laudo técnico que ateste não só a sua presença, mas também a qualidade de floresta nativa primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, sendo imprestável para qualquer exploração rural. Não sendo caracterizada a floresta nativa como primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, não é possível declarar o reconhecimento.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. ÁREAS DE INTERESSE ECOLÓGICO. ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL (APA).

Para efeito de isenção do ITR, a título de área de utilização limitada, somente será aceita como de interesse ecológico com efetiva comprovação de restrição à exploração de atividade rural, inclusive para o contexto de Área de Proteção Ambiental (APA), a área declarada em caráter específico como de interesse ambiental, por órgão competente federal ou estadual, para determinadas áreas da propriedade particular. Declaração geral, por região local ou nacional, não é suficiente para atestar restrições à exploração que ensejam a isenção do ITR.

UNIDADE DE CONSERVAÇÃO DA NATUREZA - RESERVA EXTRATIVISTA.

Alegação de que o imóvel objeto de lançamento esteja localizado dentro de perímetro de unidade de conservação e/ou de reserva extrativista, por si só, não possibilita a isenção de ITR; para tal, precisa comprovar, com provas hábeis e idôneas, área declarada em caráter específico como de interesse ambiental, por órgão competente federal ou estadual, para determinadas áreas da propriedade particular. Declaração geral, por região local ou nacional, não é suficiente para atestar restrições à exploração que ensejam a isenção do ITR.

FISCALIZAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DO ARBITRAMENTO DO VTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO POR MEIO DE LAUDO TÉCNICO. OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. NÃO COMPROVAÇÃO. ARBITRAMENTO MANTIDO

Cabe a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT, de acordo com a aptidão do imóvel, especialmente quando inexistente comprovação, mediante laudo técnico, que justifique reconhecer valor menor. Somente se admite a utilização de laudo para determinação do VTN se este atender aos requisitos determinados na legislação para sua validade. A avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14.653-3 da ABNT é ineficaz para afastar o Valor da Terra Nua arbitrado com base nos dados do SIPT por aptidão agrícola.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 75%. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N.º 2.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

Durante todo o curso do processo administrativo fiscal, é defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade da lei, como conceber que a multa aplicada com base na lei seja confiscatória. A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF N.º 4.

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa SELIC devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso, vencido o conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha, que dele conheceu apenas parcialmente, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 91/97), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 65/84), proferida em sessão de 26/01/2011, consubstanciada no Acórdão n.º 03-41.364, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 27/37), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2004

DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONVENÇÕES PARTICULARES

Cabe ser mantido o lançamento em nome do contribuinte, identificado como contribuinte do imposto na correspondente DITR/2004, além de não ter sido devidamente comprovado nos autos a efetiva alienação do imóvel em data anterior à do fato gerador do imposto, observada a legislação pertinente. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não pode se opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

DO LANÇAMENTO

Contendo a Notificação de Lançamento todos os requisitos obrigatórios previstos no Processo Administrativo Fiscal (PAF) e tendo sido o procedimento fiscal instaurado em conformidade com as normas e os princípios constitucionais vigentes, possibilitando ao contribuinte exercer plenamente o seu direito de defesa, não há que se falar em qualquer irregularidade que macule o lançamento.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO – PERDA DA ESPONTANEIDADE

O início do procedimento administrativo ou medida de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, portanto cabe ser mantida as informações declaradas na DITR quanto a distribuição das áreas do imóvel, que não são objeto da lide.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN) – SUBAVALIAÇÃO

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, por falta de documentação hábil (Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT – NBR 14.653-3), demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e a existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do VTN em questão.

DA MULTA. DOS JUROS DE MORA (TAXA SELIC). CARÁTER CONFISCATÓRIO

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigir-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Por expressa previsão legal, os juros de mora equivalem à Taxa SELIC.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no procedimento fiscal iniciado em 24/10/2008 (e-fl. 25), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Por meio da Notificação de Lançamento n.º 07105/00160/2008 de fls. 01/04, emitida, em 06/10/2008, o contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário, no montante de R\$ 19.889,19, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, exercício de 2004, acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado "Ponta dos Barreiros", cadastrado na RFB sob o n.º 4.659.090-0, com área declarada de 484,4 ha, localizado no Município de Parati/RJ.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2004 incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal n.º 07105/00095/2007 de fls. 11/12, recepcionado em 04/09/2007, às fls. 13/14, para o contribuinte apresentar o seguinte documento de prova:

- Laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT.

A fiscalização lavrou os Termos de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, às fls. 19 e 21, recepcionados pelo contribuinte, respectivamente, em 03/12/2007, às fls. 20, e 18/06/2008, às fls. 22, para dar ciência da Continuidade do Procedimento Fiscal referente ao Termo de Intimação Fiscal n.º 07105/00095/2007 relativo ao ITR do exercício de 2004.

Em 04/08/2008, a fiscalização lavrou o Termo de Reintimação Fiscal n.º 07105/00012/2008, às fls. 15/16, recepcionado em 09/09/2008, às fls. 18, para o contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

- 1.º Identificação do contribuinte;
- 2.º matrícula atualizada do registro imobiliário ou, em caso de posse, documento que comprove a posse e a inexistência de registro de imóvel rural;
- 3.º Certificado de Cadastro de Imóvel Rural (CCIR) do INCRA;
- 4.º Laudo de avaliação do Valor da Terra Nua emitido por engenheiro agrônomo/florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com fundamentação e grau de precisão II, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados do mercado. Alternativamente, o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1.º de janeiro de 2004, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1.º de janeiro de 2004 no valor de R\$:

- Campos – R\$1.600,00;
- Florestas – R\$800,00;
- Pastagem/pecuária – R\$1.400,00;
- Cultura/lavoura – R\$1.800,00.

Por não ter sido apresentado qualquer documento de prova e procedendo-se a análise e verificação dos dados constantes da DITR/2004, a fiscalização resolveu alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 12.000,00 (R\$ 24,77/ha), que entendeu subavaliado, arbitrando o valor de R\$ 387.520,00 (R\$ 800,00/ha), com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, com consequente aumento do VTN tributável, e disto resultando imposto suplementar de R\$8.636,96, conforme demonstrado às fls. 03.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais da infração, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 02 e 04.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Cientificado do lançamento em 24/10/2008, às fls. 24, ingressou o contribuinte, em 11/11/2008, com sua impugnação de fls. 26/36, instruída com os documentos de fls. 37/39, 40/43, 44, 45 e 46/55, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- enfatiza, em primeiro lugar, que o imóvel foi permutado em 27/10/2005, conforme instrumento Particular de Permuta de Imóveis, em anexo, com a sociedade J. Filgueiras Empreendimentos e Negócios LTDA, CNPJ n.º 53.956397/0001-56, e que, por força do aludido instrumento, assumiu todos os encargos incidentes sobre o imóvel;

- esclarece que a totalidade do imóvel está inserida na Área de Preservação Ambiental (APA) do Cairuçu, criada pelo Decreto n.º 89.242/83, e que essa APA abrange toda parte sul do município de Paraty e todas as suas ilhas e encostas, limitando-se com o Parque Nacional da Serra da Bocaina;
- informa que para provar que a totalidade da área do imóvel está inserida na citada APA, junta cópia do Decreto de criação da Unidade de Conservação;
- ressalta que o imóvel se constitui de área de preservação permanente e de utilização limitada, isentas de pagamento de ITR, como prevê o art. 10 da Lei n.º 9.396/96;
- salienta que em decorrência da extinção da área aproveitável do imóvel, passou a fazer as DITR, após excluir as áreas de preservação permanente (reserva legal) e de utilização limitada, calculando o valor de uma pequena faixa de terra (terra nua), que dá acesso ao mar;
- ressalta que a área que ora considerada aproveitável, também, deve obter a isenção do ITR, pois, trata-se de área sem nenhum valor de mercado, uma vez que, em decorrência da legislação ambiental na região do município de Paraty, aquelas áreas são consideradas de preservação permanente e de utilização limitada;
- considera restar demonstrada a inconstitucionalidade e a ilegalidade da Notificação de Lançamento posto que bastaria uma leitura dos dispositivos legais em que a Notificação enquadra a sua ação para constatar não ter sido infringido qualquer norma legal;
- entende que, no mérito, não procede à exação por exigir do contribuinte tributo em demasia, caracterizando tal ação como confisco;
- entende, também, que o arbitramento do VTN, com base no SIPT, não considerou a existência das áreas de preservação permanente, que a própria Lei, em que pretende se apoiar o fisco para glosar a declaração, garante a exclusão, da área tributável do imóvel, das parcelas consideradas de preservação permanente (Código Ambiental) e de utilização limitada (Legislação Ambiental), mediante simples declaração da sua existência e transcreve o art. 10, caput, § 1.º, II, da Lei n.º 9.393/96;
- afirma que não exerce seu direito de propriedade sobre o imóvel, não mantém a posse e não gera nenhuma perspectiva quanto a qualquer tipo de exploração do imóvel;
- salienta que, seria voz corrente entre os corretores de imóveis e demais agentes do mercado imobiliário em Paraty, os imóveis inseridos na citada APA, do ponto de vista do mercado imobiliário, sofrem com o contínuo processo de desvalorização imobiliária, mercê da impossibilidade de ser explorada comercialmente;
- entende que, para os proprietários de imóveis na aludida área, a julgar pelas diretrizes do Plano de Manejo da APA e as determinações emanadas do escritório do Instituto Chico Mendes, sucessor do IBAMA, em Paraty/RJ, os mesmos só devem contemplar suas propriedades;
- compreende que sendo a isenção prévia prevista na Lei que para as áreas de preservação permanente, independentemente de qualquer condição, não se faz necessária a apresentação do ADA, para fins de comprovação da existência de área de preservação permanente e de reserva legal e cita e transcreve Ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes e Ementas de Decisões Judiciais para referendar sua tese;
- entende que o § 7.º, do art. 10, da Lei n.º 9.393/96, dispõe que o ônus de provar que a declaração não é verdadeira é da administração e transcreve parcialmente citado parágrafo;
- ressalta que a aplicação de multa no percentual de 75% é exorbitante, sendo inconstitucional e ilegítimo por violar os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco e no caso de ser cabível multa, o fisco não pode afastar-se do princípio da gradação da penalidade, isto é, de sua dosimetria que manda levar sempre em conta a natureza e as circunstâncias da falta cometida;
- discorre sobre a Taxa SELIC, alegando inconstitucionalidade e ilegalidade na sua aplicação como juros de mora e considera que os juros da Taxa SELIC seriam remuneratórios, enquanto o CTN (art. 161, § 1.º) permite, apenas, juros moratórios e requer sua substituição pela incidência de juros moratórios de 1% ao mês, ressaltando que a utilização da Taxa Selic na cobrança de débitos tributários, além de ser ilegal, viola de maneira flagrante o princípio do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88);

- por todo o exposto, confia no deferimento de sua impugnação, com o consequente cancelamento da exigência formulada na Notificação de Lançamento.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme teses sintetizadas na ementa alhures.

Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos:

- a) Do sujeito passivo da obrigação tributária – Convenções Particulares;
- b) Do lançamento;
- c) Perda da espontaneidade para retificação da Declaração do ITR (DITR);
- d) Do Valor da Terra Nua (VTN) – Subavaliação;
- e) Da multa de 75%; e
- f) Dos juros de mora – Taxa SELIC.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, requer o cancelamento do lançamento.

Reitera que o imóvel foi permutado com terceiro e juntou certidão do serviço único notarial do Registro de Imóveis (e-fls. 102/128).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 25/03/2011, e-fl. 90, protocolo recursal em 18/04/2011,

e-fl. 91, e despacho de encaminhamento, e-fl. 130), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de requerimento prévio a análise do mérito

- Documento novo

A defesa colaciona com o recurso voluntário documentos novos (e-fls. 102/128), mas relacionados a própria lide tempestivamente instaurada, pretendendo rebater a decisão DRJ.

Dito isto, passo a analisar a possibilidade de analisar os referidos documentos.

Pois bem. O contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação e juntou os documentos com os quais pretendia demonstrar o seu alegado direito, prova esta que entendia ser suficiente para demonstrar o seu arrazoadado, no entanto foi vencido na primeira instância para o tema ora em comento, a qual expôs as razões para infirmar a tese jurídica do sujeito passivo.

Neste diapasão, inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, observando o prazo legal, ocasião em que reafirmou suas razões e buscou, novamente, expor sua visão para o caso *sub examine*, tendo o cuidado de manter a vinculação de sua tese a matéria já fixada como controvertida, focando-se em contrapor os fundamentos da decisão de piso ao reiterar sua tese de defesa, não inovando na lide no que se relaciona aos documentos novos colacionados. Este é o cerne da apreciação neste capítulo.

Disciplinando o processo administrativo fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 1972, traz regramento específico quanto a apresentação da prova documental. Lá temos normatizado que, em regra, a prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4.º, *caput*).

Porém, há ressalvas, isto porque resta previsto que não ocorre a preclusão quando:
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (art. 16, § 4.º, alínea "a"); b) refira-se a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4.º, alínea "b"); **ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4.º, alínea "c").**

Nesta toada, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio. Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção motivada (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado.

A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º).

Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I).

Especialmente, tenho em mente que o documento novo, juntado com a interposição do recurso voluntário, quando vinculado a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo com a impugnação, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio iuris*, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado, bem como com base na esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ao dispor que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado.

Por último, este Conselho, incluindo este Colegiado, tem entendido que é possível a apresentação de novos documentos quando da interposição do Recurso Voluntário nas hipóteses em que sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto 70.235/1972 (Acórdão n.º 2202-005.194¹, 2202-005.098², 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460³).

Sendo assim, conhecerei do documento novo ao analisar o mérito.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

- Considerações Gerais

De início, pondero que se cuida de lançamento de ofício do ITR, autorizado na forma do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996⁴.

¹ Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 08/05/2019, que neste tema foi unânime.

² Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 10/04/2019, por unanimidade.

³ Acórdão de minha relatoria ao integrar a Primeira Seção de Julgamentos do CARF, julgado em 04/10/2018.

⁴ Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por

Importa anotar, *en passant*, o que disciplina a legislação para apuração do ITR:

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.

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

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989;
- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei 12.844, de 2013)
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprecáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela MP 2.166-67, de 2001)
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei 11.428, de 2006)
- d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei 12.651, de 2012).
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei 11.428, de 2006)
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei 11.727, de 2008)

III - VTNT, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;

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;
- b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação da Lei 11.428, de 2006)

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. 7.º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

§ 2.º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT.

§ 3.º Os índices a que se referem as alíneas "b" e "c" do inciso V do § 1.º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a:

- a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1.º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1.º, inciso II da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2.º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

§ 4.º Para os fins do inciso V do § 1.º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.

§ 5.º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1.º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

§ 6.º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II - oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

~~§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2004) (Revogada pela Lei n.º 12.651, de 2012)~~

Vê-se, portanto, que, além das “Áreas de Preservação Permanente” (APP), as “Áreas de Interesse Ambiental” (Área de Reserva Legal – RL; Área de Servidão Florestal ou Ambiental – ASF/ASA; área de reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN; Área de declarado Interesse Ecológico – AIE; Áreas cobertas por Floresta Nativa ou vegetação natural – AFN; e Áreas alagadas para Usina Hidrelétricas – AUH), também chamadas de “Áreas de Utilização Limitada”, possuem significativa importância para a apuração do ITR. Isto porque, quando efetivamente comprovadas, corroboram para a redução do valor do ITR devido.

Daí ser necessário, quando se pretenda reduzir a área tributável, comprovar a existência de tais áreas, seja área de preservação permanente, seja de interesse ambiental. É certo que cada espécie de área tem o seu requisito próprio de comprovação.

Uma forma de iniciar essa demonstração, no que se refere a APP (área de preservação permanente), é fazer uso do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para possibilitar o ateste da área pelo órgão ambiental (Lei 6.938, art. 17-O), com o efeito de se presumir efetiva para o fim fiscal, caso não ocorra a vistoria ambiental específica (Lei n.º 6.938, art. 17-O, § 5.º).

Outrossim, para a área de reserva legal uma forma de comprová-la é averbá-la no registro público competente, para dar publicidade *erga omnes* e reconhecê-la, de modo incontinente, como tal (Lei 6.015, art. 167, II, itens 22, reserva legal).

Em complemento, cabe, inclusive, fazer uma breve explanação sobre Área de Preservação Permanente (APP), Área de Proteção Ambiental (APA, Área de declarado Interesse Ecológico – AIE) e Floresta Nativa.

Pois bem. APP são áreas que em virtude da hidrografia, da topografia ou do tipo de acidentes geográficos específicos, coberta ou não por vegetação nativa, são definidas por lei como tal (Código Ambiental). É uma área que deve ser preservada sem exploração e ocupação. Elas gozam da isenção do ITR na forma da alínea “a” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, uma vez que imprestáveis para a exploração. A regência legal das APP consta do Código Florestal.

APA, que não se confundem com APP, são áreas de interesse ecológico, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, para a proteção dos ecossistemas e ampliação de restrições de uso. Em suma, é uma área em geral extensa, com um certo grau e possibilidade de ocupação humana e de utilização dos recursos naturais, e tem como objetivos básicos proteger a diversidade biológica, disciplinar o processo de ocupação e assegurar a sustentabilidade do uso dos recursos naturais. É uma área tributável que pode gozar da isenção do ITR, quando, em caráter específico, para determinada área da propriedade particular, exista comprovadas restrições à exploração, na forma das alíneas “b” e “c” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996. Por conseguinte, o fato de um imóvel estar localizado em uma APA, por si só, não o torna, automaticamente, isento de ITR; somente para as áreas de preservação específicas nela contidas, e desde que cumpridas às demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária. A regência legal das APA consta da Lei n.º 9.985, de 2000.

Floresta Nativa, por si só, não se confundem com APP ou com APA na essência da definição própria. Cuida-se de área de interesse ambiental que veio a ser beneficiada com a isenção do ITR quando considerada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração e isto somente a partir do ano de 2007 (Lei n.º 11.428, de 2006), na forma da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, uma vez que a legislação ambiental restringe a sua exploração.

Portanto, as APP, desde que efetivamente comprovadas, gozam da isenção do ITR, por outro lado, não gozam da isenção do ITR as áreas declaradas, em caráter geral, por região local ou nacional, como os situados em APA, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.

Por fim, as áreas de florestas nativas só gozaram da isenção do ITR, a partir de 2007, quando considerada e comprovada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração.

Ainda, é importante esclarecer que “Reserva Legal” não se confunde com APP, APA ou floresta nativa, vez que se trata de uma área destacada e destinada pelo proprietário do imóvel para fins de preservação ambiental, que varia sua extensão de acordo com o bioma em que localizada a propriedade e objetiva garantir a preservação da biodiversidade local. De toda sorte, pode e até deve nela existir florestas nativas e outras áreas de importância ambiental, mas, de per si, não se confundem. A Reserva Legal depende de instituição pelo proprietário e, por isso, ao tempo do lançamento, exigia-se a averbação, vez que era o modo de sua constituição.

Doravante, passo a enfrentar os específicos capítulos da controvérsia.

- Do lançamento em si mesmo

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a exigência de ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural). Adicionalmente, consta dos autos demonstrativo de apuração no qual se vê que a glosa foi efetivada sobre o VTN declarado; apenas sobre ele. O recorrente se insurge contra o arbitramento do VTN com base no SIPT por aptidão agrícola.

De certo modo, o contribuinte alega, ainda, para tangenciar a irresignação, sobre erro de fato, pois sustenta que o imóvel tem APP e, noutro vértice, alega que o imóvel se localiza completamente em Área de Utilização Limitada – Área de Preservação Ambiental (APA) do Cairuçu, limitando-se com o Parque Nacional da Serra da Bocaina.

- Do erro de fato

De logo, pondero que o contribuinte pode pretender alterar o lançamento baseado em revisão de DITR transmitida com alegado erro de fato, face a verdade material, mediante apresentação de impugnação, conforme previsto no art. 145, I, do CTN, o que foi feito a tempo e modo, especialmente quando houver alegada justificativa de direito para tanto. Inclusive, no Acórdão n.º 2202-006.952, de 08 de julho de 2020, consignei em ementa que:

DITR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PARA RECONHECER ERRO DE FATO, OMISSÕES OU INEXATIDÕES. VERDADE MATERIAL.

É possível discutir, no contencioso tributário, em sede de questionamento do ITR lançado de ofício, o reconhecimento de erros, omissões ou inexatidões na DITR transmitida pelo contribuinte, especialmente relacionados a ausência de declaração de áreas ambientais, pois são de declaração obrigatória. A perda da espontaneidade não afasta a possibilidade de reconhecimento do erro de fato na lide instaurada, quando a matéria é tempestivamente controvertida, a tempo e modo adequados, pelo sujeito passivo, no entanto o reconhecimento do erro de fato, da omissão ou da inexatidão, para prevalência da verdade material, somente cabe ser acatado quando comprovado com documentos hábeis e idôneos, observada a legislação aplicável.

Veja-se que o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, dispõe no art. 16, inciso II, competir ao contribuinte fazer a prova do direito ou do fato afirmado, mas, doutro lado, o princípio da verdade material, ou da liberdade na prova, que vigora no processo administrativo fiscal, confere ao julgador administrativo maior elasticidade na apreciação do conjunto probatório e na instrução, podendo, inclusive, determinar diligências.

Pondero, em continuidade, que esse princípio da verdade material está ligado ao princípio da legalidade, no qual o julgador deve buscar exatamente o que determina a lei, bem como guarda sintonia com o princípio do formalismo moderado, que dispensa formas rígidas para o contencioso administrativo fiscal, bastando as formalidades necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental, o que permite concluir que, para fins tributários, a verdade material deve prevalecer para imputar-se a correta subsunção, não valendo-se apenas de fatos constituídos que podem conter problemas, equívocos e não encontrar previsão na lei tributária para sua manutenção sustentada em mero formalismo.

Ademais, em minha ótica, a perda da espontaneidade, pelo início do procedimento fiscal, no contexto do ITR, simboliza que o contribuinte não pode pretender regularizar, de per si, o recolhimento do tributo sem as sanções que couberem, tampouco pode transmitir nova declaração para modificar, a seu exclusivo critério, o procedimento fiscalizatório em curso, porém a mensuração da base de cálculo e da alíquota devem guardar a todo tempo sintonia com a verdade material, especialmente porque na DITR devem constar a declaração de todas as áreas ambientais, cuidando-se de declaração obrigatória, inclusive tem a Administração Tributária o dever de revisar, inclusive de ofício, a DITR em casos de erro, omissões ou inexatidão, aliás

pode a autoridade julgadora, face a prova dos autos, determinar a revisão/modificação do lançamento (CTN, 147, § 2.º, c/c art. 149, IV, V; art. 145, I, c/c art. 156, IX).

De mais a mais, o art. 14 da Lei n.º 9.393, relativa ao ITR, disciplina que: *“Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.”*

Deste modo, passo a revisitar as matérias em controvérsia, negadas pela DRJ.

- Área de Preservação Permanente

O recorrente pretende, em sede de contencioso, para aperfeiçoar a base de cálculo e alíquota do imposto, o reconhecimento de APP. A DRJ diz que para reconhecer APP é preciso de ADA e de comprovação inconteste.

Pois bem. Entendo que o ADA não é elemento obrigatório e essencial para comprovação da área isenta ao ITR podendo ser comprovado por meio de outros elementos.

Deveras, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no *“Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016”*, em síntese, diante de interpretação consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), aprovou a seguinte nova redação para o item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer para os representantes daquele órgão:

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1.360.788/MG, REsp 1.027.051/SC, REsp 1.060.886/PR, REsp 1.125.632/PR, REsp 969.091/SC, REsp 665.123/PR e AgRg no REsp 753.469/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.

OBSERVAÇÃO 1: 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 n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

Peço vênha para trazer a colação passagens do citado parecer PGFN, *verbis*:

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 – Novo Código Florestal.

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF n.º 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei n.º 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)

§ 1.º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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.

(...)

§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7.º do artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não excluiria a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp n.º 587.429/AL, senão vejamos:

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp n.º 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7.º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...].

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA *LEX MITIOR*.

1. Recorrente atuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia *ex tunc* consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7.º ao art. 10, da Lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o

lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Conseqüentemente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7.º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da *lex mitior*.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei n.º 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

II.3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.

25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos.

(...)

31. (...), considerando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6.º), bem como que a Lei n.º 12.651, de 2012, também revogou o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393 (art. 83 da Lei n.º 12.651, de 2012), mantendo o art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, o que é certo é que restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000.

Ademais, cito o seguinte **precedente unânime** de outra Turma Ordinária deste Egrégio Conselho em recente julgamento (*Acórdão n.º 2301-005.972, de 08/04/2019*):

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2005

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1.329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e 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. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Dito isto, importa aferir os “outros elementos” que possam atestar a área vindicada para o imóvel com extensão pretendida.

Para atestar a APP o recorrente apresenta legislação sobre Área de Preservação Ambiental (APA) do Cairuçu, limitando-se com o Parque Nacional da Serra da Bocaina, porém não apresenta qualquer demonstração de APP e estas, como já afirmado alhures, são áreas que em virtude da hidrografia, da topografia ou do tipo de acidentes geográficos específicos, coberta ou não por vegetação nativa, são definidas por lei como tal (Código Ambiental).

Ora, a localização, por si só, não comprova que se trata de APP.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Áreas cobertas com florestas nativas

O recorrente pondera sobre a localização do imóvel em área protegida por florestas. Sustenta impedimento ao aproveitamento.

Pois bem. Não constam dos autos documentos suficientemente hábeis e idôneos para comprovar a existência de floresta nativa como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. Não há, por exemplo, um laudo de caracterização florestal com elementos consistentes.

Não se contém elementos para satisfazer a caracterização ambiental que alega atestar, falta relatório fotográfico de espécimes, esclarecimentos acerca de vistoria, falta detalhes da caracterização da região (características ambientais de relevo, recursos hídricos, fauna, estado de preservação, estado de conservação ou nível de degradação ambiental), detalhamento das características da área, especificando e apontando e especialmente demonstrando com suporte probatório o grau da vegetação de porte florestal, da vegetação nativa de porte florestal na dita área ambiental protegida, do potencial ecológico da vegetação florestal, importância e grau de presença das espécies arbóreas nativas e nativas endêmicas e eventuais arbóreas exóticas invasoras e a topografia correlacionada ao trabalho de caracterização.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- APA (Área de Proteção Ambiental), consubstanciada em Área de declarado Interesse Ecológico (AIE)

O contribuinte igualmente invoca existir área de declarado interesse ambiental e ecológico no imóvel e, desta feita, essa área seria isenta. Alega que o imóvel está localizado na Área de Preservação Ambiental (APA) do Cairuçu, limitando-se com o Parque Nacional da Serra da Bocaina, de acordo com o que dispõe o artigo 11 da Lei n.º 9.985/2000, § 1.º, encontra-se sob domínio público, em que pese a inércia estatal ainda não ter concluído os procedimentos para a efetivação da desapropriação. Sustenta impedimento ao aproveitamento.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente neste ponto. Explico.

Para serem reconhecidas como áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas com direito a isenção do ITR, faz-se necessário, na forma da alínea “b” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, existir “declaração” de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que, especialmente, “*ampliem as restrições de uso*”. Portanto, deve haver declaração, em caráter específico, e não apenas geral, inclusive delineando a qual título determina que determinadas áreas da propriedade particular suportam as restrições. Isto é, não são admitidas declarações em caráter geral, por região local ou nacional, que não especifiquem quais as áreas da propriedade são de interesse ambiental, de modo que não pode prosperar a pretensão recursal, vez que o Decreto Estadual não é específico.

Destarte, para efeito de exclusão do ITR, não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas ou pretendidas, em caráter geral, por região local ou nacional,

como os situados em APA, incluindo as áreas localizadas em Floresta Nativa, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular. Em suma, declaração geral não é suficiente para atestar restrições à exploração que ensejam a isenção do ITR, de modo que não há como considerar, em caráter geral, todas as áreas localizadas dentro dos limites da APA, como de interesse ambiental, para fins de exclusão do cálculo do ITR.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Unidade de Conservação da Natureza – Reserva Extrativa

De mais a mais, a alegação de que o imóvel objeto de lançamento esteja localizado dentro de perímetro de unidade de conservação e/ou de reserva extrativista, por si só, não possibilita a isenção de ITR; *Obiter dictum*, para tal, precisa comprovar, com provas hábeis e idôneas, área declarada em caráter específico como de interesse ambiental, por órgão competente federal ou estadual, para determinadas áreas da propriedade particular. Declaração geral, por região local ou nacional, não é suficiente para atestar restrições à exploração que ensejam a isenção do ITR.

Ora, a Lei n.º 9.985, de 2000, instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza, revogou o art. 5.º da Lei n.º 4.771, de 1965, e estabeleceu os critérios e normas para a criação, implantação e gestão das unidades de conservação, categorizadas em Unidades de Proteção Integral e Unidades de Uso Sustentável, além de ter explicitado que o objetivo das Unidades de Conservação é a preservação do meio ambiente, de ecossistemas e da flora e fauna; porém, algumas permitem a exploração do imóvel e outras a impedem totalmente, o que justifica diferenças entre as áreas de imóveis nelas localizados também para efeito de tributação ou não pelo ITR, o que exige a declaração específica, no demonstrada nos autos.

Logo, o fato de o imóvel estar inserido em uma área onde há restrições de exploração, nos termos da legislação ambiental, não é suficiente para que suas áreas sejam consideradas isentas de tributação, cabendo a comprovação efetiva das áreas enquadradas nas isenções previstas na legislação tributária, prescindindo da demonstração do enquadramento específico.

Para tanto, é necessária, inclusive, a apresentação de um laudo técnico, elaborado por profissional habilitado que detalhe devidamente a distribuição e dimensão das áreas do imóvel de forma a enquadrá-las nas isenções previstas no art. 10, § 1.º, inciso II, da Lei n.º 9.393/1996, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica.

Em suma, tais áreas podem gozar da isenção do ITR, mas quando, em caráter específico, para determinada área da propriedade particular, exista comprovadas restrições à exploração, na forma das alíneas “b” e “c” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

Por conseguinte, o fato de um imóvel estar localizado em alegada região, por si só, não o torna, automaticamente, isento de ITR; somente para as áreas de preservação específicas nela contidas, e desde que cumpridas às demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Não exercício da posse

O contribuinte alega, ainda, para tangenciar a irresignação, sobre o não exercício da posse. Enfatiza que o imóvel foi permutado em 27/10/2005, conforme instrumento Particular de Permuta de Imóveis, em anexo, com a sociedade J. Filgueiras Empreendimentos e Negócios LTDA. Sustenta que, por força do aludido instrumento, assumiu todos os encargos incidentes sobre o imóvel.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente, uma vez que instrumentos particulares não modificam a responsabilidade tributária (CTN, art. 123). Demais disto, o fato gerador do processo em comento é 1.º de janeiro de 2004 e o próprio contribuinte fala em permuta em 27/10/2005. Por último, a certidão juntada com o recurso voluntário é de 2001.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- VTN arbitrado

Como relatado, o recorrente se insurge contra o VTN arbitrado.

Pois bem. De início, afirmo que o tema não é novo nesse Colegiado e esta Turma possui diversos precedentes exigindo o atendimento da norma ABNT NBR 14.653-3 nos laudos técnicos para fins de afastar o lançamento do VTN arbitrado, com base no SIPT por aptidão agrícola, a teor do seguinte precedente de minha relatoria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2014

FISCALIZAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). SECRETARIA ESTADUAL. APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DO ARBITRAMENTO DO VTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. LAUDO. OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.

Cabe a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT, com valores fornecidos pela Secretaria Estadual da Agricultura e delineados de acordo com a aptidão agrícola do imóvel, se não existir comprovação, mediante laudo técnico, que justifique reconhecer valor menor. Somente se admite a utilização de laudo para determinação do VTN se este atender aos requisitos determinados na legislação para sua validade. A avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14.653-3 da ABNT é ineficaz para afastar o valor da terra nua arbitrado com base nos dados do SIPT.

Acórdão n.º 2202-005.968, de 04/02/2020.

Pois bem. Partindo para a análise concreta, efetivamente, não assiste razão ao recorrente na pretensão de afastar o arbitramento. Ora, sequer laudo de avaliação consta como colacionado e alegação genérica de que não possui valor de mercado ou que não pode ser utilizado por restrições que não demonstra, não são aptas para afastar o SIPT, que observou o grau de aptidão agrícola, conforme declaração prestada pelo próprio contribuinte.

Portanto, quando constatada a potencial subavaliação do VTN utilizado pelo contribuinte, como acima relatado, cabe ao sujeito passivo, após intimado, a apresentação de laudo de avaliação do imóvel nos termos da NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas

Técnicas (ABNT), que trata das regras de avaliação de bens imóveis rurais, preferencialmente com fundamentação e grau de precisão II, acompanhado da respectiva anotação de responsabilidade técnica (ART) registrada no CREA, com vistas a contrapor o valor obtido no SIPT. Desta forma, se o sujeito passivo não apresentou o laudo com os cuidados devidos, não é cabível a revisão do lançamento arbitrado.

Veja-se que a NBR 14.653-3 assevera ser obrigatório, em qualquer grau de fundamentação, no mínimo, 3 (três) dados de mercado. Diz, outrossim, que devem ser efetivamente utilizados, o que denota deverem ser comprovados. Aliás, a normativa avança e menciona ser obrigatório nos graus de fundamentação II e III, pelo menos, 5 (cinco) dados de mercado, os quais, de igual modo, devem também ser efetivamente utilizados (itens 9.2.3.3 e 9.2.3.5).

A própria norma da ABNT afirma que no caso de insuficiência de informações que permitam a utilização adequada do método comparativo direto de dados de mercado, o trabalho realizado não será classificado quanto à fundamentação e à precisão, mas pode ser considerado um parecer técnico (item 9.1.2, da NBR 14.653-3).

O que se vê é inexistir laudo com grau de fundamentação II, que utilize o mínimo de cinco dados de mercado, como determinado pela NBR 14.653-3, alínea “b” do item 9.2.3.5.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da multa aplicada (Multa de Ofício de 75%)

A defesa se insurge contra a multa de ofício de 75% aplicada.

Pois bem. Não assiste razão ao contribuinte.

No que se refere à multa aplicada, tratando-se de lançamento de ofício, isto é, de exigência de crédito tributário constituído pela autoridade fiscal em trabalho de fiscalização, por não conformação da atividade do contribuinte à *mens legis*, não é aplicável a multa de 20% do art. 61, § 2.º, da Lei 9.430, pois ela trata de mero inadimplemento de tributo já constituído ou de antecipação já reconhecida e não recolhida a tempo e modo, situações que não prescindem da constituição ou da exigência impositiva efetivada de ofício pela Administração. Também, não se aplica a multa de 2% prevista no Código de Defesa do Consumidor, por ser legislação que rege outra área do direito, inaplicável na seara tributária.

Cuidando-se de lançamento de ofício, com agir da autoridade fiscal, deve-se aplicar as hipóteses do art. 44, da Lei n.º 9.430, sendo que, *in casu*, a Administração Tributária atestou a aplicação do inciso I do referido art. 44 do supracitado diploma legal, restando certa a fixação da multa em 75%, conforme preceito normativo. Aplica-se, ademais, o art. 14, § 2.º, da Lei n.º 9.393, de 1996.

Trata-se de aplicação da lei, sendo defeso a autoridade fiscal deixar de observar a legislação que lhe impõe dever deontológico de conduta obrigatória.

Ademais, o julgador administrativo está impedido de reduzi-la, com fulcro em tese constitucional de confisco, pois é vedado ao Colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma legal (aquela que fixa a multa de ofício em 75% – Lei 9.430, art. 44, I), conforme Súmula

CARF n.º 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Por último, o fato do lançamento ser suplementar não afasta o encargo decorrente do lançamento de ofício que, decerto, só incide sobre o montante lançado.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Juros moratórios

Observo que o recorrente questiona os juros moratórios com aplicação da SELIC.

Pois bem. Não vejo reparos a serem tecidos na decisão hostilizada para a referida irresignação quanto aos juros moratórios, sendo tema objeto de enunciado posto na Súmula CARF n.º 4, nestes termos: *“A partir de 1.º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”*

Ademais, não há cumulação de juros moratórios e atualização monetária. Na verdade, a taxa SELIC tem esse viés duplo, mas é uma única taxa. Não há outra taxa que incida junto com a SELIC.

No caso específico de débitos para com a Fazenda Nacional, a adoção da taxa de referência SELIC, como medida de percentual de juros de mora, foi estabelecida pela Lei n.º 9.065, de 20/06/1995, nestes termos:

Art. 13. A partir de 1.º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6.º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Trata-se de temática já superada e, atualmente, sumulada.

Aliás, o cálculo dos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, está, hodiernamente, previsto, de forma literal, no art. 61, § 3.º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

De mais a mais, o julgador administrativo está impedido de afastar a taxa SELIC sob alegação de confisco ou inconstitucionalidade, conforme Súmula CARF n.º 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Por último, o fato do lançamento ser suplementar não afasta o encargo decorrente do lançamento de ofício que, decerto, só incide sobre o montante lançado.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo incólume a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros