



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.721087/2015-04
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2202-005.462 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CANDIDO BOTELHO BRACHER

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PORTARIA MF N.º 63. SÚMULA CARF N.º 103.

A verificação do limite de alçada, para fins de conhecimento do recurso de ofício pelo CARF, é efetivada, em juízo de admissibilidade, quando da apreciação na segunda instância, aplicando-se o limite vigente na ocasião. Havendo constatação de que a exoneração total do crédito tributário em primeira instância supera o atual limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 deve-se dar seguimento ao recurso de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2011

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO PROVIMENTO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ITR. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E ÁREA DE RESERVA LEGAL. ERRO DE FATO. ACOLHIMENTO. ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. VALOR DA TERRA NUA. COMPROVAÇÃO POR LAUDO TÉCNICO.

Negado provimento ao Recurso de Ofício. A apresentação da documentação comprobatória necessária para fundamentar a Declaração do ITR enseja revisão do lançamento. Documentos hábeis trazidos aos autos, nos termos da legislação pertinente, adequa a exigência tributária à realidade fática do imóvel, por comprovar as Áreas Ambientais de Preservação Permanente e de reserva legal averbada, assim como autorizam afastar o arbitramento do Valor da Terra Nua - VTN através do Sistema de Preço de Terras - SIPT, aplicando-se o VTN apontado em laudo técnico com rigor das normas da ABNT, bem como justificam corrigir erro de fato para reconhecer as áreas cobertas por florestas nativas, especialmente quando as áreas ambientais totais integram o Ato Declaratório Ambiental - ADA tempestivamente apresentado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso de Ofício (e-fls. 296 e 331), com efeito devolutivo — autorizado nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto, pela autoridade julgadora *a quo*, mediante simples declaração na própria decisão de primeira instância (e-fls. 295/316), consubstanciado no Acórdão n.º 03-078.100, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), em sessão de 29/11/2017, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte à impugnação (e-fls. 201/231), reduzindo o imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 2.101.080,74 para R\$ 12.424,56, além de reduzir proporcionalmente a multa de ofício de 75% aplicada, tendo por interessado o contribuinte qualificado nos fólios processuais, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR
Exercício: 2011

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS

Essas áreas, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental (ADA), além da averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel. Cabe acatar as áreas ambientais comprovadas com documentação hábil.

DO VALOR DA TERRA NUA

Cabe rever o VTN arbitrado pela fiscalização, quando apresentado Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotado no CREA, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel rural avaliado, a preço do ano abrangido pela ação fiscal.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, para fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, referente ao ITR, Declaração n.º 01.76017.40, NIRF 7.335.429-5, Código do Imóvel no INCRA 907030.008648-0, com notificação de lançamento n.º 9063/00002/2015, lavrada em 13/05/2015 (e-fls. 03/06), integrada com suas peças complementares (e-fls. 03/08), notificado o contribuinte em 21/05/2015 (e-fl. 200), tendo o início da ação fiscal ocorrido em 10/11/2014, foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 295/316), pelo que passo a adotá-lo:

Por meio da Notificação de Lançamento n.º 9063/00002/2015 de fls. 03/08, emitida em 13/05/2015, o contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário, no montante de R\$ 4.388.947,55, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2011, acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda Laranjeiras”, cadastrado na RFB sob o n.º 7.335.429-5, com área total declarada de 18.023,9 ha, localizado no Município de Corumbá/MS.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2011 incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal n.º 9063/00007/2014 de fls. 16/18, recepcionado em 10/11/2014, às fls. 19, para o contribuinte apresentar, no prazo de 20 dias, os seguintes documentos de prova:

1.º - Ato Declaratório Ambiental (ADA) protocolado dentro de prazo legal junto ao IBAMA, nos termos do art. 10, § 3.º, inciso I, do Decreto n.º 4.382/2002;

2.º - documentos, tais como Laudo Técnico emitido por engenheiro agrônomo/florestal, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) registrada no CREA, que comprovem as áreas de preservação permanente declaradas, identificando o imóvel rural e detalhando a localização e dimensão das áreas declaradas a esse título, previstas nos termos das alíneas “a” até “h” do art. 2.º da Lei n.º 4.771/1965, que identifique a localização do imóvel rural através de um conjunto de coordenadas geográficas definidores dos vértices de seu perímetro, preferivelmente georreferenciadas ao sistema geodésico brasileiro;

3.º - Certidão do órgão público competente, caso o imóvel ou parte dele esteja inserido em área declarada como de preservação permanente, nos termos do art. 3.º da Lei n.º 4.771/1965, acompanhado do ato do poder público que assim a declarou;

4.º - matrícula atualizada do registro imobiliário, com a averbação da área de reserva legal, caso o imóvel possua matrícula ou cópia do Termo de Responsabilidade/Compromisso de Averbação da Reserva Legal ou Termo de Ajustamento de Conduta da Reserva Legal, acompanhada de certidão emitida pelo Cartório de Registro de Imóveis comprovando que o imóvel não possui matrícula no registro imobiliário;

5.º - documento que comprove a localização da área de reserva legal, nos termos do § 4.º do art. 16 do Código Florestal, introduzido pela Medida Provisória 2.166-67, de 24 de agosto de 2001;

6.º - Para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado: Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua emitido por engenheiro agrônomo/florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com grau de fundamentação e de precisão II, com 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 2011, 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 n.º 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1.º de janeiro de 2011 no valor de R\$ 583,16.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, o contribuinte apresentou a correspondência de fls. 28/30, acompanhada dos documentos de fls. 29/92, requerendo a prorrogação de prazo para entrega de Laudo para comprovar a área de preservação permanente por mais 20 dias. A prorrogação de prazo foi concedida por meio do Termo de Notificação n.º 0003/2014, às fls. 93, recepcionado em 08/12/2014, às fls. 94.

Posteriormente, por meio da correspondência de fls. 95/96, o contribuinte juntou aos autos o Laudo Técnico e outros documentos, às fls. 97/125.

A fiscalização, em 27/01/2015, emitiu o Termo de Constatação e Intimação Fiscal n.º 9063/00004/2015 de fls. 20/24, recepcionado em 09/02/2015, às fls. 25, para dar conhecimento ao contribuinte sobre as informações da DITR que seriam alteradas. A fiscalização concedeu prorrogação de prazo até o dia 15/04/2015, conforme Termo de Notificação n.º 0001/2015, às fls. 126, recepcionado em 20/03/2015, às fls. 127, para resposta ao referido Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

Em resposta, o contribuinte apresentou a correspondência de fls. 128/129, acompanhada dos documentos de fls. 130/199.

No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes na DITR/2011, a fiscalização resolveu glosar as áreas de preservação permanente de 13.267,6 ha, de reserva legal de 1.535,8 ha e coberta por florestas nativas de 810,5 ha, além de alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 1.799.666,25 (R\$ 99,85/ha) para o arbitrado de R\$ 10.510.817,52 (R\$ 583,16/ha), com base em valor constante no SIPT, com consequente redução do Grau de Utilização (GU) de 100,0% para 13,4% e aumentos do VTN tributável e da alíquota aplicada de 0,45% para 20,00%, e disto resultando imposto suplementar de R\$ 2.101.080,74, conforme demonstrado às fls. 07.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04/06 e 08.

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 15/06/2015 (e-fls. 201/231), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 295/316), pelo que peço vênha para reproduzir:

Cientificado do lançamento, em 21/05/2015, às fls. 200, ingressou o contribuinte, em 15/06/2015, às fls. 201, com sua impugnação de fls. 202/231, instruída com os documentos de fls. 232/288, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- informa que, por meio de Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra, de 24/08/2006 (doc. 05), adquiriu a posse e os direitos aquisitivos do imóvel “Fazenda Laranjeiras”, com área total de 18.023,9131 ha, composta por uma área de 7.679 ha, objeto da matrícula n.º 28.488, do Cartório de Registro de Imóveis de Corumbá/MS (doc. 06) e de uma área contígua de posse de 10.344,9131 ha;

- esclarece que desde a aquisição do imóvel vem cumprindo regularmente com todas as suas obrigações relativas à legislação ambiental, tanto que apresentou anualmente, a partir de 2009, o ADA, cujas cópias seguem anexas (docs. 08 a 13);

- registra que cumpriu com sua obrigação de averbar na matrícula da área titulada a existência de área de reserva legal, correspondente a 20% do imóvel, conforme se observa pela AV.01 da matrícula n.º 28.488 do Cartório de Registro de Imóveis de Corumbá;

- menciona que tal obrigação nunca foi possível de ser atendida em relação à área de posse, de sorte que anualmente apenas declarou, para fins de apuração do ITR, a área de reserva legal existente na área titulada, jamais tendo incluído na DITR a área de reserva legal de fato existente na área de posse;

- salienta que essa postura extremamente conservadora visava justamente seguir o entendimento da RFB, o qual, sabe-se, é no sentido de que, diante da ausência de averbação em matrícula, tal área não pode ser considerada como isenta de ITR;

- informa que a existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, bem como o valor atribuído à terra nua, foram regularmente comprovados à fiscalização, conforme demonstra a cópia integral do procedimento administrativo (doc. 14);

- destaca que a prova da existência de APP e ARL e do VTN foi realizada, principalmente, por meio dos seguintes documentos, sendo todas as folhas mencionadas referentes ao procedimento de fiscalização: ADA/2011 (fls. 37); matrícula n.º 28.488, na qual consta o AV.01/M.28.488, gravando 20% da área total do imóvel, para fins de reserva legal (fls. 106 a 108); Laudo Técnico ambiental (fls. 165 a 175); planta georreferenciada (fls. 178 - cópia simples - doc. 15) e Laudo de Avaliação (fls. 122 a 164), elaborados por Engenheiro Agrônomo, com as ART respectivas;

- comenta que, em que pese todos esses documentos apresentados, a fiscalização houve por bem efetuar o lançamento, sem qualquer justificativa para assim o fazer, o que implica na nulidade do procedimento, por falta de motivação;

- diz que a fiscalização não indicou a razão de haver desconsiderado os documentos e os Laudos apresentados, bem como o ADA/2011 e, assim, não ficou demonstrado como foi verificada a suposta ausência de comprovação das APP e ARL e razão de ter sido arbitrado novo VTN;

- considera que não é possível precisar, em toda a sua extensão, a infração a partir dos elementos constantes na autuação e dos Demonstrativos anexos e, dessa forma, verifica-se infringência ao art. 10, III, do Decreto n.º 70.235/72, o que caracteriza falta de motivação do ato administrativo;

- menciona que a nulidade ora apontada também fere o art. 2.º, caput, da Lei n.º 9.874/99, que regula o processo administrativo federal, dispositivo este que estabelece o dever de motivação dos atos administrativos;

- registra que todo ato administrativo, conforme a melhor doutrina, deve conter os seguintes elementos: agente competente, forma, motivação, conteúdo ou objeto e finalidade e, dentre esses, a motivação tem em vista propiciar o controle do ato administrativo, por meio do cotejo da ocorrência apontada com o tipo legal previsto em lei, impedindo-se assim, o arbítrio da Administração Pública;

- reitera que a autuação está desprovida de adequada motivação, o que a torna nula de pleno direito, pois não se tem notícia, no conteúdo do Auto de Infração, da avaliação feita dos Laudos apresentados, que dão suporte ao ADA e às DITR apresentadas;

- enfatiza que a autuação cinge-se a descrever a infração com o sucinto relato de “não comprovado” e ao analisar o Laudo Técnico de Avaliação do VTN, limitando-se a dizer que segue a “orientação do curso da ESAF”;

- observa que tal relato, na forma singela como feito, não consubstancia motivação alguma, pois ela deve indicar todos os elementos em que se baseou a autuação, os critérios utilizados pela fiscalização na avaliação dos documentos apresentados, sejam elas positivas ou negativas e demais circunstâncias que ensejaram a autuação;

- diz que o lançamento enuncia não uma justificativa, mas, a conclusão a que chegou o agente administrativo (= ausência de APP e ARL e subavaliação da terra nua), cuja legalidade sequer pode ser aferida, seja pelo contribuinte, seja pelo Poder Judiciário, na medida em que não é conhecido o substrato fático, os procedimentos de análise e os critérios etc., que o embasaram;

- lembra que a presunção de veracidade dos atos administrativos é inaplicável neste caso justamente porque a autuação não descreve qualquer fato concreto, sobre o qual pudesse recair dita presunção, conforme já teve oportunidade de decidir o STJ, transcrevendo excerto de Decisão para embasar sua tese;

- enfatiza que, em virtude da imprecisão da descrição dos fatos apontados como infrações, fica extremamente dificultada a sua possibilidade de defesa, violando-se o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa (art. 5.º, LV, da Constituição da República), reproduzido na citada Lei n.º 9.784/99, também, em seu art. 2.º, caput;

- ressalta que a falta de motivação é vício de fundo que macula a validade do lançamento, eis que impossibilita o pleno exercício do seu direito de defesa e, a despeito de acarretar a nulidade do ato, importa, ainda, em violação ao princípio do devido processo legal;

- considera demonstrada a violação ao art. 10, III, do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 2.º, caput, da Lei n.º 9.874/99, e, assim, deve o lançamento ser declarado nulo;

- assevera que as áreas de preservação permanente e de reserva legal e o VTN informado não podem ser desconsiderados, tendo em vista que todos os documentos necessários para comprová-los foram devidamente apresentados;

- salienta que, para fazer jus ao benefício da isenção fiscal contida no art. 10, § 1.º, II, da Lei n.º 9.393/1996, o legislador não determinou qualquer providência por parte do contribuinte e, além disso, a Medida Provisória n.º 2.166-67/2001, ao incluir o § 7.º, no art. 10 da Lei 9.393/96, também, excluiu a exigência da apresentação do ADA, bastando apenas a entrega da DITR, mesmo assim envia o ADA anualmente ao IBAMA;

- diz que concorda com os argumentos da autoridade fiscalizadora no sentido de que a legislação tributária, que prevê a isenção, deva ser interpretada literalmente, prevalecendo o método restritivo de interpretação, conforme se extrai do art. 111 do CTN, inúmeras vezes citado na autuação, no entanto, não é disso que se trata a conduta do contribuinte, que não ultrapassou os termos previstos na legislação tributária;

- ressalta que é cabível analisar item a item a autuação, a fim de demonstrar a perfeita subsunção de sua conduta às normas disciplinadoras da isenção, comprovando com isso a inexistência de qualquer irregularidade que justifique a autuação;

- reitera que o imóvel possui sim áreas de preservação permanente e de reserva legal e que elas foram comprovadas pelos Laudos apresentados à fiscalização e que as referidas áreas existentes no imóvel não podem ser consideradas tributáveis, tendo em vista as restrições impostas pela legislação ambiental, especialmente, pelo Código Florestal (Lei n.º 12.651/2012), pois tais restrições impedem a utilização plena do imóvel, para finalidades inerentes a atividade rural sendo, portanto, isentas do ITR;

- registra que o pantanal Mato-grossense é reconhecidamente dotado de expressivo quantitativo de áreas de preservação ambiental, cuja proteção é resguardada pelo texto constitucional, conforme se verifica no seu art. 225, § 4.º, determinando que a utilização de seus recursos naturais se sujeita a restrições, com a finalidade de assegurar um meio ambiente ecologicamente equilibrado;

- salienta que as atividades de iniciativa pública ou privada que violem normas de proteção do meio ambiente estão em desacordo com o texto constitucional, de modo que a propriedade privada deixa de cumprir sua função social;

- acentua que a existência de áreas de preservação permanente dispensa qualquer ato do Poder Público ou do proprietário do imóvel, considerando que a sua localização e determinação decorre da própria lei, pois a área de preservação permanente é a área que a lei assim define, pois essas áreas são assim determinadas pelo simples fato de estarem previstas no artigo 4.º da Lei n.º 12.651/2012;

- considera sobre a abrangência do período da fiscalização, qual seja, o exercício de 2011, temos por referência os artigos 1.º, II e 2.º da Lei n.º 4.771/1965, que foi revogada pelo novo Código Florestal (Lei n.º 12.651/2012), da qual se extrai a mesma aplicabilidade e, desse modo, verifica-se que a lei não exige prévia declaração ou outro documento do órgão ambiental, para fins de reconhecimento da existência da APP, constituindo verdadeira arbitrariedade qualquer ato contrário;

- observa que, embora a lei não faça nenhuma exigência suplementar, a fiscalização insiste em que seria obrigado a apresentar uma “certidão de órgão público competente”, sendo que tal exigência é absolutamente infundada, uma vez que, conforme repetidamente informado, o imóvel não possui áreas de preservação permanente que tenham sido instituídas pelo Poder Público, mas apenas aquelas previstas no art. 4.º da Lei n.º 12.651/2012 e seria, portanto, impossível que dispusesse da certidão especificada no art. 3.º da Lei n.º 4.771/65.

- comenta sobre o Laudo Técnico apresentado, às fls. 165 a 175 do procedimento administrativo, no qual informa que as áreas de preservação permanente, que importam

em uma área total de 10.761,0539 ha existentes no imóvel, estão perfeitamente previstas no art. 2.º da Lei n.º 12.651/2012;

- esclarece que o trabalho técnico, composto por Laudo de Avaliação, Laudo Técnico ambiental e planta georreferenciada (cópia simples - doc. 15) apresentados às fls. 122 a 164, 165 a 175 e 178 do procedimento administrativo, comprova a existência das seguintes áreas: a) reserva legal de 3.604,7 ha; b) preservação permanente de 10.761,0 ha; c) pastagem de 3.650,0 ha; d) benfeitorias de 8,0 ha;

- ressalta que as áreas indicadas não só existem como podem ser visualizadas pelas fotos aéreas ora anexadas, referentes aos anos de 2010, 2011 e 2015 (docs. 16 a 18), que seguem também gravadas em CD, para melhor visualização (doc. 19), demonstrando a veracidade das informações declaradas;

- destaca que o art. 10 da Lei n.º 9.393/1996, também, não exige a averbação da reserva legal na matrícula do imóvel, para que seja concedida a isenção de ITR, e, ainda assim, apresentou a matrícula n.º 28.488, na qual consta a AV.01/M.28.488, gravando 20% da área total do imóvel, sendo suficiente para comprovação da existência da área, conforme determina o art. 16, § 8.º, da Lei n.º 4.771/65;

- registra que, além da matrícula, também, apresentou Laudo, memorial descritivo e planta georreferenciada (cópia simples - doc. 15) (fls. 165 a 175, 176 a 177 e 178) do procedimento administrativo, contendo a localização específica da área de reserva legal, o que é incredivelmente negado pela fiscalização;

- comenta que a jurisprudência também já se pacificou no sentido de que não é obrigatória a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel;

- esclarece que, atualmente, os pedidos de aprovação da localização e instituição da área de reserva legal são efetuados não mais pela averbação na matrícula, mas sim por meio da inscrição do imóvel perante o Cadastro Ambiental Rural (CAR), nos termos da Lei n.º 12.651/2012, no caso do Estado do Mato Grosso do Sul, por meio do CAR/MS;

- mencionar que o prazo para inscrição dos imóveis rurais no referido cadastro foi prorrogado, vencendo somente em 05/05/2016, conforme Portaria n.º 100/2015, do Ministério do Meio Ambiente, de sorte que nenhuma irregularidade pode ser impingida no que toca à legislação ambiental;

- ressalta que a aprovação da localização exata da área de reserva legal é de competência exclusiva do órgão ambiental e que foi concedido prazo aos proprietários de imóvel rural, para a inscrição de suas áreas e indicação da localização da área de reserva legal, não possuindo a fiscalização qualquer poder de ingerência nessa questão, que absolutamente não interfere no direito à isenção de ITR;

- observa que não se verifica em sua conduta do contribuinte qualquer irregularidade ambiental e tampouco tributária, pelo contrário, uma vez iniciado o procedimento de fiscalização, não mediu esforços para atender a todas exigências comprovando a existência de todas as áreas destinadas à preservação ambiental, fazendo jus às isenções concedidas pela legislação tributária;

- informa que acrescenta as imagens obtidas via satélite referentes aos anos de 2010, 2011 e 2015, que demonstram o quantitativo de áreas de preservação ambiental existentes no imóvel, especialmente, de reserva legal;

- salienta que a área de floresta nativa declarada comprova-se pelo Laudo Técnico ambiental (fls. 165 a 175) constante no procedimento administrativo, destacando que referido trabalho considera como a área de reserva legal 20% sobre a área total do imóvel, ou seja, 3.604,7826 ha;

- enfatiza que a área de floresta nativa, que efetivamente existe no imóvel e que pode ser observada pelas fotos anexadas e de acordo com o Laudo Técnico, está incluída nesse percentual de reserva legal, que nunca foi declarada integralmente;

- esclarece que as DITR enviadas sempre consideraram apenas a área de reserva legal averbada na matrícula da área titulada, ou seja, apenas se aproveitava da isenção sobre o percentual de 20% da área titulada, conforme consta na AV.01 da Matrícula n.º 28.488, contudo, o potencial de isenção, de acordo com as regras fiscais, é muito maior, ou seja, ela deverá ser reconhecida tanto para a área titulada como para a área de posse, conforme constou no Laudo, embora não seja possível apresentar uma matrícula com a averbação para a área de posse e, desse modo, não se valeu do benefício da isenção

correspondente à área de posse, fazendo-o parcialmente ao declarar a área de floresta nativa;

- diz que a área existente no imóvel destinada à pastagem nativa não deve ser confundida com a área coberta por vegetação nativa, pois são claramente distintas, conforme Laudo Técnico ambiental, e ainda, conforme planta georreferenciada, que retrata de forma precisa a sua localização;

- menciona que, como consta no caput do art. 17 da Lei n.º 12.651/2012 – Código Florestal, ao tratar do regime de proteção da área de reserva legal, verifica-se que ela deve ser conservada com cobertura de vegetação nativa;

- observa que, independente da classificação que seja atribuída para cada área de proteção ambiental (reserva legal, preservação permanente, coberta por vegetação nativa etc.), prevalece um único objetivo, qual seja, o da preservação dos recursos naturais, o que está sendo devidamente cumprido;

- registra que, para que não reste dúvida sobre a existência da área de floresta nativa, apresenta as imagens obtidas via satélite, referentes aos anos de 2010, 2011 e 2015, que seguem também gravadas em CD, para melhor visualização (doc. 19), que demonstram a existência da área coberta por floresta nativa (docs. 16 a 18), comprovando novamente que faz jus ao benefício previsto no art. 10, § 1.º, II, “e”, da Lei n.º 9.393/96;

- esclarece que, no tocante ao VTN, além de apresentar o documento de compra do imóvel, que demonstra o valor efetivamente pago pelo imóvel em 2007, também contratou os serviços especializados de Engenheiro Agrônomo, para adequada comprovação das informações declaradas, demonstrando a idoneidade dos documentos apresentados;

- comenta que o valor de mercado de um imóvel rural está diretamente relacionado ao seu potencial de produção agropecuária e, neste ponto, considerando as características próprias da região do Pantanal, especialmente o fato do imóvel, localizado na margem do Rio Paraguai, possuir formação de parte baixa, com parte alagada, além de ser também composto de morros e serras, verifica-se a existência de incontestável delimitador para a produção agropecuária;

- considera que o Laudo de Avaliação do imóvel foi elaborado com estrita observância da NBR 14.653-3 da ABNT e é determinante para afastar a presunção de que o valor arbitrado é o correto e diz que, para sua composição, foram avaliados os melhoramentos públicos existentes, serviços comunitários, potencial de utilização do imóvel e recursos hídricos, que classificou a região como própria para bovinocultura de corte e para criação de Unidades de Conservação e turismo de contemplação, resultando no valor total de terra nua de R\$ 2.218.346,56, sendo R\$ 123,08/ha;

- entende que o VTN arbitrado, ainda que obtido por meio do SIPT, é desproporcional, pois não considerou a localização do imóvel, suas características peculiares, bem como o seu pequeno potencial produtivo face aos quantitativos das áreas de proteção ambiental e consequentes restrições ambientais;

- diz que a existência de convênio entre a RFB e os municípios, para fiscalização e cobrança do ITR, não lhes transfere a competência legislativa atribuída pelo art. 153, VI à União Federal, ou seja, não é dado aos municípios alterarem a base de cálculo do ITR, que segundo a legislação federal é o valor de mercado do imóvel rural;

- considera que, também, não é dado ao município alterar a forma de lançamento do tributo, que segundo a Constituição da República trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação e não pode o município submeter o tributo ao lançamento de ofício, seguindo a pauta de valores do município, como se, de lançamento de IPTU, esse sim de sua competência, se tratasse, pois tal prática é inconstitucional;

- salienta que o valor total do imóvel arbitrado está muito além do valor constante no Laudo de Avaliação, evidenciando notória insensatez, vez que além de desconsiderar a existência de APP e ARL, o valor arbitrado absolutamente não considera as características do imóvel em si, o que demonstra que a fiscalização não realizou qualquer verificação prévia quanto à base de cálculo do imposto;

- observa que, conforme prescrevem os artigos 142 e 149 do CTN, é no momento das diligências preparatórias do procedimento administrativo do lançamento, que cabe

apurar todas as condições fáticas para a possível autuação fiscal e lavrado o auto de infração sem a consideração de elementos fundamentais, para a precisa determinação da matéria tributável, fica comprometida a autuação, posto que não levado a cabo integralmente o devido procedimento administrativo tendente ao lançamento tributário;

- ressalta que, pela manifesta inconsistência do procedimento fiscal, não resta alternativa senão o reconhecimento da nulidade do lançamento;

- entende que a autoridade autuante teria verificado a existência de elementos que reduzem substancialmente o VTN do imóvel, caso a fiscalização fosse adequada, além de fatores que implicam em efetiva isenção do ITR;

- pelo exposto, entende que restou demonstrada ser indevida a cobrança e absolutamente desprovida de motivação a autuação, o que gera a sua nulidade;

- considerando que as restrições ambientais existentes no imóvel foram devidamente comprovadas, impedindo que as áreas sejam definidas como áreas tributáveis, deve prevalecer o benefício da isenção esculpido no art. 10, § 1.º, II, “a”, da Lei n.º 9.393/96; e ainda, comprovado por meio de Laudo de Avaliação o VTN, requer sejam acolhidas as razões da impugnação, para declará-lo desobrigado do pagamento do ITR suplementar, bem como dos demais encargos incidentes, cancelando-se o lançamento e arquivando-se o PAF;

- requer, ainda, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ (e-fls. 295/316), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foi o consignado o seguinte acórdão:

Acordam os membros da 1.ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, votar no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, considerar procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte, contestando o lançamento consubstanciado na Notificação n.º 9063/00002/2015 de fls. 03/08, para acatar uma área de preservação permanente de 10.761,0 ha, uma área de reserva legal de 1.535,8 ha e uma área coberta por florestas nativas de 2.068,9 ha, com base em documentos de provas hábeis, e acatar o Valor da Terra Nua (VTN) apresentado no Laudo de Avaliação, às fls. 145, de R\$ 2.218.346,56 (R\$ 123,08/ha), com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 2.101.080,74 para R\$ 12.424,56, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Do Recurso de Ofício

O recurso necessário foi interposto nestes termos (e-fl. 296):

Submeta-se à apreciação do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, conforme art. 34 do Decreto n.º 70.235/1972 e Portaria MF n.º 63/2017, por força de recurso necessário, também, previsto no art. 70 do Decreto n.º 7.574/2011, ressaltando que, enquanto não decidido o recurso de ofício, a presente Decisão não se torna definitiva.

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 do Recurso de Ofício

Inicialmente, analiso o juízo de admissibilidade do recurso *ex officio*.

Pois bem. Na forma da Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de recurso necessário, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), na forma do art. 1.º da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Observo que a origem exonerou o contribuinte do imposto suplementar apurado pela fiscalização, sendo a redução na ordem de R\$ 2.088.656,18. Referida redução foi só de principal, considerando, outrossim, a multa aplicada de 75% sobre o imposto suplementar lançado, reduziu-se mais R\$ 1.566.492,14, havendo, por conseguinte, uma redução total do crédito tributário lançado de R\$ 3.655.148,32.

Referida demonstração da exoneração consta nos autos, no Demonstrativo de Débito (fl. 321), de modo que os elementos dos autos apontam para uma exoneração em primeira instância superior ao atual limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, obrigando-se prosseguir com o recurso necessário.

Sendo assim, conheço do recurso de ofício.

Mérito

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

A decisão de piso (e-fls. 295/316) consigna os seguintes fundamentos, *litteris*:

Não obstante a autuação referir-se à glosa das áreas de preservação permanente de 13.267,6 ha, de reserva legal de 1.535,8 ha e coberta por florestas nativas de 810,5 ha, além da alteração do Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 1.799.666,25 (R\$ 99,85/ha) para o arbitrado de R\$ 10.510.817,52 (R\$ 583,16/ha), o impugnante, aventando a hipótese de erro de fato em sua DITR, requer, às fls. 219, com base em Laudo Técnico, as seguintes áreas: reserva legal de 3.604,7 ha e preservação permanente de 10.761,0 ha, totalizando 14.365,7 ha de áreas ambientais.

Alega, ainda, o impugnante que, por conhecer o entendimento da RFB, que diante da ausência de averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel não há a exclusão dessa área da tributação do ITR, somente declara a reserva legal existente na parte do imóvel que tem a propriedade (1.535,8 ha), deixando de declarar aquela existente na outra parte que compõem o NIRF n.º 7.335.429-5 e, por isso, requer que essa área seja reconhecida como coberta por florestas nativas, de acordo com o art. 17, *caput*, da Lei n.º 12.651/2012.

Apesar da hipótese de erro de fato somente ter sido aventada na fase de impugnação, portanto, após a materialização do procedimento de ofício, cabe a mesma ser analisada, observando-se aspectos de ordem legal. Caso fosse negada essa oportunidade ao contribuinte, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do

Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade e, como decorrência, o da verdade material.

Porém, na hipótese levantada, o lançamento regularmente impugnado somente poderá ser alterado, nos termos do art. 145, I, do CTN, em caso de evidente erro de fato, devidamente comprovado por meio de provas documentais hábeis e idôneas.

Pois bem, no caso do pedido de acatamento de áreas não-tributáveis, cabe observar que, com base na legislação de regência das matérias, exige-se o cumprimento de uma obrigação para fins de acatar a exclusão de qualquer uma delas da incidência do ITR, que consiste na informação dessas áreas no Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado tempestivamente no IBAMA, que é uma exigência, de caráter genérico, para a exclusão de qualquer área não-tributável e, também, que a eventual área de reserva legal esteja averbada tempestivamente à margem da matrícula do imóvel, no cartório competente, que é uma exigência específica para essa área.

No que diz respeito à exigência do ADA, de caráter genérico, aplicada a qualquer área ambiental, seja de preservação permanente, RPPN, Servidão Florestal, Área Imprestável/Declarada como de Interesse Ecológico, Reserva Legal ou coberta por florestas nativas, a mesma advém desde o ITR/1997 (art. 10, § 4.º, da IN/SRF n.º 043/1997, com redação dada pelo art. 1.º da IN/SRF n.º 67/1997), e, para o exercício de 2011, encontra-se prevista na IN/SRF n.º 256/2002 (aplicada ao ITR/2002 e subsequentes), no Decreto n.º 4.382/2002 – RITR (art. 10, § 3.º, inciso I), tendo como fundamento o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em especial o *caput* e parágrafo 1.º, cuja atual redação foi dada pelo art. 1.º da Lei n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000, a seguir transcritos:

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. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA (incluído 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.

Portanto, resta demonstrado que a obrigatoriedade da exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA) encontra-se disposta por meio de dispositivo contido em lei, qual seja, o art. 17-O da Lei n.º 6.938/1981 e em especial o *caput* e parágrafo 1.º, cuja atual redação foi dada pelo art. 1.º da Lei n.º 10.165/2000.

Com a adoção de tal procedimento evitam-se distorções, garantindo estar a exclusão do crédito tributário em consonância com a realidade material do imóvel, além de contribuir para maior obediência às normas ambientais em vigor.

Como visto, já a partir do ITR/2001, observando-se, no caso, o princípio da anterioridade da lei tributária, a obrigatoriedade do ADA, para exclusão de tributação das áreas ambientais previstas e definidas no Código Florestal, passou a ser exigida através do citado texto legal (art. 1.º da Lei n.º 10.165/2000).

A protocolização do ADA também não pode ser dissociada de seu aspecto temporal, pois o prazo para essa providência foi estipulado por ato normativo da autoridade competente da Receita Federal, a quem se subordina este Colegiado (vinculação funcional), conforme art. 7.º da Portaria - MF n.º 341/2011.

Para o exercício de 2011, o prazo expirou em 30.09.2011, data final para a entrega da DITR/2011, de acordo com a IN/RFB n.º 1.166/2011 c/c as IN/IBAMA n.º 05/2009, além de previsto na Solução de Consulta Interna n.º 06/2012, item 10.1, que diz:

Cabe ressaltar que, a partir do exercício de 2007, o ADA deve ser declarado anualmente de 1.º de janeiro a 30 de setembro de cada ano-calendário, conforme art. 9º da Instrução Normativa (IN) do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Renováveis (Ibama) n.º 96, de 30 de março de 2006, e arts. 6.º, § 3.º, e 7.º da IN Ibama n.º 5, de 25 de março de 2009.

No presente caso, o requerente acostou aos autos o ADA – Exercício 2011, às fls. 39 e 273, protocolado junto ao IBAMA, em 02/09/2011, providência essa

tempestiva para o exercício em questão, contemplando uma área de preservação permanente de 13.267,6 ha, uma área de reserva legal de 1.535,8 ha e uma área coberta por florestas nativas de 810,5 ha, que são as mesmas áreas declaradas.

Ressalte-se que as informações constantes no citado ADA, que apresentam 15.613,9 ha de áreas ambientais, serão analisadas em conjunto com a segunda exigência de averbação, em tempo hábil, à margem da matrícula do imóvel da área de reserva legal e, também, com as informações contidas no Laudo Técnico, às fls. 185/190, elaborado por Engenheiro Agrônomo, com ART de fls. 194/195.

Assim, quanto à área de reserva legal, fazia-se necessário, ainda, comprovar nos autos a sua averbação, em tempo hábil, à margem da matrícula do imóvel.

A exigência específica de que a área de reserva legal esteja averbada à margem da matrícula do imóvel, até 01/01/2011 (data do fato gerador do ITR/2011, art. 1.º da Lei n.º 9.393/1996), encontra-se prevista no art. 16, § 8.º, da Lei n.º 4.771/1965 (até o exercício 2012) e para exercícios posteriores a 2012 nos artigos 18, 29 e 30 da Lei n.º 12.651/2012; art. 11, § 1.º, da IN/SRF n.º 256/2002 e art. 12, § 1.º, do Decreto n.º 4.382/2002 – RITR.

Para comprovar o cumprimento dessa exigência, o interessado juntou aos autos a Certidão de Matrícula n.º 28.488, às fls. 83/87, do Cartório de Registro de Imóveis, na qual consta que uma área de reserva legal de 1.535,8 ha, correspondente a 20% do imóvel com área total de 7.679,0 ha, foi averbada 02/07/2007, conforme Av.01-28.488, às fls. 83, sendo tal providência tempestiva para o exercício de 2011.

Desta forma, consta nos autos a averbação tempestiva de uma área de reserva legal de 1.535,8 ha.

Contudo, como há áreas ambientais informadas no ADA/2011, área de reserva legal averbada tempestivamente à margem da matrícula do imóvel e áreas constantes no citado Laudo, cabe apresentar quadro comparativo com essas informações, para a análise da hipótese de erro de fato na DITR suscitada pelo impugnante, como se segue:

Áreas	DITR (ha)	ADA (ha)	Averbada (ha)	Laudo (ha)
APP	13.267,6	13.267,6	----	10.761,0
ARL	1.535,8	1.535,8	1.535,8	3.604,7
F. Nativas	810,5	810,5	----	
Total	15.613,9	15.613,9	----	14.365,7

Conforme quadro anterior, verifica-se, inicialmente, que o contribuinte declarou as mesmas áreas tanto na sua DITR quanto no ADA/2011.

Da análise dos dados sintetizados no quadro anterior e da documentação constante nos autos e considerando que o Laudo Técnico, elaborado por profissional legalmente habilitado, foi apresentado com a finalidade de comprovar a existência de áreas ambientais no imóvel e que, além disso, há exigências legais para a exclusão de áreas ambientais da área tributável do ITR e em obediência ao disposto no art. 145, I, do CTN, conclui-se por acatar: uma área de preservação permanente de 10.761,0 ha – caracterizada no Laudo e contida no ADA; uma área de reserva legal de 1.535,8 ha – averbada à margem da matrícula do imóvel e contida no ADA e no Laudo e uma área coberta por florestas nativas de 2.068,9 ha – caracterizada no Laudo e contida no total de áreas informadas no ADA, totalizando uma área ambiental no imóvel de 14.365,7 ha, por ter sido comprovada a ocorrência de erro de fato na DITR/2011.

Cabe esclarecer que essa área coberta por florestas nativas de 2.068,9 ha corresponde a diferença entre a área de reserva legal constante no Laudo de 3.604,7 ha e a área de reserva legal averbada à margem da matrícula do imóvel de 1.535,8 ha, como requerido pelo impugnante, levando em consideração o disposto no art. 17, *caput*, do novo Código Ambiental (Lei n.º 12.651/2012) combinado com o entendimento exposto na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 25/2008 de que o regramento contido no art. 10, § 1.º, II, alínea “e”, da Lei n.º 9.393/1996, aplica-se a qualquer região do território nacional, ressaltando que as áreas acatadas estão contidas no ADA/2011, como visto.

Quanto à menção ao § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393/1996 (incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24.8.2001), importante aqui salientar que nessa instância administrativa prevalece o entendimento de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental, conforme redação do citado dispositivo legal, ocorre quando da entrega da declaração do ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez

sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

Em suma, a dispensa de prévia comprovação não pode ser entendida para afastar a necessidade de o contribuinte, quando assim exigido pela autoridade fiscal, comprovar o cumprimento tempestivo de exigências legais previstas para justificar as áreas ambientais que se pretende para fins de exclusão do cálculo do ITR, previstas na lei ambiental (Código Florestal) e legislação tributária (Lei n.º 9.393/96 e Decreto n.º 4.382/2002 – RITR).

Assim, mesmo diante do disposto no § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393/96, persiste a necessidade de o Contribuinte comprovar nos autos o cumprimento das exigências legais para exclusão das áreas ambientais da área tributável do imóvel.

Ainda, quanto à interpretação do § 7.º do artigo 10 da Lei n.º 9.393/1996, cabe frisar que o STJ, por meio do REsp 1.027.051/SC, trouxe interpretação análoga ao entendimento já manifestado neste Voto, de que a dispensa de prévia comprovação não pode ser estendida às exigências legais previstas para comprovação das áreas ambientais existentes no imóvel quando solicitada pela Autoridade Fiscal, posto que ela apenas se refere à modalidade de lançamento por homologação, ou seja, quando da declaração a comprovação não é exigida, como em qualquer imposto sujeito a esse tipo de lançamento.

Sem entrar no mérito da função predominantemente extrafiscal do ITR, que é de conhecimento geral, é de se transcrever excertos da Ementa de tão elucidativo Julgado, quanto à interpretação do citado parágrafo:

TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRA-FISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA.

(...)

6. A redação do § 7.º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa - no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurígeno e sua prova.

7. A prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si. (...)

(REsp 1.027.051/SC, Relator para o Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. Primeira Turma, julgado em 07/04/2011, DJe 07/05/2011)

Verifica-se, da Ementa anteriormente transcrita, em seu item 6, que a redação do § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393/1996 refere-se a modalidade de lançamento do ITR, que é por homologação, como muito bem argumentou o Ministro Castro Meira em seu Voto-vista, no REsp citado:

Esse preceito normativo apenas disciplina a forma de constituição do crédito tributário, que se dá por meio do autolancamento, em nada interferindo sobre a exclusão do tributo, ou seja, sobre os requisitos para a isenção. (REsp 1.027.051-SC).

Confirma-se, assim, que a expressão “prévia comprovação”, contida no § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393/1996, refere-se à modalidade de lançamento do ITR, que é por homologação. Desse modo, a comprovação das exigências legais previstas para comprovação das áreas ambientais existentes no imóvel é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a comprovação em si, e se não fosse assim, a RFB não teria condições de fiscalizar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a função extrafiscal do ITR e de combater a evasão fiscal.

Quanto à área de pastagem nativa de 3.650,0 ha citada na impugnação e no Laudo, às fls. 33 e 190, não declarada, não obstante o impugnante reconhecer que não se pode confundir área de pastagem nativa com área coberta por florestas nativas, no item 70 da impugnação, às fls. 224, cabe esclarecer que nos termos do art. 25 da IN/SRF n.º 256/2002, observado o anexo I dessa mesma Instrução Normativa, conforme previsto na alínea “b”, inciso V, § 1.º, art. 10, da Lei n.º 9.393/96, a área efetivamente utilizada com Atividade Pecuária, a ser considerada para efeito de apuração do Grau de

Utilização do imóvel, será a menor entre a declarada ou requerida e a área calculada, obtida pelo quociente entre a quantidade de cabeças do rebanho ajustada, desde que comprovada, e o índice de lotação mínima, que no caso é de 0,15 (zero quinze) cabeça de animais de grande porte por hectare (0,15 cab/hect), fixado para a região onde se situa o imóvel, nos termos da Instrução Especial INCRA n.º 019, de 28/05/1980.

No caso, constitui documento hábil para comprovação do rebanho apascentado no imóvel, no decorrer do ano de 2010 (exercício 2011), por exemplo: ficha registro de vacinação e movimentação de gados e/ou ficha do serviço de erradicação da sarna e piolheira dos ovinos, fornecidas pelos escritórios vinculados à Secretaria de Agricultura; notas fiscais de aquisição de vacinas; declaração/certidão firmada por órgão vinculado à respectiva Secretaria Estadual de Agricultura; laudo de acompanhamento de projeto fornecido por instituições oficiais; declaração anual de produtor rural contendo informação sobre pecuária, dentre outros.

Desse modo, para que fosse acatada a área citada de pastagem nativa de 3.650,0 ha, seria necessária a apresentação de documentos comprovando o rebanho apascentado no imóvel no ano base de 2010 (exercício 2011), o que não foi o caso, que justificasse essa área, observado o índice lotação para pecuária para o imóvel. Saliente-se que o contribuinte declarou uma área de pastagem de 2.400,0 ha, que não constou da ação fiscal, por não ter sido objeto de malha.

Cabe, ainda, ressaltar que ao julgador administrativo, com fulcro no art. 29 do Decreto n.º 70.235/1972, é permitido formar livre convicção quando da apreciação das provas trazidas aos autos – seja pela fiscalização, de um lado, seja pelo contribuinte, de outro –, com o intuito de se chegar a um juízo quanto às matérias sobre as quais versa a lide, isto porque o princípio da livre convicção, aliado ao princípio da persuasão racional, impõe, ao menos no âmbito do julgamento, que haja a consideração de um todo, formando-se a convicção com base nos elementos constantes dos autos, em um todo harmônico.

Em síntese, cabe acatar uma área de preservação permanente de 10.761,0 ha; uma área de reserva legal de 1.535,8 ha e uma área coberta por florestas nativas de 2.068,9 ha, comprovadas com documentação hábil.

Do Valor da Terra Nua (VTN)

Quanto ao cálculo do Valor da Terra Nua (VTN), entendeu a Autoridade Fiscal que houve subavaliação, tendo em vista o valor constante no Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, em consonância ao art. 14 da Lei n.º 9.393/96, razão pela qual o VTN declarado para o imóvel na DITR/2011, de R\$ 1.799.666,25 (R\$ 99,85/ha), foi aumentado para R\$ 10.510.817,52 (R\$ 583,16/ha), valor este apurado com base no VTN médio por hectare, apurado no universo das DITR do exercício de 2011, referentes aos imóveis rurais localizados no município de Corumbá/MS, conforme informado ao contribuinte no Termo de Intimação Fiscal.

Com efeito, não há dúvidas de que o VTN declarado de R\$ 99,85/ha encontra-se, de fato, subavaliado, até prova documental em contrário, por ser muito inferior ao VTN médio de referência, por hectare, constante no SIPT, às fls. 294.

Assim, caracterizada a subavaliação do VTN declarado, só restava à Autoridade Fiscal arbitrar novo valor de terra nua para efeito de cálculo do ITR desse exercício, em obediência ao disposto no art. 14 da Lei n.º 9.393/1996.

Consta nos autos o Laudo de Avaliação/anexos, às fls. 130/183, elaborado por Engenheiro Agrônomo, com ART de fls. 184, atribuindo ao imóvel o VTN de R\$ 2.218.346,56 (R\$ 123,08/ha), às fls. 145.

Pois bem, o Laudo de Avaliação do imóvel elaborado por profissional legalmente habilitado e, nesta condição, responsável pelas informações constantes no trabalho por ele desenvolvido, fornece elementos que cabem ser considerados para a finalidade a que se propõe – revisão do VTN arbitrado pela Autoridade Fiscal.

Isto porque, o Laudo identifica e caracteriza o imóvel rural em tela, com descrição da localização, caracterização da região e do imóvel - localização e acesso, recursos hídricos, topografia e uso das terras, resultante da vistoria realizada no imóvel.

Na parte propriamente avaliatória, faz referências ao método recomendado pela norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), com escolha do método comparativo de dados do mercado, demonstrando as características do imóvel rural

objeto da avaliação, e, com base nos dados de mercado coletados, submetidos à homogeneização e tratamentos estatísticos específicos, conclui o autor do trabalho que o valor da terra nua do imóvel objeto do presente processo, para o exercício de 2011, é de R\$ 123,08/ha.

Reitere-se que ao julgador administrativo, com fulcro no art. 29 do Decreto n.º 70.235/1972, é permitido formar livremente convicção quando da apreciação das provas trazidas aos autos – seja pela fiscalização, de um lado, seja pelo contribuinte, de outro –, com o intuito de se chegar a um juízo quanto às matérias sobre as quais versa a lide.

Assim sendo, entendo que deva ser acatado o VTN de R\$ 2.218.346,56 (R\$ 123,08/ha), com base no referido Laudo de Avaliação para o imóvel.

De todo o exposto, tendo em vista a documentação constante nos autos, formo convicção a favor do acatamento de uma área de preservação permanente de 10.761,0 ha, de uma área de reserva legal de 1.535,8 ha e de uma área coberta por florestas nativas de 2.068,9 ha, com base em documentos de provas hábeis, e da revisão do VTN arbitrado de R\$ 10.510.817,52 (R\$ 583,16/ha) para o VTN de R\$ 2.218.346,56 (R\$ 123,08/ha), demonstrado no Laudo de Avaliação, às fls. 130/183, aumentando o GU de 13,4% para 65,8%, reduzindo a alíquota aplicada de 20,00% para 3,0%, o VTN tributado e o valor do imposto suplementar apurado pela fiscalização, conforme demonstrado a seguir:

Quadro/ Item	Discriminação	De	Para
Distribuição da Área do Imóvel – (ha)			
01	ÁREA TOTAL DO IMÓVEL	18.023,9	18.023,9
02	(-) Área de Preservação Permanente	0,0	10.761,0
03	(-) Área de Reserva Legal	0,0	1.535,8
04	(-) Área de RPPN	0,0	0,0
05	(-) Áreas de Interesse Ecológico	0,0	0,0
06	(-) Área de Servidão Florestal	0,0	0,0
07	(-) Área Coberta por Florestas Nativas	0,0	2.068,9
08	(-) Área Alagada de Reservatório Usinas Hidrelét.	0,0	0,0
09	ÁREA TRIBUTÁVEL	18.023,9	3.658,2
10	(-) Área Ocupada com Benf. Úteis à Ativ. Rural	8,0	8,0
11	ÁREA APROVEITÁVEL	18.015,9	3.650,2
Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural			
12	Área de Produtos Vegetais	2,0	2,0
13	Área em Descanso	0,0	0,0
14	Área com Refl. (Essências Exóticas ou Nativas)	0,0	0,0
15	Área de Pastagens	2.400,0	2.400,0
16	Área de Exploração Extrativa	0,0	0,0
17	Área de Atividade Granjeira ou Aquícola	0,0	0,0
18	Área de Frust. Safra/Destr. Past. (Calam. Pública)	0,0	0,0
19	ÁREA UTILIZADA PELA ATIV. RURAL	2.402,0	2.402,0
20	Grau de Utilização (%)	13,4	65,8
Cálculo do Valor da Terra Nua – (R\$)			
21	VALOR TOTAL DO IMÓVEL	12.272.731,04	
22	(-) Valor das Benfeitorias	984.776,81	984.776,81
23	(-) Valor das Culturas	777.136,71	777.136,71
24	VALOR DA TERRA NUA	10.510.817,52	2.218.346,56
Cálculo do Imposto – (R\$)			
25	VALOR DA TERRA NUA TRIBUTADO	10.510.817,52	450.244,14
26	Alíquota – (%)	20,00	3,00
27	IMPOSTO CALCULADO	2.102.163,50	13.507,32
28	(-) Imposto Devido Declarado	1.082,76	1.082,76
	Diferença de Imposto Apurada →	2.101.080,74	12.424,56

Isso posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, que seja julgada procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte, contestando o lançamento consubstanciado na Notificação n.º 9063/00002/2015 de fls. 03/08, relativa ao exercício de 2011, para acatar uma área de preservação permanente de 10.761,0 ha, uma área de reserva legal de 1.535,8 ha e uma área coberta por florestas nativas de 2.068,9 ha, com

base em documentos de provas hábeis, e acatar o Valor da Terra Nua (VTN) apresentado no Laudo de Avaliação, às fls. 145, de R\$ 2.218.346,56 (R\$ 123,08/ha), efetuando-se as demais alterações decorrentes, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 2.101.080,74 para R\$ 12.424,56, conforme demonstrado, a ser acrescido de multa proporcional de 75,0% e juros de mora na forma da legislação vigente.

Submeta-se à apreciação do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, conforme art. 34 do Decreto nº 70.235/1972 e Portaria MF nº 63/2017, por força de recurso necessário, também, previsto no art. 70 do Decreto nº 7.574/2011, ressaltando que, enquanto não decidido o recurso de ofício, a presente Decisão não se torna definitiva.

Pois bem. Entendo que não merece reparos a decisão vergastada.

Ora, como pôde ser verificado nas transcrições em linhas pretéritas, agiu acertadamente o juízo *a quo* quanto às matérias deferidas, veja-se.

- Área de Preservação Permanente

Na decisão da primeira instância foi consignado que o contribuinte interessado acostou aos autos o Ato Declaratório Ambiental (ADA), relativo ao Exercício 2011, protocolado junto ao IBAMA, em 02/09/2011 (e-fl. 39), portanto em momento anterior ao início da ação fiscal ocorrida em 10/11/2014 (e-fl. 19).

Demais disto, constou nos autos que a DITR do exercício de 2011 (e-fl. 12), assim como o ADA (e-fl. 39), de 2011, apontavam como Área de Preservação Permanente (APP) o total de 13.267,6 hectares.

No entanto, como o próprio contribuinte apresentou Laudo Técnico (e-fls. 130/148), com documentos de suporte (e-fls. 149/199), atestando que, em verdade, só havia efetivamente 10.761 hectares de APP no imóvel (e-fl. 140), penso que agiu corretamente a decisão de piso ao deferir e acolher os 10.761 hectares de APP efetiva e que possuem lastro em ADA tempestivo. Quem não agiu de forma correta foi à fiscalização ao não acatar a APP.

Sendo assim, não assiste razão ao recurso necessário neste capítulo.

- Área de Reserva Legal

Na decisão da primeira instância foi consignado que o contribuinte interessado acostou aos autos o Ato Declaratório Ambiental (ADA), relativo ao Exercício 2011, protocolado junto ao IBAMA, em 02/09/2011 (e-fl. 39), portanto em momento anterior ao início da ação fiscal ocorrida em 10/11/2014 (e-fl. 19).

Demais disto, constou nos autos que a DITR do exercício de 2011 (e-fl. 12), assim como o ADA (e-fl. 39), de 2011, apontavam como Área de Reserva Legal (ARL) o total de 1.535,8 hectares.

Por sua vez, o contribuinte juntou aos autos a Certidão de Matrícula nº 28.488 (e-fls. 83/87), do Cartório de Registro de Imóveis, na qual consta a averbação de uma Área de Reserva Legal correspondente a 20% do imóvel (Av.01-28.488), isto em 02/07/2007 (e-fl. 83),

por conseguinte antes do início da ação fiscal. Ademais, como o imóvel possui área total de 7.679,0 ha, resta comprovada a ARL de 1.535,8 ha (20% de 7.679 ha),

Aliás, o Laudo Técnico (e-fls. 130/148), com documentos de suporte (e-fls. 149/199), atesta, até mesmo, uma parcela maior como área de proteção ambiental, lá constando 3.604,7 ha de área de proteção legal (e-fls. 105 e 139), de modo que os 1.535,8 hectares declarados encontram pleno amparo em base probatória, sendo correta a decisão da DRJ.

Sendo assim, não assiste razão ao recurso necessário neste capítulo.

- Afastamento do arbitramento do VTN

Na decisão da primeira instância foi consignado que o contribuinte interessado acostou aos autos o Laudo Técnico (e-fls. 130/148), com documentos de suporte (e-fls. 149/199), subscrito por Engenheiro Agrônomo, no qual é fundamentado o efetivo Valor da Terra Nua (VTN), inclusive o laudo, também, comprova que o VTN apresentado na DITR estava subavaliado.

Isto porque, o VTN declarado para o imóvel na DITR/2011 (e-fl. 13), de R\$ 1.799.666,25 (R\$ 99,85/ha), foi representado no laudo (e-fl. 145) por R\$ 2.218.346,56 (R\$ 123,08/ha).

A subavaliação era, realmente, muito clara, não só pelo laudo do próprio sujeito passivo, mas, também, frente à consulta do SIPT com pesquisa do VTN médio por aptidão agrícola (e-fl. 294) para a região do imóvel, vez que a consulta atesta a subavaliação feita na DITR/2011, pois muito inferior ao VTN médio de referência, por hectare, para a região.

Pela análise do Laudo Técnico e de sua documentação (e-fls. 130/199), laudo este com Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (e-fl. 184), percebe-se o rigor adotado em sua confecção, com observação das normas da ABNT, de modo que agiu corretamente a decisão de piso ao afastar o arbitramento efetivado através do Sistema de Preço de Terras (SIPT) e a tecer considerações sobre todas estas observações.

Por conseguinte, o ateste do responsável técnico, devidamente habilitado, que se compromete pelas informações constantes no laudo por ele desenvolvido, dá subsídio para o acolhimento do VTN indicado no laudo, especialmente por restar este fundamentado, na parte avaliatória, no método comparativo de dados do mercado, validado pela ABNT.

Ora, o laudo deve ser acolhido, pois o engenheiro agrônomo demonstrou as características do imóvel rural objeto da avaliação e, com base nos dados de mercado coletados, os quais foram submetidos à homogeneização e tratamentos estatísticos específicos, garantiu certeza ao VTN indicado para o exercício de 2011 (R\$ 123,08/ha).

Além do mais, o laudo identificou e caracterizou o imóvel rural em comento, com cuidadosa riqueza de detalhes, descrevendo-o e apresentando sua localização, caracterizando a região do imóvel, os seus acessos, os seus recursos hídricos, a topografia e demonstrando o uso das terras, bem como elucidou acerca da vistoria realizada durante o trabalho técnico.

Destarte, se a decisão de piso considerou todo este conjunto probatório, não há razão para reforma.

Sendo assim, não assiste razão ao recurso necessário neste capítulo.

- Áreas cobertas por florestas nativas e erro de fato

Na decisão da primeira instância foi consignado que o contribuinte interessado acostou aos autos o Ato Declaratório Ambiental (ADA), relativo ao Exercício 2011, protocolado junto ao IBAMA, em 02/09/2011 (e-fl. 39), portanto em momento anterior ao início da ação fiscal ocorrida em 10/11/2014 (e-fl. 19).

Por sua vez, constou nos autos que a DITR do exercício de 2011 (e-fl. 12), assim como o ADA (e-fl. 39), de 2011, apontavam como área global de proteção ambiental, independentemente da espécie da área de proteção, o total de 15.613,9 ha.

Noutro giro, o laudo técnico, elaborado com rigor científico, atestou que a área total de proteção ambiental, independentemente da espécie da área de proteção, era de 14.365,7 hectares, pelo que o global da área de proteção não pode ultrapassar 14.365,7 hectares. E, decerto, como o laudo goza de rigor técnico, afeição-se correto ponderar que existem efetivamente 14.365,7 hectares de áreas de proteção ambiental que podem ser reconhecidas.

Ao seu turno, a decisão de piso, analisando erro de fato, descreveu o seguinte quadro resumo das áreas de proteção ambiental do imóvel:

Áreas	DITR (ha)	ADA (ha)	Averbada (ha)	Laudo (ha)
APP	13.267,6	13.267,6	----	10.761,0
ARL	1.535,8	1.535,8	1.535,8	3.604,7
Florestas Nativas	810,5	810,5	----	----
Total	15.613,9	15.613,9	----	14.365,7

Em seguida, a decisão de piso considerou que reconhecia 2.068,9 hectares como áreas cobertas por florestas nativas, uma vez que restava presente o erro de fato, já que na DITR e no ADA a referida área foi indicada dentro das áreas de APP. A decisão de piso também reconheceu 1.535,8 hectares de reserva legal e 10.761 hectares de APP.

No ADA e na DITR só foram indicados 810,5 hectares de florestas nativas, mas o correto seria indicar 2.068,9 hectares de florestas nativas. Logo, a diferença de 1.258,4 hectares precisa ser reconhecida como erro de fato, já que precisa ser reduzida das áreas de APPs, que no ADA e na DITR estão em excesso, havendo lastro no ADA para tal correção.

A indicação das áreas cobertas por florestas nativas como APPs, o que caracteriza erro de fato no preenchimento do ADA e da DITR, se deu, conforme justificativa do contribuinte, porque se cuida de área florestal de proteção que não pode ser averbada por ser localizada em área de posse. O próprio laudo lança as tais áreas como “reserva legal” por entender que é uma área de proteção florestal adjacente a reserva legal averbada. Mas, o sujeito passivo, com maior viés técnico, ao menos na lide tributária, está correto em afirmar que não se trata de reserva legal por se localizar na área de posse do imóvel, na parte desprovida de registro imobiliário, pelo que tem que ser considerada, por corolário lógico, como área florestal. Ao menos, do ponto de vista de proteção ambiental, o laudo assegura essa característica.

Com outras palavras, o próprio laudo técnico indica que as referidas áreas cobertas por florestas nativas estão dentro das áreas de posse e são contíguas a reserva legal.

Pois bem. Feita a digressão acima, como os 2.068,9 hectares estão localizados na área de posse, pelo que não podem ser averbadas, entendo que a decisão de piso agiu corretamente em reconhecer estes 2.068,9 hectares como áreas cobertas por florestas nativas, especialmente por haver lastro no tempestivo ADA para dada quantidade de áreas de proteção ambiental.

Sendo assim, não assiste razão ao recurso necessário neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Necessário

Em síntese, a apresentação da documentação comprobatória necessária para fundamentar a Declaração do ITR do exercício de 2011 enseja revisão do lançamento, de modo que os documentos hábeis trazidos aos autos, nos termos da legislação pertinente, adequa a exigência tributária à realidade fática do imóvel, por comprovar as áreas ambientais de proteção, especialmente a Área de Preservação Permanente e a Área de Reserva Legal averbada, autorizando, ainda, afastar o arbitramento do Valor da Terra Nua (VTN) através do Sistema de Preço de Terras (SIPT), aplicando-se o VTN apontado em laudo técnico com rigor das normas da ABNT, bem como justificando, por último, corrigir erro de fato para reconhecer as áreas cobertas por florestas nativas, especialmente quando as áreas ambientais totais integram o Ato Declaratório Ambiental (ADA), tempestivamente apresentado.

Por fim, 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 de ofício e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros