



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

Processo n° 10293.720148/2007-54
Recurso n° 502.783 Voluntário
Acórdão n° **2202-01.463 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de novembro de 2011
Matéria ITR
Recorrente MARIA TEREZINA BOTTINE CHAVES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

PAF - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA

Sem a precisa identificação do prejuízo ao livre exercício do direito ao contraditório e da ampla defesa, não há razão para se declarar a nulidade do processo administrativo, ausente a prova de violação aos princípios constitucionais que asseguram esse direito.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) POR LEI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A partir do exercício de 2001, com a introdução do art. 17 na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) passou a ser obrigatório para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A área de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, se faz necessária ser reconhecida como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental (ADA), fazendo-se, também, necessária a sua averbação à margem da matrícula do imóvel até a data do fato gerador do imposto.

VTN. MODIFICAÇÃO. LAUDO TÉCNICO. OBSERVÂNCIA NORMAS ABNT. IMPRESCINDIBILIDADE

Com fulcro nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, notadamente artigo 3º, § 4º, da Lei nº 8.847/1995, vigente à época da ocorrência do fato gerador, o Laudo Técnico de avaliação de imóvel rural somente tem o condão

de alterar o Valor da Terra Nua - VTN mínimo na hipótese de encontrar-se revestido de todas as formalidades exigidas pela legislação de regência, impondo seja elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotado no CREA, além da observância das normas formais mínimas contempladas na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Guilherme Barranco de Souza, Juliana Bandeira Toscano e Odmir Fernandes.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Juliana Bandeira Toscano, Odmir Fernandes e Nelson Mallmann . Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Junior, Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, MARIA TEREZINA BOTTINE CHAVES, foi emitida, em 12/11/2007, a Notificação de Lançamento n.º 02301/00125/2007, de fl. 12 a 16, consubstanciando o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, **exercício de 2005**, tendo como objeto o imóvel denominado "Seringal Petrópolis ou Novo Mundo", cadastrado na RFB sob o n.º 0.866.528-1, com área declarada de 13.410 ha, localizado no Município de Sena Madureira — AC.

A ação fiscal iniciou-se com intimação ao contribuinte (fls. 01 e 02, recepcionada em 17/07/2007, conforme AR de fls. 09) para, relativamente a DITR, do exercício de 2005, apresentar os seguintes documentos de prova:

1 - cópia do Ato Declaratório Ambiental — ADA requerido junto ao IBAMA;

2 - Laudo Técnico emitido por profissional habilitado, caso exista área de preservação permanente de que trata o art. 2º da Lei 4.771/65 (Código Florestal), acompanhado de ART registrada no CREA, com memorial descritivo da propriedade, de acordo com o art. 9º do Decreto 4.449/2002;

3 - Certidão do órgão público competente, caso o imóvel ou parte dele esteja inserido em área declarada como de preservação permanente, nos termos do art. 3º da Lei 4.771/65 (Código Florestal), acompanhado do ato do poder público que assim declarou;

4 - Cópia da matrícula 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 - Laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas — ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica - ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB.

Em 06/08/2007 a interessada, por meio da carta de folha 07, solicitou prorrogação de prazo para entrega dos documentos de prova.

Em 12/11/2007, não tendo sido atendida a intimação para a contribuinte apresentar os documentos de prova, procedeu-se a verificação e análise das informações

constantes da correspondente DITR/2005 (extrato de fls. 03/06), decidindo a autoridade fiscal pela **glosa integral das áreas declaradas como de preservação permanente** (2.682 ha) e **utilização limitada/reserva legal** (10.728 ha), bem como pela **rejeição do VTN declarado, de R\$ 500.000,00** (R\$ 37,28 por hectare), que entendeu subavaliado, arbitrando-o em R\$ 8.716.500,00 (R\$ 650,00 por hectare), com base no SIPT/RFB, com conseqüentes aumentos da área tributável/aproveitável, VTN tributável e alíquota aplicada no lançamento, disto resultando o imposto suplementar de R\$ 1.743.290,00, conforme demonstrado no quadro de folhas 15.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 13/14 e 16.

Cientificada do lançamento em 21/12/2007 (doc. de fls. 18), a interessada, por intermédio de advogados e procuradores legalmente estabelecidos (fls. 69 a 73), protocolou sua impugnação na Central de Atendimento ao Contribuinte — CAC, da DRF Curitiba-PR, em 18/01/2008, anexada às fls. 19 a 68, lida nessa sessão, acompanhada dos documentos de fls. 69 a 141. Em síntese, alega e requer o seguinte:

- *faz um breve relato dos fatos, afirmando ser proprietária da gleba rural de 13.410 ha e matrícula 1.376 no cartório de Sena Madureira-AC;*
- *transcreve excertos da Notificação de Lançamento;*
- *afirma que em 1990 parte de suas terras foram declaradas de interesse social com a criação da Reserva Extrativista Chico Mendes (Decreto 99.144);*
- *que o Governo Federal — IBAMA - desapropriou parte de suas terras, quando da desapropriação da gleba maior de 20.235 ha;*
- *a fiscalização tributou toda a área de 13.410 ha, quando na realidade quase a totalidade da área é de interesse ecológico, restando apenas 57,0 ha como área tributável;*
- *que a fundamentação do Auto de Infração não encontra fundamento na legislação tributária pátria;*
- *fala da tempestividade da impugnação administrativa;*
- *que foram lavrados três Notificações de Lançamento, dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, contra a mesma contribuinte, todos com a mesma tipificação, transcrevendo excertos das Notificações dos anos de 2003 e 2005 e solicitando sejam estes apensados ao processo do ITR de 2005, pois lavrar três autos de infração contraria totalmente os preceitos legais vigentes, transcrevendo o art. 10 e § 1º do Decreto 70.235/72;*
- *manifesta pela necessidade dos processos serem transferidos para a Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR, local mais próximo de sua residência, cidade de Guarapuava/PR, para melhor exercer o direito de ampla defesa, devendo os processos ser analisados e julgados em Curitiba/PR;*
- *em preliminar, argüi a nulidade dos procedimentos fiscais, que nasceram maculados e eivados de vícios;*

- que não houve Termo de Início de Fiscalização, válido, transcrevendo os arts. 7º e 8º do PAF (Decreto 70.235/72), dissertando sobre o princípio da hierarquia das normas, citando e transcrevendo doutrina de J. J. Gomes Canotilho sobre o tema, bem como de Aliomar Baleeiro sobre os preceitos do art. 196 e 173, § único, do CTN;*
- arguiu cerceamento do direito de defesa, com fundamento no art. 5º inciso LV da CF/88, argumentando que tal direito foi subtraído ilegalmente da impugnante, inclusive por inexistir a lavra do Termo de Abertura de Fiscalização;*
- discorre longamente sobre o seu direito de defesa e indaga: "qual a prova efetiva, material e contundente que embala a exigência pretendida " ?;*
- discorre longamente sobre a necessidade da "motivação" dos atos administrativos, concluindo que a Notificação de Lançamento não a apresentou;*
- discorre sobre atos administrativos, afirmando que a doutrina é pacífica quando exige que tais atos devem conter, além dos fatos, o direito, transcrevendo sobre o tema, doutrina do ilustre Seabra Fagundes;*
- transcreve excertos de julgados de Tribunais e dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre a necessidade de fundamentação legal, de motivação e de 19 perfeita descrição dos fatos nos atos administrativos, especialmente para os atos administrativos tributários, concluindo existir erro material no Auto de Infração, o que determina a sua absoluta nulidade;*
- que houve erro na capitulação legal da suposta infração, violando o princípio da tipicidade, ocasião em que transcreve a descrição dos fatos constantes da Notificação de Lançamento;*
- questiona a descrição da Notificação de Lançamento que tributou genericamente as áreas ambientais declaradas como sendo de Preservação Permanente e de Reserva Legal, bem como o Valor da Terra Nua, afirmando que este deve se dar pelo valor de mercado do local em que se encrava a propriedade e não por presunção legal;*
- que para comprovar o VTN está anexando Laudo Técnico de Avaliação, com pesquisas de preços realizadas no município de Sena Madureira, através de ITBI recolhidos durante o período de 2003 a 2007;*
- o agente fiscalizador nada comprovou, não trazendo aos autos qualquer provas para a inclusão das áreas ambientais na base de cálculo do tributo;*
- o Governo Federal limitou o uso das terras quando declarou parte delas como de interesse social e arrecadou outra parte para FUNAI, sendo que tais áreas são legalmente não tributáveis;*

- *discorre sobre o que seria legalmente área tributável, transcrevendo excertos da Lei 9.393/96, para afirmar que as áreas de preservação permanente e de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, como no caso em tela, devem ser excluídas da tributação;*
- *que no caso concreto, a área do imóvel era de 23.501,75ha e que a partir de 1990, com a criação da Reserva Chico Mendes, uma área de 10.091,25ha do imóvel foi desapropriada pelo IBAMA, conforme documentos 07 (ação de desapropriação) e 08 (termo de imissão de posse), que anexa, ficando tão somente com uma área de 13.410,0 ha;*
- *que da área constante da ação de desapropriação, no total de 20.235,0 ha, uma área de 10.143,75ha era de propriedade de seu cônjuge, Sr. Leônidas Ferreira Chaves, cuja matrícula do imóvel é a de número 487, NIRF 0.866.528-1, conforme documento 12, que anexa;*
- *que sendo a área de utilização limitada/reserva legal, na Amazônia Legal, de 80% do total do imóvel, declarou esta e mais a área de preservação permanente como sendo de 13.352,00ha, restando como área utilizável -apenas 58,0 há, onde 1,0 ha está ocupado com benfeitorias, ficando 57,0 ha como área tributável;*
- *argumenta que com a criação da Reserva Chico Mendes, o IBAMA restringiu o uso das terras, não mais aprovando qualquer atividade na área;*
- *volta a argüir a nulidade do Auto de Infração, por falta de motivação e indicação dos dispositivos legais infringidos;*
- *argui o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, por desrespeito ao devido processo legal, uma vez que o Fiscal ignorou, sumariamente todas as provas produzidas pela impugnante;*
- *volta a afirmar que o auto de infração não pode prosperar, por conter erro material que o leva à nulidade plena e absoluta;*
- *que o crédito tributário foi constituído com fundamentos em disposições legais que não refletem a realidade, pois as áreas são legalmente não tributáveis, tudo ao arrepio da tipicidade tributária, que é corolário do princípio da legalidade;*
- *transcreve doutrina de Sacha Calmon sobre tipicidade tributária;*
- *transcreve parte do art. 97 do CTN para defender o princípio da legalidade e da tipicidade, indagando ao final: "qual então o dispositivo legal que foi violado?";*
- *transcreve excertos da Notificação de Lançamento para defender a tese de que não foi descrita a legislação infringida;*
- *volta a arguir cerceamento de direito de defesa, argumentando que o Auto de Infração não considerou as áreas ambientais criadas pela Reserva Chico Mendes e nem as informações*

prestadas pela impugnante detalhando as áreas excluídas da tributação;

- que o crédito tributário foi constituído sem provas, apenas com pretensão, como se isso fosse legal, e pior, ignorando por completo o conjunto de provas produzidas pela impugnante e que militam a seu favor;

- cita acórdão do Conselho de Contribuintes para argumentar o cerceamento do direito de defesa;

- que as alegações prescritas no Auto de Infração são improcedentes, devendo ser nulo de pleno direito, pois fere o direito de ampla defesa e desconsiderou as provas produzidas;

- fala dos critérios legais e inconsistências na apuração do ITR, à luz da Lei de regência da matéria, Lei 9.393/96;

- que a pretensa exação fiscal teve sua gênese ao desconsiderar as áreas ambientais, de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, estando estas alcançadas pela isenção fiscal;

- discorre sobre áreas de reserva legal, à luz do Código Florestal, afirmando que a sua natureza jurídica é de limitação à propriedade e independe de averbação no Registro imobiliário e/ou órgão de proteção ambiental;

- que no presente caso, a área de reserva legal está averbada na matrícula do imóvel;

- discorre sobre áreas de preservação permanente, à luz do Código Florestal, afirmando ser uma limitação administrativa, instituída por Lei, e imposta pelo Poder Público de forma unilateral, geral e gratuita sobre a propriedade ou posse rural, transcrevendo os artigos, 2º e 3º do Código — atualizado;

- as limitações administrativas não são levadas, obrigatoriamente, aos registros imobiliários e/ou órgãos de Proteção Ambiental, pois a Lei dá a eficácia necessária para o seu cumprimento por todos;

- as áreas de preservação permanente e reserva legal existem independentemente de suas averbações ou registros em cartórios ou órgãos ambientais, devendo o proprietário do imóvel respeitá-las, nos limites que a lei estabelecer;

- a área de reserva legal, por imposição legal, deve ser observada pelo proprietário, sob pena de incorrer em crime ambiental, devendo ser reconhecida sua isenção independentemente de qualquer comprovação;

- que não é lícito ao agente fiscal desconsiderar a isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal apenas por entender não terem sido atendidos requisitos formais para sua consideração, estando apresentando Laudo Técnico subscrito por Engenheiro Florestal, atestando a existência de tais áreas,

bem como de fotos de satélite atestando a cobertura vegetal existente;

- que a não apresentação de ADA não tem o condão de retirar a isenção de tais áreas ambientais, sendo que o ADA, previsto na Lei 9.393/96, é simples mecanismo de atualização de informações cadastrais do IBAMA,

- que o Código Florestal expressamente determina qual a natureza jurídica e os efeitos das áreas ambientais, não podendo uma Lei fiscal mudar-lhe o sentido e significado como pretende fazer os diplomas legais que consubstancia o Auto de Infração;

- transcreve o art. 110 do CTN para questionar as exigências da Lei fiscal - 9.393/96, afirmando que as áreas ambientais são isentas, sob pena de prejudicialidade ao conceito e forma determinadas pela Lei ambiental;

- que a eventual falta do ADA representa apenas descumprimento da formalidade cadastral, sem descaracterizar as áreas ambientais declaradas e existentes, citando ementas de julgados dos Conselhos de Contribuintes, contendo tal entendimento;

- questiona a alíquota de cálculo aplica ao Lançamento Tributário, pois foi como fundamenta em dados não verdadeiros, maculando a exação fiscal, devendo ser anulados;

- finalmente requer:

a - ajuntada ou reunião dos três processos, referentes ao ITR dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, em um único processo;

b - sejam os três processos remetidos para Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, para análise e julgamento;

c - sejam os documentos anexados à presente impugnação administrativa levados em consideração e analisados;

d - seja anulado o lançamento tributário e declarada a nulidade do AUTO DE INFRAÇÃO, em função dos documentos e argumentos apresentados;

e - que seja concedido o prazo de 15 dias para juntada de documentos originais referente aos comprovantes de ITBIs anexados ao Laudo Técnico.

Em 20/02/2008 (envelope de folhas 142), a interessada postou junto aos Correios correspondência de folhas 143 a 146, datada de 14/02/2008, encaminhando cópias autenticadas de documentos de arrecadação municipal, referentes a ITBI, bem como Escrituras e Certidões de compra e venda de imóveis (fls. 147 a 193), que serviram de base para o Laudo Técnico de Avaliação.

Registre-se que o presente processo, para fins de julgamento, foi transferido da DRJ/Recife para esta DRJ, conforme Portaria RFB/SUTRI nº 1.158 de 17/04/2009.

A DRJ/Brasília julgou o lançamento procedente, nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

DO PROCEDIMENTO FISCAL - DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DO ÔNUS DA PROVA.

O procedimento fiscal foi instaurado de acordo com a legislação vigente, possibilitando ao contribuinte exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa, não havendo que se falar em qualquer irregularidade capaz de macular o lançamento. Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela autoridade fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados cadastrais informados na sua DITR, inclusive VTN, posto que é seu o ônus da prova.

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E- DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Para serem excluídas do ITR, exige-se que essas áreas sejam objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado, em tempo hábil, junto ao IBAMA, além de estar a área de reserva legal averbada tempestivamente à margem da matrícula do imóvel.

DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT (NBR 14.653-3), demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (01/01/2005), bem como a existência de características particulares desfavoráveis que justificassem tal revisão.

Lançamento Procedente

Insatisfeita a contribuinte interpõe recurso voluntário reiterando as razões da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A discussão principal de mérito diz respeito às áreas de preservação permanente e a área de reserva legal e ao valor da terra nua. Neste processo não há questionamento da área do móvel que foi ampliada com o lançamento, ponto que não é objeto do recurso.

Das Preliminares de nulidade e do cerceamento do direito de defesa

Constatado que as infrações apuradas foram adequadamente descritas nas peças acusatórias e no correspondente Relatório de Procedimento Fiscal, e que o contribuinte, demonstrando ter perfeita compreensão delas, exerceu o seu direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento. As razões para não se aceitar os argumentos do recorrente estão claramente demonstrados tanto no Termo de Verificação do Auto de Infração como na Decisão recorrida.

No que toca a suposta nulidade da intimação, assim se pronunciou a autoridade julgadora:

No presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7º e 23 do Decreto nº 70.235/72, observada a Instrução Normativa SRF nº 579, de 08 de dezembro de 2005, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes em geral, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas fiscais e, especificamente, o disposto no art. 53, do Decreto 4.382/2002 (RITR), que trata da intimação do início do procedimento fiscal, no caso do ITR.

Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, - a Contribuinte foi regularmente intimada, por meio do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL No 02301/00025/2007 (fls. 01 e 02), a apresentar os documentos de prova previstos na Norma de Execução Cofis nº 003/2006, de 29/05/2006, aplicada ao ITR/2005, para fins de comprovação dos dados cadastrais informados nas correspondentes declarações do ITR (exercícios de 2003, 2004 e 2005), inclusive VTN, sob pena de realização do lançamento de ofício. Tanto é verdade, que a contribuinte recebeu a intimação fiscal em seu endereço residencial, na cidade de Guarapuava/PR, em 17/07/2007 (conforme extrato/Sucop de fls. 08, e "AR" de fls. 09), e, em 06/08/2007, encaminhou a carta de folhas 07 solicitando prorrogação de prazo por mais 30 dias para apresentar tais documentos.

Uma vez que não há reparos a realizar a autoridade julgadora, rejeita-se a preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

Do ADA

Como é de notório conhecimento, o ITR incide sobre: (i) o direito de propriedade do imóvel rural; (ii) o domínio útil; (iii) a posse por usufruto; (iv) a posse a qualquer título, tudo conforme ditado pela Lei nº 9.393, de 1996. Conquanto, este tributo será devido sempre que - no plano fático - se configurar a hipótese de incidência ditada pela norma (Lei 9393/96): (i) a norma dita que a obrigação tributária nasce sempre em primeiro de janeiro de cada ano uma vez que a periodicidade deste tributo é anual; (ii) o imóvel deve estar localizado em zona rural; (iii) os demais requisitos já constam acima - posse, propriedade ou domínio útil.

Tenho para mim que para excluir as áreas de Interesse Ambiental de Preservação Permanente e as de Utilização Limitada da base de cálculo do ITR e anular a sua influência na determinação do Grau de Utilização, duas condições têm de ser atendidas. Uma é a sua averbação a margem da escritura no Cartório de Registro de Imóveis outra é a sua informação no Ato Declaratório Ambiental – ADA. Destaque-se que ambas devem ser atendidas à época a que se refere a Declaração do ITR.

É de se ressaltar, que em nenhum momento estou questionando a existência e o estado das Reservas Preservacionistas, relatórios técnicos que atestam a sua existência não atingem o âmago da questão. Mesmo aquelas possíveis áreas consideradas inaproveitáveis, para integrarem as reservas da propriedade, para fins de cálculo do ITR, devem, no meu ponto de vista, obrigatoriamente, atender as exigências legais.

Um dos objetivos precípuos da legislação ambiental e tributária é, indubitavelmente, estimular a preservação do meio ambiente, via benefício fiscal. No entanto, o benefício da exclusão do ITR, inclusive em áreas de proteção e/ou interesse ambiental como os Parques Estaduais, não se estende genérica e automaticamente a todas as áreas do imóvel por ele abrangidas. Somente se aplica a áreas específicas da propriedade, vale dizer, somente para as áreas de interesse ambiental situadas no imóvel como: área de preservação permanente, área de reserva legal, área de reserva particular do patrimônio natural e área de proteção de ecossistema bem como área imprestável para a atividade rural, desde que reconhecidas de interesse ambiental e desde que haja o reconhecimento dessas áreas por ato específico, por imóvel, expedido pelo IBAMA, o Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Não tenho dúvidas de que a obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de exclusão das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal) da base de cálculo do ITR, surgiu no ordenamento jurídico pátrio com o art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000 que incluiu o art. 17, § 1º na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, para os exercícios a partir de 2001, *verbis*:

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." (NR)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Tal dispositivo teve vigência a partir do exercício de 2001, anteriormente a este, a imposição da apresentação do ADA para tal fim era definido por ato infra-legal, que contrariava o disposto no § 1º do inciso II do art. 97, do Código Tributário Nacional.

Os presentes autos tratam do lançamento de ITR do exercício de 2002, portanto, a exigência do ADA para fins de exclusão da base de cálculo daquele tributo encontra respaldo legal, pelo quê, deve ser mantido quanto a este ponto, já o recorrente não comprovou nos autos a protocolização tempestiva do requerimento/ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado.

É oportuno salientar, que Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363, de 1996, introduzido originariamente pelo art. 3º da MP nº 1.956-50, de 2000, e mantido na MP nº 2.166-67, de 2001, 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.

Enfim, a solicitação tempestiva do ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

Portanto, não há outro tratamento a ser dada às áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal glosadas pela fiscalização, por falta de comprovação da exigência tratada anteriormente, que devem realmente passar a compor as áreas tributável e aproveitável do imóvel, respectivamente, para fins de apuração do VTN tributado e do seu Grau de Utilização (do imóvel).

Desta forma, não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental — ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, cabe manter as glosas efetuadas pela fiscalização em relação às áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal.

Da Área de Utilização Limitada

Para fins de não incidência do ITR, é indispensável a averbação no registro de imóveis competente, de área declarada pelo contribuinte como sendo de reserva legal, realizada previamente à data de ocorrência do fato gerador (condição prevista no Código Florestal Brasileiro (Lei nº 4.771, de 1965), incluída pelo § 2º do art. 16 da lei nº 7.803, de 1989.

A legislação aplicável à matéria estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de reserva legal, ex vi da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393/1996, supra transcrito.

Conforme visto, a definição do que seja “área de reserva legal” encontra-se estabelecida no § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989:

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

A reserva legal é uma restrição ao direito de exploração das áreas de vegetações nativas e sua discutida averbação tem a função de dar publicidade a terceiros daquela restrição.

Tal posicionamento é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22.688/PB (Tribunal Pleno, sessão de 28 de abril de 2000) em que se discutia tal tema relativamente à produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária. Veja-se o tratamento dado à matéria em voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel. Sem que esteja determinada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel o que dos novos proprietários só estaria obrigado a preservar vinte por cento da sua parte.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal.

Esta posição continua sendo adotado pelo STF, conforme se pode verificar nos autos do MS 28.156/DF, cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça de 02 de março de 2007.

Assim sendo, a afirmativa de que a existência da área declarada como de reserva legal ou de que sua comprovação por outros meios, ou ainda de que sua averbação posteriormente à ocorrência do fato gerador, supriria a condição estabelecida na lei não condiz com a norma que emana da análise conjunta da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393, de 1996 e do § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989.

Tal norma estabelece a obrigação de dar publicidade a terceiros da criação de área correspondente a, no mínimo, 20% da propriedade rural protegida do uso indiscriminado, impondo ao proprietário um controle social em relação à conservação da cobertura vegetal daquela área.

Quando a Lei nº 9.393, de 1996 reproduziu a obrigatoriedade de averbação estabelecida no Código Florestal, não estava criando obrigação acessória, com vista no

interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, mas, sim, repercutindo condição essencial à instituição de área de reserva legal, que deve ser cumprida pelo interessado para fruição da exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR.

O conceito de obrigação acessória, à luz do §2º do artigo 113 do CTN, confirma a conclusão trazida no parágrafo anterior, posto que a obrigatoriedade da averbação não foi criada por legislação tributária, sendo assim não há que se falar em obrigação tributária acessória:

113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Neste sentido, entendo ser condição essencial para a constituição de reserva legal a averbação de tal área à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente. Apenas cumprida tal condição será possível a exclusão de tal área da base de cálculo do tributo.

Sendo assim, apenas posteriormente à averbação considera-se constituída a área de reserva legal, não produzindo efeitos para períodos de apuração anteriores.

Na forma do art. 144 do CTN, o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Uma vez que na data do fato gerador da ITR, não estavam averbada a área, não há como acolher o pleito do contribuinte.

Do Valor da Terra Nua

O laudo técnico de avaliação hábil a comprovar o VTN pleiteado é aquele emitido por profissional habilitado, que faça ex pressa referência ao preço de mercado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador.

Cabe registrar que não entendo que apenas pela fato de um laudo estar subscrito por profissional devidamente habilitado, atende ao disposto no artigo 3º, parágrafo quarto, da Lei nº 8.847/94, que assim estabelece:

“Art. 3º A base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua (VTN), apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

§ 1º O VTN é o valor do imóvel, excluído o valor dos seguintes bens incorporados ao imóvel:

I - Construções, instalações e benfeitorias;

II - Culturas permanentes e temporárias;

III - Pastagens cultivadas e melhoradas;

IV - Florestas plantadas.

§ 2º O Valor da Terra Nua mínimo (VTNm) por hectare, fixado pela Secretaria da Receita Federal ouvido o Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com a Secretaria de Agricultura dos Estados respectivos, terá como base levantamento de preços do hectare da terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município.

§ 3º O VTN aceito será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) pelo valor desta no mês de janeiro do exercício da ocorrência do fato gerador.

§ 4º A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo (VTNm), que vier a ser questionado pelo contribuinte.” (grifamos)

Com efeito, ainda que devidamente assinado por profissional habilitado, o Laudo Técnico somente terá o condão de modificar o VTN mínimo presumido da Região, na hipótese de alinhar-se com as normas procedimentais ditas pela ABNT, mais especificadamente aquelas relativas à avaliação de imóveis rurais.

Outro não é o entendimento levado a efeito por este Conselho Administrativo, ao tratar da matéria, como se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ITR/94. VALOR DA TERRA NUA - VTNm. LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO. REVISÃO. - O laudo técnico de avaliação para que tenha validade e produza efeitos pretendidos através da revisão do VTNm, além de ser elaborado por profissional habilitado e acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, deve revestir-se de formalidades e exigências técnicas mínimas, que corroborem para a sua eficácia, não devendo limitar-se a ser um mero documento informativo. A base de cálculo do imposto é o valor da terra nua – VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior. A data registrada no laudo técnico o torna inservível, por encontrar-se em desacordo com a lei de regência sobre a matéria. Recurso especial provido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 325.167 – Acórdão nº CSRF/03-04.255 – Sessão de 21/02/2005) (grifamos)

“TR – EXERCÍCIO 1994. VALOR DA TERRA NUA. A revisão do VTN mínimo é condicionada à apresentação de laudo técnico de acordo com as exigências legais, especialmente as referentes ao valor e às fontes de sua pesquisa. JUROS DE MORA Os juros de mora têm caráter compensatório e são exigidos pela não disponibilização do valor devido à Fazenda Pública. Sua fluência só se interrompe se a impugnação for acompanhada do depósito integral do crédito tributário considerado devido. MULTA DE MORA Nos lançamentos de ITR em que não exista a obrigação de antecipação do imposto, havendo impugnação, a multa de mora só é cabível após o vencimento do prazo de intimação de decisão

final administrativa. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO POR UNANIMIDADE” (1ª Câmara do 3º Conselho – Recurso nº 326.064, Acórdão nº 301-30761, Sessão de 11/09/2003)

“ITR/95. VTN. REVISÃO. LAUDO. PROVA INSUFICIENTE. Laudo Técnico de Avaliação que não atenda às exigências legais, especialmente as relativas à pesquisa e comprovação das fontes, é prova insuficiente para a revisão do lançamento em que se adotou o VTNm. CNA. LEGALIDADE. As contribuições lançadas com o ITR têm natureza tributária e fundamento nos art. 149 e 8º, inc. V, parte final, da CF/88, e art. 10, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais transitórias. MULTA DE MORA. A multa de mora só é exigível, na vigência da Lei 8.847/94, após a constituição definitiva do crédito tributário. JUROS DE MORA. A fluência dos juros de mora só é interrompida se a impugnação for acompanhada do depósito integral do crédito tributário contestado. Recurso parcialmente provido por unanimidade.” (1ª Câmara do 3º Conselho – Recurso nº 322.872, Acórdão nº 301-30534, Sessão de 25/02/2003)

Destarte, o laudo apesar de descrever as dimensões do imóvel, os seus aspectos físicos e nível de manejo pela análise da vegetação, hidrografia, solos, relevo, tipo de exploração, clima, conservação do solo e recursos hídricos, quais as áreas são destinadas a pastagens, culturas, a preservação ambiental, inclusive as inaproveitáveis, **pecou no sentido de trazer elementos imprescindíveis quanto a avaliação do VTN.**

Para tanto, deveria ter observado as normas constantes da ABNT/NBR 14.653-3, especialmente o disposto nos itens 2 e 3, de modo que restasse devidamente comprovada a justificativa da fixação do VTN de forma individualizada e específica para a propriedade do contribuinte, confira-se:

“ 2 – Pesquisa de valores, com identificação das fontes pesquisadas, abrangendo:

2.1 – avaliação e/ou estimativas anteriores;

2.2 – valores fiscais;

2.3 – transações e ofertas;

2.4 – valor dos frutos;

2.5 – produtividade das explorações;

2.6 – formas de arrendamento, locação e parcerias;

2.7 – informações (bancos, cooperativas, órgãos oficiais e de assistência técnica);

3 – Escolha e justificativa dos métodos e critérios de avaliação;

4 – Homogeneização dos elementos pesquisados, de acordo com o nível de precisão da avaliação;

5 – Determinação do valor final com indicação da data de referência;

6 – *Conclusões com os fundamentos resultantes da análise final;*
e

7 – *Data da vistoria;*”

Ademais, referido laudo, igualmente, não fez menção detalhada a metodologia utilizada, seja para a coleta ou mesmo para a homogeneização dos dados levantados, com o fito de justificar a conclusão levada a efeito pelo perito, sobretudo em relação ao procedimento adotado para a demonstração do valor da terra nua que, de fato, deveria ser aplicável a propriedade rural do contribuinte.

Ressalte-se, que a metodologia dos trabalhos do perito engenheiro agrônomo, além de ser requisito expressamente exigido pela NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, é o ponto de partida para que terceiros, no caso a Secretaria da Receita Federal e este próprio CARF, faça uma correta valoração do laudo apresentado pelo contribuinte, porquanto é deste ponto que se extrai a forma de análise do conjunto fático das características da propriedade de maneira a se compreender como acertada ou não a conclusão do perito.

Sobre o novo laudo apresentado assim se pronunciou a autoridade recorrida:

Analisando o Laudo apresentado, exatamente o mesmo que serviu para os exercícios de 2003, 2004 e 2005, podemos afirmar que não atende às normas da ABNT (NBR 14.653-3), é simplório e de conteúdo técnico inadequado e às vezes até com incongruências.

Dentre outras impropriedades, constatamos que além de não constar dos autos o pagamento da taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica —ART n.º 20080117984 (doc. de fls. 105), não consta que esse trabalho foi elaborado com conhecimento (visto) do CREA — AC, ficando prejudicada, desta forma, a necessária Anotação de responsabilidade, o que significa que o signatário não responde nem administrativamente, nem civilmente e nem criminalmente pelo trabalho efetuado, contrariando os arts. V, 2º e 3º da Lei 6.496/77, que exige a ART e § Y do art. 12 da Lei 8.629/93 que imputa responsabilidades ao autor. Por esse só motivo, o Laudo não deve ser acatado. Além do motivo acima, existem contradições técnicas no referido Laudo, como por exemplo, quando no item 3.2.1.1 — afirma que "Toda a área da propriedade se constitui de matas e a área de 10.672, 00ha foi definida como a área de reserva legal,... " e no item 3.2.1.5 afirma que "a propriedade possui uma área de 434 hectares com pastagens artificiais, com capim de gênero Brachiaria, sem pastoreio."; no item sobre recursos hídricos afirma que "a região tem boa disponibilidade de água, sendo banhada pelo Rio Iaco e diversos igarapés, alguns perenes e outros intermitentes, gerando uma área de preservação permanente de 1.371,89ha, ... " e em item anterior, falando sobre recursos hídricos, afirmava que "Apresenta déficit hídrico entre os meses de julho a agosto. ". Na parte referente à avaliação, propriamente dita, no item 3.6 — tratamento de dados, afirma que "no tratamento dos dados foi utilizado o

tratamento por fatores. Para determinação do valor de mercado foi utilizado o cálculo da média aritmética simples, dos valores obtidos, e seu desvio padrão, para homogeneização dos dados, obtendo-se os seguintes valores:... " sem especificar como e quais os fatores, apenas homogeneizando os dados por valores e tamanho das glebas, o que é terminantemente proibido pela NBR, conforme item "7.7.3.2: — Os dados de mercado não podem ser submetidos a tratamento prévio por fatores de homogeneização'.

Diante dos fatos expostos, não há como acolher o laudo para o propósito de avaliar o VTN. Uma vez que o lançamento foi realizado com base na informação prestada pela recorrente, é de se manter o valor lançado, uma vez que reflete a melhor informação disponível, aquela apresentada em determinado momento pelo recorrente.

Ante ao exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez