**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10675.720227/2008-51

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10675.720227/2008-51 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **2201-005.296 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 11 de julho de 2019 |
| **Recorrente** | CAXUANA S/A REFLORESTAMENTO |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2004

DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO

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

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL

As áreas de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, devem ser averbadas, em tempo hábil, à margem da matrícula do imóvel.

DO VALOR DA TERRA NUA

Para alteração do VTN/ha arbitrado pela autoridade fiscal, com base no "Laudo de Avaliação" apresentado pela própria contribuinte, exige-se a apresentação de novo laudo, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel rural avaliado, a preços da época do fato gerador do imposto (01.01.2004), bem como a ocorrência de erro no laudo que se pretende corrigir.

DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração - ITR, cabe exigi-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução da área de reserva legal de 415,2754 ha.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

O presente processo trata de recurso de ofício em face do Acórdão nº 03-29.733 – 1ª Turma da DRJ/BSA, fls. 214 a 232.

Trata de autuação referente a Imposto Territorial Rural e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Contra a contribuinte interessada foi emitida, em 21.07.2008, a Notificação de Lançamento nº 06109/00023/2008 de fls. 01/05, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário no montante de RS 116.878,91, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 2004, acrescido de multa de oficio (75,0%) e juros legais, tendo como objeto o imóvel rural denominado "Fazenda Córrego do Ouro", cadastrado na RFB, sob o n° 2.230.389-8, com área de 925,6 ha, localizado no Município de Patrocinio/MG.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da correspondente DITR/2004 incidente em malha valor, iniciou-se com a intimação de fls. 06/07, para a contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

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

2° - 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;

3º - Laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT.

Em resposta, foi apresentada a correspondência de fls. 08 na qual a contribuinte solicita a prorrogação de prazo para a apresentação de documentação, tendo sido prorrogado o prazo até 12.04.2008, conforme carimbo aposto na mesma correspondência.

Em 18.04.2008, foi entregue a correspondência de fls. 10 que esclarece que a contribuinte esteve na repartição em 11.04.2008 para a apresentação dos documentos solicitados e em virtude de verificação de uma divergência entre a intimação recebida e a mantida nos arquivos na Receita Federal, retomou nessa data com os outros documentos constantes dessa intimação. Na oportunidade foram juntados aos autos os documentos de fls. 11, 12,13/35, 36/40, 41, 42/48, 49, 50, 51, 52, 53, 54/61, e 62.

No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DITR/2004, a fiscalização resolveu glosar integralmente a área de reserva legal de 925,6 ha, além de rejeitar o VTN declarado, de R$ 348.000,00 (R$ 375,97 por hectare), que entendeu subavaliado, arbitrando o valor de R$ 1.090.000,00 (R$ 1.177,61 por hectare), com base no Laudo de Avaliação então apresentado pela contribuinte (às fls. 13/34), com consequentes aumentos da área tributável/área aproveitável e do VTN tributável/alíquota de cálculo, e disto resultando o imposto suplementar de R$51.220,00, conforme demonstrado às fls. 04.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de oficio e dos juros de mora constam às fls. 02/03 e 05.

Da Impugnação

Após tomar ciência do lançamento, em 29.07.2008 (às fls. 192/193), a contribuinte interessada protocolou, em 28.08.2008, a impugnação de fls. 70/101, acompanhada dos documentos de fls. 102, 103, 104/106, 107, 108, 109/111, 112/113, 114, 115, 116/118,119/123,124/126,127/129,130,13l/132,133,134/156,157/160,161,162/168,169,170,

171, 172, 173, 174/181, 182 e 183/190. Em síntese, alega e solicita que:

- entende que toda a área de seu imóvel está isenta da incidência do ITR por tratar-se de área de reserva legal e que cumpriu integralmente a solicitação da Receita Federal;

- considera que para que haja a exclusão da área de reserva legal da base de cálculo do ITR, basta a declaração do contribuinte, sobre o qual terá ele integral responsabilidade pelo pagamento do tributo e encargos decorrentes caso fique comprovada a falsidade da declaração, o que, no caso, não ocorreu;

- afirma que comprovou, por meio de averbações de Termos de Responsabilidade de Preservação de Floresta, que a área de reserva legal averbada é de 925,6 ha, não existindo quaisquer comprovações de serem inverídicas tais constatações;

- ainda que a área fosse tributada não estão corretos os números utilizados pelo Auditor Fiscal, que calculou o ITR incidente no exercício de 2004 com base na avaliação do imóvel no exercício de 2008;

- considera que o lançamento mostra-se totalmente ilegal e arbitrário, posto que não se conforma com os termos legais que regem os fatos ora narrados, razão pela qual deve ser considerado nulo;

- discorda da glosa da área de reserva legal, pois considera que essa área foi comprovada por ocasião do atendimento ao Termo de Intimação Fiscal;, posto que a procedeu às averbações das áreas de reserva legal à margem da matrícula n° 3.504 registrada perante o cartório de Registro de Imóveis de Patrocínio/MG, de acordo com o art 16, §§8° e 11° da Lei n° 4.771/1965 (Código Florestal);

- salienta que, uma vez assinados e registrados os Termos de Preservação de Floresta, somente com autorização do IEF poderia haver a supressão de qualquer destas áreas, alteração esta que, da mesma forma, demandaria averbação, o que não ocorreu;

- ressalta que o § 11 do art. 16 da Lei n° 4.771/65 permite o condomínio entre áreas de reserva legal de mais de uma propriedade, mediante aprovação do órgão ambiental competente, desde que averbadas nas respectivas matrículas e com exceção da averbação n ° 19, composta de 186,01 ha, as demais averbações são de áreas de reserva legal que foram suprimidas de outros imóveis, mas, com a anuência da impugnante e com a autorização do IEF, e foram compensadas nas áreas do imóvel registrado na matrícula n° 3.504;

- a soma de todas as áreas constituídas como reserva legal sobre o imóvel tem a totalidade de 925,6 ha, ou seja, toda a extensão territorial da propriedade e só se pode concluir que a sua área tributável equivale a zero, e que, portanto, não existe tributo a ser pago;

- nao obstante todo o exposto, o Fisco Federal promoveu o lançamento de oficio do ITR de forma ilegal e arbitrária, vez que desconsiderou, com base em motivos inválidos, as áreas de reserva legal que conformam a totalidade do imóvel;

- não há o que se falar em não comprovação da área de reserva legal conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, pois a área de reserva legal foi devidamente constituída e declarada conforme determina a lei e, portanto, faz jus à isenção do ITR;

- salienta que o entendimento pacificado junto ao Conselho de Contribuintes de que sequer a averbação da reserva legal na matrícula do imóvel é exigível para fins de recolhimento de isenção destas áreas e que esse entendimento se pauta no que preceitua o § 7° do art. 10 da Lei n° 9.393/96, que ao instituir o ITR e todos os aspectos das hipóteses de incidência, apuração e isenções, dispensou o contribuinte de comprovar a constituição prévia da área de reserva legal;

- não se pode alegar, conforme consta da descrição dos Fatos, que parte da área de reserva legal só foi averbada após a ocorrência do fato gerador, pois tal situação não se apresenta como justificativa para a incidência tributária e isso se dá por conta do permissivo legal constante no § 7° do art. 10 da Lei n° 9.393/96 e o Conselho de Contribuintes defende pacificamente a mesma tese e cita e transcreve ementas de acórdão desse órgão;

- entende que condicionar o reconhecimento da isenção do ITR no que se refere às áreas de reserva legal à apresentação do ADA extrapola os ditames legais, pois cria exigência não prevista em lei;

- ressalta que o próprio legislador, no § 7° do art. 10 da Lei n° 9.393/96, expressamente desonera o contribuinte de qualquer comprovação das áreas declaradas como sendo de reserva legal, sujeitando-o apenas ao pagamento do tributo caso fique comprovada a falsidade das declarações, ademais, quando intimada a apresentar o ADA a impugnante assim o fez;

- além de integralmente comprovada a área de reserva legal que engloba o imóvel, não há qualquer tipo de previsão legal que ampare a pretensão fiscal somente no atraso de entrega do ADA, que, saliente-se, foi entregue pela impugnante;

- salienta que toda a jurisprudência, judicial ou administrativa, rechaça o entendimento segundo o qual condiciona a isenção das áreas de reserva legal à apresentação do ADA e cita e transcreve Decisões Judiciais e Ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes para referendar sua tese;

- entende que a falta ou o atraso da realização de um ato considerado declaratório, não enseja a incidência do tributo sobre as áreas de reserva legal, eventualmente, poderia ensejar alguma penalidade por falta de descumprimento de obrigação acessória conforme previsto no art. 17-O §§ 1° A, 2° e 4° da Lei n° 6.938/1981, mas jamais na incidência do ITR sobre áreas que legalmente são consideradas não-tributáveis, pelo art. 10, inciso II, alínea "a" da Lei n° 9.393/96;

- os fatos utilizados pelo Auditor Fiscal como fundamento à realização do lançamento não se justificam, primeiro, porque todos os documentos solicitados foram entregues tempestivamente à fiscalização e, segundo, porque ficou cabalmente comprovado que a área de reserva legal engloba todo o imóvel e desta forma, deve prevalecer o Princípio da Verdade Material, o qual norteia a Administração Pública e cita entendimento doutrinário e Decisão Judicial sobre o tema;

- como se vê do lançamento, o Auditor Fiscal utilizou-se do Laudo de avaliação nº 16/08, cuja via original foi apresentada pela impugnante em abril de 2008 à Receita Federal em cumprimento à Intimação Fiscal n° 06109/0001/2008, na apuração do ITR/2004;

- 0 referido Laudo, elaborado em 18 de março de 2008, avaliou o VTN em R$l.090.000,00, enquanto na DITR/2004 a terra nua estava declarada em R$348.000,00 e tais divergências possuem uma razão de ser;

- à época da DITR, os valores declarados correspondiam à realidade momentânea e o mesmo ocorreu à época da elaboração do Laudo que, inclusive menciona expressamente que a pesquisa de mercado para fins de apuração do valor do imóvel foi feita em março de 2008;

- em razão da localização do imóvel, houve nos últimos anos uma valorização repentina que ensejou a diferença do VTN declarado em 2004 e o apurado por perito técnico em 2008;

- entende que não se pode admitir que a divergência entre os valores declarados em 2004 e aquele apurado em 2008 enseje o lançamento de oficio do ITR, primeiro porque tal fato não comprova suposta inverdade da DITR, e segundo porque em nada altera a situação do imóvel cuja área total compreende uma reserva legal considerada pelo legislador como área não-tributável;

- ressalta que, independentemente do VTN, seja em 2004 ou 2008, é fato que a área total do imóvel, por disposição legal, não é área tributável pelo ITR, razão pela qual o lançamento mostra-se completamente ilegal pois se tratam de áreas não tributáveis e ainda que o imposto fosse devido o VTN arbitrado refere-se ao exercício de 2008, viciando irremediavelmente os atos administrativos;

- considera que os atos administrativos que encerraram no lançamento indevido do ITR desta área pautaram-se em fatos totalmente inválidos, como a tributação de uma área não-tributável e a utilização de uma base de cálculo indevida, portanto, em razão disto, ausente está um dos elementos essenciais aos atos administrativos;

- o lançamento encontra-se submetido aos princípios descritos no art. 37 da Constituição Federal, que dispõe que deverá o agente público relacionar os motivos que o levaram a praticar o lançamento de oficio, sob pena de nulidade deste ato administrativo e considera que o Agente Fiscal realizou ato administrativo motivado por razões diversas daquelas previstas pelo legislador para o presente caso - que determina a não-incidência do tributo sobre as áreas de reserva legal ~ o que toma nulo o lançamento;

- insurge contra a multa de 75% que considera intimidatória, confiscatória e absurda;

- em face do exposto requer que seja julgado improcedente o lançamento posto que:

1 - imóvel se compõe integralmente de área de reserva legal comprovada quando do atendimento à intimação.

2 - a apresentação do ADA não figura como requisito para a concessão da isenção e ademais o ADA foi apresentado ainda que a destempo, o que, eventualmente figura como descumprimento de obrigação acessória;

3 - em que pese a isenção à qual faz jus, o VTN arbitrado para a apuração do ITR/2004 refere-se à avaliação do imóvel no exercício de 2008, enquanto que o valor declarado refere-se à realidade imobiliária no exercício de 2004 e deve ser considerado para fins de cálculo de eventual tributo.

- caso não haja convencimento das ilegalidades e inconstitucionalidades apontadas, requer, então, a redução do percentual da multa aplicada para o mínimo legal, por seu manifesto caráter confiscatório;

- com fundamento no art. 5°, LV, da Constituição Federal, requer seja ressalvado o seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento pela Autoridade Fiscal, ou de qualquer outro fato superveniente que venha a ocorrer nos autos, a fim de que possa manifestar-

se sobre os mesmos, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, além de representar inequívoca negativa de vigência ao princípio da verdade material;

- por fim, requer que as futuras intimações sejam realizadas em nome e no endereço dos advogados citados em sua impugnação, fls. 100.

Em sua decisão, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, considerando que:

Da Nulidade do Lançamento

Preliminarmente a contribuinte requer nulidade da Notificação de lançamento por entender que o lançamento mostra-se totalmente ilegal e arbitrário, posto que não estaria em conformidade com os termos legais que regem os fatos, vez que desconsiderou, com base em motivos inválidos, a área de reserva legal, que representa a totalidade do imóvel, e teria utilizado uma base de cálculo indevida ao arbitrar o Valor da Terra Nua - VTN, e que a Autoridade Fiscal teria realizado um ato administrativo motivado por razões diversas daquelas previstas pelo legislador para o presente caso.

Quanto à glosa da reserva legal declarada e o arbitramento do VTN, esclareço que essas matérias serão abordadas nos itens seguintes, como matérias de mérito.

No que se refere à hipótese de nulidade, registro que, no presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7° e 23 do Decreto n° 70.235/72, observada, especificamente, a Norma de Execução Cofis n° 003/2006, de 29.05.2006, que disciplinou os trabalhos de malha das declarações do ITR, do exercício de 2004, retidas para efeito de verificação, análise e cobrança, além de relacionar os documentos de prova a serem exigidos para fins de comprovação dos respectivos dados declarados.

Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a contribuinte foi regularmente intimada - docs. de fls. 06/07 - a apresentar os documentos necessários para fins de comprovar a área de reserva legal e o Valor da Terra Nua informados na sua DITR/2004, sob pena de que fosse efetuado o lançamento de oficio.

Em resposta, a interessada apresentou documentos diversos, que foram juntados às fls. 08/62, tendo a autoridade fiscal, após constatar que não foram cumpridas as exigências relacionadas na intimação de fls. 06/07, para a comprovação da área de reserva legal declarada, decidido pela emissão da presente Notificação de Lançamento, glosando integralmente a área de reserva legal de 925,6 ha, e alterando, com base no Laudo de Avaliação apresentado pela contribuinte, às fls. 13/34, o Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel, que passou de R$ 348.000,00 (R$ 375,97 por hectare) para R$ 1.090.000,00 (R$ 1.177,61 por hectare).

Veja-se que o trabalho de revisão entao realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de dados cadastrais infomiados na correspondente declaração (DIAC/DIAT) autoriza o lançamento de oficio, regularmente formalizado por meio de Notificação de Lançamento, nos termos do art. 14 da Lei n" 9.393/1996, e artigos 51 e 52 do Decreto n° 4.382/2002 (RITR), combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei n° 5.172/66 - CTN. Isto porque o ônus da prova, no caso,

documental, é do contribuinte, que deve guardar ou produzir, até a data de homologação do autolançamento, prevista no § 4°, do art. 150 do CTN, os documentos necessários à comprovação dos dados cadastrais informados na sua DITR, ou mesmo para comprovar fatos alegados na sua impugnação.

Também, nesse mesmo sentido, há de se observar o disposto nos arts. 40 e 47 (caput), do Decreto n° 4.382, de 19.09.2002 (RITR), que assim estabeleceram:

> "Art. 40. Os documentos que comprovem as informações prestadas na DIT R nao devem ser anexados à declaração, devendo ser mantidos em boa guarda à disposição da Secretaria da Receita Federal, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários relativos às situações e aos fatos a que se referiram (Lei n" 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único).
>
> Art. 47. A DITR está sujeita a revisão pela Secretaria da Receita Federal, que, se for o caso, pode exigir do sujeito passivo a apresentação dos comprovantes necessários à verificação da autenticidade das informações prestadas".

Quanto à autuação, a Notificação de Lançamento identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação, as alterações efetuadas na DITR/2004, o que foi feito de forma clara, como se pode observar na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 02/03 e 05, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Tanto é verdade, que a interessada refutou, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, como se observa do teor de sua impugnação, em que a autuada expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, não apenas suscitando preliminar, mas discutindo o mérito da lide relativamente às matérias envolvidas, nos termos do inciso III, do art. 16, do Decreto n° 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente os motivos da exigência.

Também não pode justificar a nulidade da presente Notificação de Lançamento o fato de a autoridade fiscal não ter acatado os documentos de prova apresentados pela requerente para comprovação das áreas ambientais do imóvel, posto que a aceitação ou não dos mesmos, depende dos critérios de avaliação utilizados na análise desses documentos, à luz da legislação de regência.

No que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade e proporcionalidade), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

De fato, há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas i1egalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

Os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela

própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

Por sua vez, a notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. ll, do Decreto n° 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV e principalmente aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa da autuada.

O art 11 do Decreto n° 70.235/72 assim dispõe:

> "Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra a tributo e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do notificado;
>
> II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
>
> III - a disposição legal infringida, se for o caso;
>
> IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matricula.
>
> Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico. "

Assim, contendo a Notificação de Lançamento os requisitos legais estabelecidos no art. 11, do Decreto n° 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, especialmente no que diz respeito descrição dos fatos e ao enquadramento legal da matéria tributada, e tendo a contribuinte, após dela ter tomado ciência, protocolado a sua impugnação, dentro do prazo legal, não prospera a alegação da impugnante de que o presente lançamento deveria ser anulado.

Feitas as considerações, passemos às matérias de mérito.

Da Área de Reserva Legal

Da análise das peças que compõem o presente processo, verifica-se que a fiscalização, com base na legislação de regência da matéria, exigiu o cumprimento de duas obrigações para fins de acatar a exclusão da área de reserva legal declarada de 925,6 ha da incidência do ITR. A primeira consiste na averbação tempestiva dessa área à margem da Matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis e a outra seria a protocolização, em tempo hábil, do competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, junto ao IBAMA.

No presente caso, constata-se o não-cumprimento da primeira exigência para uma área de 510,4 ha (foi comprovada a averbação tempestiva de 415,2 ha), que faz parte da área de reserva legal declarada de 925,6 ha, e o não-cumprimento da segunda exigência em tela para a totalidade da área declarada de reserva legal (925,6 ha), que consiste na protocolização tempestiva do competente ADA, junto ao IBAMA; justificando, portanto, a glosa realizada pela fiscalização.

A primeira exigência - averbação da área de reserva legal à margem da matricula do imóvel no registro de imóveis competente -, de caráter específico, encontra-se prevista, originariamente, na Lei n° 4.771/1965 (Código Florestal), com a redação dada pela Lei n° 7.803/ 1.989, e foi mantida nas alterações posteriores. Desta forma, ao se reportar a essa lei ambiental, a Lei n° 9.393/1.996, aplicada ao exercício em questão, está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de reserva legal à efetivação da averbação.

Tanto é verdade que tal obrigação foi expressamente inserida no art. 10, § 4°, inciso I, da IN/SRF/n° 43/1997, com redação do art. 1°, inciso II, da IN/SRF n" 67/1997, ratificada nas Instruções Normativas aplicadas ao ITR de exercícios posteriores.

Por seu turno, no que diz respeito ao prazo para o cumprimento da obrigação ora tratada, deve ser levado em consideração que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme prescrito no art. 144 do CTN, enquanto o art. 1°, caput, da Lei n°. 9.393/1996, estabelece como marco temporal do fato gerador do ITR o dia 1° de janeiro de cada ano.

Ou seja, em se admitindo a hipótese de o contribuinte poder apresentar a DITR, por seguidos exercícios, suprimindo áreas da tributação, com a alternativa de providenciar o cumprimento da exigência de averbação em cartório a qualquer tempo, nenhum efeito resultaria da medida de incentivo à conservação do meio ambiente, pois o proprietário da terra usaria o beneficio da isenção fiscal e o Poder Público não teria qualquer garantia, o que não ocorre quando da existência da averbação tempestiva da área no registro de imóveis.

Assim, as áreas de utilização limitada/reserva legal somente serão excluídas de tributação, se cumprida, também, a exigência de sua averbação à margem da matricula do imóvel, até a data de ocorrência do fato gerador do ITR do correspondente exercício.

Portanto, as áreas de utilização limitada/reserva legal somente serão excluídas de tributação se a exigência em exame for cumprida até a data de ocorrência do fato gerador do ITR do correspondente exercício.

Acrescente-se que a necessidade de averbação, dentro do prazo, da área de reserva legal, consta expressamente estipulado no § 1°, do art. ll, da IN/SRF n° 256/2002, da seguinte forma:

> "Art. 11 São áreas de reserva legal aquelas cuja vegetação não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos.
>
> § 1º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas a que se refere o caput devem estar averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, na data de ocorrência do respectivo fato gerador.
>
> Da mesma forma, essa exigência consta expressamente indicada no Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR), que consolidou toda a legislação do ITR, da seguinte forma:
>
> "Art. 12. Sao áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais e' vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal

> sustentável (Lei n"4. 771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória n"2.166-67, de 2001).
>
> § 1º. Para efeito da legislação do ITR. as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador (Sublinhou-se).

Dessa forma, a averbação da área de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, do exercício de 2004, deveria ocorrer até 01 de janeiro de 2004, data do respectivo fato gerador, nos termos do art. 1° da Lei nº 9.393/1996.

No presente caso, constata-se o cumprimento dessa exigência para uma área de 415, 2 ha (fls. 37-verso) de reserva legal averbada tempestivamente à margem da Matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis, em 14 de março de 2003.

Além de não cumprida tal exigência para a área de 510,4 ha (925,6 ha de reserva legal declarada - 415,2 ha de reserva legal averbada), confirma-se também o não cumprimento da segunda exigência, de caráter genérico, que se aplica tanto às áreas de utilização limitada (Reserva Legal, RPPN, Servidão Florestal ou Imprestável para a atividade produtiva/Interesse Ecológico) quanto às áreas de preservação permanente, de que as áreas ambientais do imóvel, para fins de exclusão do ITR, sejam devidamente reconhecidas como de interesse ambiental, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental ~ ADA.

Nesse sentido, cabe observar, primeiramente, o disposto no art. 10, § 4º, da IN/SRF n° 043/1997, com redação dada pelo art. 1° da IN/SRF n" 67/1997, que estabeleceu que essas áreas serão reconhecidas mediante Ato Declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, ficando estipulado no inciso II, desse mesmo parágrafo, que o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA/órgão conveniado.

Note-se que o artigo 17 da IN/SRF n° 73/2000 e da IN/SRF n° 60/2001, e, especificamente, o parágrafo 3° do art. 9° da IN/SRF n° 256/2002, aplicada ao ITR/2002 e subsequentes, apenas ratificaram tal obrigação, não dispondo de modo diferente ao tratar dessa matéria.

Ainda, cabe ressaltar que a obrigatoriedade de utilização do ADA foi ratificada por meio de dispositivo contido em lei, qual seja, o art. 17-O da Lei 6.938/81, em especial o caput e parágrafo 1°, cuja atual redação foi dada pelo art. 1º da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000, a seguir transcritos:

> Art. 17-0. 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 nr 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria (Redação dada pela Lei n" 10.165, de 2000)
>
> § 1-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"10.165, de 2000).
>
> § 1º - A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (sublinhou-se).

Portanto, resta demonstrado que a obrigatoriedade da exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA, depois de prevista em atos normativos da RFB, encontra-se prevista em dispositivo contido em lei, qual seja, o art. 17-O da Lei 6.938/1981 e em especial o caput e parágrafo 1°, cuja atual redação foi dada pelo art. 1° da Lei 10.165/2000, não obstante argumentos contrários feitos pela impugnante.

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.

Quanto à aventada ilegalidade da exigência de prazo para protocolização do ADA, previsto originariamente no inciso ll, do art. 10, § 4°, da Instrução Normativa SRF n° 043/97, com redação dada pelo art. 1° da Instrução Normativa SRF n° 67/97, e mantido no parágrafo 3° do art. 9° da IN/SRF n" 256/2002, cabe ressaltar que tanto a autoridade fiscal lançadora, quanto a autoridade administrativa julgadora, especialmente os de primeira instância, por dever funcional, encontram-se cingidas aos estritos termos da legislação fiscal, ou seja, deve observar as Leis e os atos normativos da autoridade competente da Receita Federal do Brasil, a quem estão subordinados, conforme art. 7° da Portaria - MF n° 058, de 17 de março de 2006, publicada no DOU de 27 seguinte.

Desta forma, a protocolização do requerimento do ADA obviamente não pode ser dissociada de seu aspecto temporal, pois o prazo de seis meses para essa providência foi estipulado por ato normativo da autoridade competente da Receita Federal.

Em se tratando do exercício de 2004 e considerado o art. 10, § 4°, inciso II, da IN/SRF n° 043/97, com redação dada pelo art. 1° da Instrução Normativa SRF n° 67/97, e, especificamente, o parágrafo 3° do art. 9° da IN/SRF n° 256/2002, o prazo para a protocolização, junto ao IBAMA, do Ato Declaratório Ambiental - ADA expirou em 31 de março de 2005, ou seja, seis meses após o prazo final para a entrega da DITR/2004, até 30.09.2004, de acordo com a IN/SRF n° 435/2004.

No presente caso, a requerente juntou aos autos o requerimento do ADA protocolado intempestivamente, junto ao IBAMA, em 30.11.2007, doc./cópia de fls. 41, não constituindo documento hábil para a finalidade de justificar a exclusão das áreas ambientais nele informadas do ITR/2004.

Importante salientar que nessa instância administrativa prevalece o entendimento de que a dispensa de comprovação prévia relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do parágrafo 7°, do art. 10, da Lei n° 9.363/96, introduzido originariamente pelo art. 3° da MP n° 1.956-50, de maio de 2000, e mantido na MP n° 2.166-67, de 24.8.2001, diz respeito unicamente à dispensa de comprovação da efetiva existência de tais áreas no imóvel, não dispensando o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar com documentos hábeis o cumprimento de exigências legais previstas nas legislações ambiental e tributária, para justificar a exclusão das áreas ambientais por ele declaradas da incidência do ITR.

Em suma, a dispensa de prévia comprovação não pode ser estendida às exigências legais previstas para comprovação das áreas ambientais existentes no imóvel, previstas na Lei ambiental (Código Florestal) e legislação tributária (Lei 9.393/96 e Decreto nº 4.382/2002 -

RITR), nem à dispensa de protocolização do ADA junto ao IBAMA (art. 17-O da Lei 6.938/l98l, com redação dada pelo art. 1° da Lei n° 10.165/2000).

Tanto é verdade que a Receita Federal, no Manual de Perguntas e Respostas referente ao Exercício 2004, elaborado após a edição das citadas Medidas Provisórias, manteve

todas essas exigências, inclusive a necessidade de protocolização tempestiva do ADA, conforme consta da Questão 064, que continuou assim orientando:

> Pergunta 064 - Quais as condições exigidas para excluir as áreas não-tributáveis da incidência do ITR?
>
> "Para exclusão das áreas não-tríbutáveis da incidência do ITR é necessário que o contribuinte protocolize o ADA no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) ou em órgãos ambientais estaduais delegados por meio de convênio no prazo de até 6 (seis) meses, contado a partir do término do período de entrega da declaração, e que as áreas assim declaradas atendam ao disposto na legislação pertinente ".

Ver perguntas 072, 077, 083, 088 e 093. (Lei n" 4.771, de 1965, art. 16, § 8°, e 44-A, § 21 com a redação dada pela Medida Provisória n° 2.166-67, de 2001; Lei n" 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 1 º, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, art. 1º, Lei n” 9.985, de 2000, art. 21, §1°;R1TR/2002, art. 10, §3º, IN SRF nº 256, de 2002, art. 9º, § 3º).

Assim, toma-se imprescindível que as áreas de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão de tributação, sejam objeto de ADA protocolado tempestivamente junto ao IBAMA, além de averbadas tempestivamente à margem da matricula do imóvel.

Em que pesem as alegações da requerente bem como a documentação juntada aos autos (Termos de Responsabilidade de Preservação de Florestas, às fls. 124/132), resta claro que não se discute no presente processo a efetiva existência ou não da área ambiental declarada (materialidade), estando a exclusão de que se trata condicionada à comprovação do cumprimento tempestivo das exigências tratadas anteriormente (protocolização do ADA e averbação à margem da matrícula do imóvel, dentro dos prazos previstos), como exigido pela fiscalização.

No que tange o principio da verdade real dos fatos, vale considerar que, se por um lado a verdade material constitui-se em principio que norteia o julgamento do processo administrativo, tanto que todos os argumentos e documentos apresentados pela contribuinte são aqui apreciados, com a necessária fundamentação e esclarecimentos que se fizerem necessários, observando-se cabalmente a legislação que disciplina o PAF e os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade, ampla defesa e contraditório, por outro tal premissa não desonera a apresentação da prova documental das alegações apresentadas conforme disposto na legislação tributária, uma vez que o juízo da autoridade julgadora é resultado da análise de todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, além do que o ônus da prova é do contribuinte e por isso cabe ao mesmo comprovar a existência dos dados informados, conforme já exposto.

Veja-se que a averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel, que no presente caso foi parcial, não supre a necessidade de se comprovar também a exigência relativa ao ADA. Na realidade, a primeira exigência, cumprida, em parte

pela requerente, constitui apenas requisito para preenchimento e entrega do competente ADA junto ao IBAMA.

No que diz respeito às Decisões Judiciais citadas na impugnação, cabe ressaltar que as mesmas apenas aproveitam às partes integrantes da lide, nos limites dos julgados, de conformidade com o disposto no art. 472 do Código de Processo Civil.

Não tendo a contribuinte comprovado ter sido parte em ação judicial transitada em julgado e cuja solução lhe fosse favorável quanto às matérias ora tratadas, e inexistindo até a presente data decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em via de ação direta, afastando a exigência em exame, não cabe à autoridade administrativa abster-se de cumprir a legislação em vigor.

Em relação às ementas de Acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes transcritas pela requerente, tem-se que as mesmas, além de se aterem às situações circunstanciadas naqueles autos, não afetam o presente lançamento, uma vez que esses julgados não possuem efeito vinculante, nem constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (PN CST 390/71).

É de se esclarecer que o ADA não caracteriza obrigação acessória, como aventado pela impugnante, posto que a sua exigência não está vinculada ao interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos, nem se converte, caso não apresentado ou não requerido a tempo, em penalidade pecuniária, definida no art. 113, § 2° e 3°, da Lei n° 5.172/1.966 - CTN. Quando não cumprida essa exigência, ou cumprida fora do prazo estabelecido, as áreas ambientais declaradas passam a compor as áreas tributada e aproveitável do imóvel, para efeito de apuração, respectivamente, do VTN tributado e do Grau de Utilização, este último a ser considerado para efeito de aplicação da respectiva alíquota de cálculo, conforme demonstrado pela autoridade fiscal às fls. 04.

Em síntese, a solicitação tempestiva do ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre a área de reserva legal, a proprietária do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

Desta forma, mesmo que comprovada a averbação tempestiva à margem da matricula do imóvel de parte da área declarada como de reserva legal (415,2 ha), não cabe excluir qualquer área ambiental do ITR/2004, mantendo-se a glosa efetuada pela autoridade fiscal, em relação à totalidade da área de reserva legal declarada, de 925,6 ha.

Do Valor da Terra Nua - VTN

Na parte atinente ao Valor da Terra Nua, entendeu a autoridade fiscal que houve subavaliação no cálculo do VTN declarado pela contribuinte de R$ 348.000,00 (ou R$ 375,97/ha), arbitrando-o em R$ 1.090.000,00 (R$ 1.177,61 por hectare), com base no Laudo de Avaliação às fls. l3/34, apresentado pela própria contribuinte, em resposta à intimação inicial de fls. O6/07.

Cabe observar que não há dúvidas de que o VTN declarado de RS 375,97/ha, encontra-se, de fato, subavaliado, por ser muito inferior, não só ao VTN/ha do laudo (R$ 1.177,61/ha), mas também a todos os valores apontados por aptidão agrícola no Sistema de Preço

de Terras (SIPT), instituído pela então SRF em consonância ao art. 14, caput, da Lei n° 9.393/96, inclusive ao VTN médio, por hectare, de RS 977,88, apurado no universo das DITR/2004 referentes aos imóveis rurais localizados no município de Patrocinio - MG, conforme "tela/SIPT" de fls. 197.

Há que se ressaltar que a juntada aos autos da "tela/SIPT" de fls. 197, não obstante entendimento contrário da requerente, não configura violação aos princípios Constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, e foi realizada como subsídio para demonstrar que o VTN apontado no Laudo de Avaliação apresentado pela própria contribuinte, e que foi utilizado para o arbitramento, está compatível com os valores de mercado da terra nua, para o exercício em questão, não prosperando a alegação da impugnante de que houve uma valorização repentina do imóvel, em função de sua localização, que ensejou a diferença do VTN declarado em 2004 e o apurado por perito técnico em 2008.

Além disso, os valores apontados no SIPT, não estão sendo utilizados para alterar o critério de arbitramento utilizado pela fiscalização, já que adoção do VTN constante do Laudo de Avaliação apresentado pela contribuinte está em consonância com o que prevê a legislação que rege a matéria.

Não obstante o critério adotado pela fiscalização, não estar em desacordo com a legislação vigente, poderia ter ela adotado os valores constantes do SIPT, às fls. 197, de acordo a distribuição das áreas declaradas, e multiplicado cada valor dessas áreas declaradas pela aptidão agrícola correspondente. A titulo exemplificativo 925,0 ha de área de matas declaradas x R$2.500,00/ha (VTN/ha da aptidão agrícola "matas" constante do SIPT) resultaria em um VTN de R$2.3l4.000,00 e, portanto, superior ao VTN adotado para o arbitramento de R$1.090.000,00.

Registre-se que não poderia a autoridade fiscal deixar de arbitrar novo VTN, em obediência ao disposto no citado art. 14 (caput), da Lei n° 9.393/96 e art. 52, do Decreto n° 4.382/2002 (RITR), que consolidou toda legislação do ITR. Entretanto, para efeito desse arbitramento deixou de aplicar, apesar de maior, o referido VTN médio, por hectare, apontado no SIPT, optando pelo VTN/ha apontado no Laudo de Avaliação apresentado para fazer prova a favor da própria Contribuinte (às fls. 13/34).

Por sua vez, a requerente contesta esse laudo por entender que o VTN refere-se ao exercício de 2008, porque a vistoria do imóvel foi realizada em 18 de março de 2008, conforme consta do Laudo de Avaliação, às fls. 16.

Entretanto não vejo como deixar de considerar o laudo constante dos autos, sob a alegação de que o mesmo refere-se ao exercício de 2008, posto que esse Laudo traz claramente, às fls. 13, que ele se refere ao ano de 2004 e logicamente, uma vistoria do imóvel realizada em atendimento a intimação fiscal, respondida em 18.04.2008, de acordo, também com o Laudo, às fls. 14, não poderia ter sido realizada na data do fato gerador do exercício em questão (2004).

Ademais, como dito anteriormente, os valores constantes do SIPT, às fls. 197, demonstram a compatibilidade do valor de mercado apontado no Laudo de Avaliação para o ano 2004.

Vislumbro que a alegação da requerente somente poderia ser considerada caso ela tivesse carreado aos autos novo "Laudo Técnico de Avaliação" elaborado por profissional

habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, com as exigências apontadas pela autoridade fiscal, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do seu imóvel em particular, a preços de 01.0l.2004 (art. 1° caput e art. 8°, § 2°, da Lei n° 9.393/96), bem como as suas características desfavoráveis em relação aos demais imóveis avaliados, de modo a descaracterizar esse primeiro laudo como documento hábil para comprovação desse dado (VTN).

De acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto n° 70.235/ 1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, conforme dispõe seu artigo 16, inciso III, e de acordo com o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária, cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

Assim, não tendo sido apresentado esse documento de prova, entendo que deve ser mantida a tributação da "Fazenda Córrego do Ouro", com base no VTN arbitrado pela autoridade fiscal, de RS 1.090.000,00 (RS 1.177,61 por hectare), valor este apurado com base no Laudo de Avaliação, às fls. 13/34, apresentado pela contribuinte em resposta à intimação inicial.

Da Multa. Caráter Confiscatório

A contribuinte insurge contra a aplicação da multa de 75,0%, por configurar-se confiscatória.

A falta de recolhimento do imposto constatada nos autos enseja sua exigência por meio de lançamento de oficio, com a aplicação da multa de oficio de 75%, prevista na Lei n° 4.502, de 1964, art. 80, inciso I, com a redação que lhe foi dada pela Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 45.

Para aplicação da multa de 75,0% foi observado, primeiramente, o disposto no § 2° do art. 14, da Lei n° 9.393/1.996, que assim dispõe:

> "Art 14 (...)
>
> § 1" ( ... )
>
> § 2" As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais. "

Essas multas, aplicadas aos tributos e contribuições federais, estão previstas no art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430/1.996, que estabelece:

> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.
>
> 1 - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte. "

Portanto, a cobrança da multa lançada de 75% está devidamente amparada nos dispositivos legais citados anteriormente (§ 2° do art. 14 da Lei n° 9.393/1996 c/c o art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430/1996).

Por outro lado, é preciso esclarecer que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, "a", e III, "b", CPC, arts. 480 a 482 e RISTJ, arts. 199 e 200).

Desse modo, as argüições de inconstitucionalidade de leis e de violação de princípios constitucionais deverão ser feitas perante o Poder Judiciário, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo fiel cumprimento das leis.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de uma presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Vale dizer que, inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expungida do mundo jurídico por uma outra superveniente ou por resolução do Senado da República, publicada posteriormente à declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Como, no caso concreto, essas hipóteses não ocorreram, a norma inquinada de inconstitucional pelo impugnante continua válida, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-la e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

Em síntese, as autoridades administrativas não são competentes para se manifestar a respeito da constitucionalidade das leis, seja por que tal competência é conferida ao Poder Judiciário, seja porque as leis em vigor gozam de presunção de constitucionalidade, restando ao agente da administração pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto n° 2.346/1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que não é o caso.

Apesar desse colegiado poder se abster de qualquer discussão quando a alegação do contribuinte aventar de inconstitucionalidade de leis e de violação de princípios constitucionais, como é o caso do princípio do não-confisco, é preciso esclarecer que esse princípio, cujo destinatário é o legislador na elaboração da norma, restringe-se à instituição de tributos e contribuições, não se aplicando às Penalidades, cujo o intuito é justamente punir a conduta infratora.

Esse tem sido o entendimento predominante no Conselho de Contribuintes,

conforme exemplificado:

> "CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal " (Acórdão I 02-42 741, Sessão 20/02/1998).
>
> "MULTA DE OFÍCIO. A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites

> impostas pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN ".(Acórdão 201-71102, Sessão de 15/10/1997).

Também é preciso ressaltar que a multa lançada de 75,0% corresponde ao menor percentual previsto para aplicação nos casos de lançamento de oficio, elevada para l50,0%, quando se verificar evidente intuito de fraude. Portanto, essa multa é definida em termos relativos e o seu quantum está diretamente relacionado com o montante do imposto suplementar apurado pela fiscalização. Quanto maior o valor do imposto maior será o valor da multa lançada.

Deste modo, como a multa lançada foi graduada em termos percentuais, de acordo com a gravidade da falta, a sua aplicação, no patamar mínimo, não pode ser considerada injusta, muito menos confiscatória. Somente se houvesse a previsão de um valor fixo, independentemente da extensão da falta, é que se poderia cogitar da injustiça da sanção.

No presente caso, a exigência do imposto suplementar com a aplicação da multa de 75,0% se deu por motivo de informação inexata na correspondente DITR/2004, por falta de comprovação da área de reserva legal declarada, além da subavaliação do VTN originariamente declarado.

Desta forma, considerando-se que a exigência de multa de oficio de 75,0% se baseia em dispositivo legal contra o qual o impugnante não se insurgiu judicialmente, não podem ser acatadas, neste colegiado, as razões de defesa apresentadas com respeito a essa questão, pois a norma legal goza de presunção de validade e eficácia.

Isso posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, o órgão julgador de primeira instância acordou no sentido de rejeitar a preliminar arguida e, no mérito que seja julgado procedente o lançamento relativo ao exercício de 2004, consubstanciado na Notificação de Lançamento n° 06109/00023/2008 de fls. 01/05.

## Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

1 - ADMISSIBILIDADE

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

A contribuinte, ao receber o resultado do acórdão do órgão de primeira instância, entrou com recurso voluntário, argumentando novamente que, ao ser intimada, entregou todos os documentos solicitados prontamente à Receita Federal do Brasil, comprovando que toda a área de sua propriedade está constituída como área de reserva legal, não se justificando o lançamento de ofício acima descrito, muito menos a multa exorbitante e confiscatória nele aplicada.

Informou também que ao ser notificada do lançamento, apresentou a Impugnação perante a Delegacia da Receita Federal de Uberlândia demonstrando todos os fundamentos fáticos e jurídicos que invalidariam a constituição do crédito, porém, ainda assim o Auto de Infração foi mantido nos termos do voto da I. Relatora, cuja cópia integral apresenta e contra o qual se volta por meio do presente recurso.

Argumenta também que dada a devida vênia ao entendimento da I.. Relatora, o lançamento referido mostra-se totalmente ilegal e arbitrário, posto que não se conforma com os termos legais que regem os fatos narrados e por isso a R. Decisão atacada merece reforma desta C. Câmara.

Depois das considerações iniciais, informa que segue adiante o contraponto de todas as razões de decidir da ilustre Relatora, contestando:

2 - DO MÉRITO

2.a) DAS RAZOES DE DECIDIR DA JULGADORA A QUO

Neste item, sem suscitar nenhuma manifestação deste órgão julgador, a contribuinte apenas replica as ementas da decisão do órgão julgador de primeira instância, ao final argumenta que analisaria, portanto, cada tópico julgado e acima transcrito, de modo e demonstrar novamente que a recorrente faz jus à isenção do tributo ITR, pois o imóvel, em sua totalidade, é constituído de Área de Reserva Legal, bem como porque houve o preenchimento das condições legais para o gozo da referida isenção tributária. De outro lado, apenas para argumentar, se o contrário fosse verdade, o valor calculado a titulo de ITR supostamente devido utilizou base de cálculo superior à real, além de aplicar multa de caráter confiscatório.

2.b) DA COMPROVAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL E PROTOCOLO DA A.D.A. JUNTO AO IBAMA

Ao iniciar a sua defesa, a contribuinte relembra que o cerne da questão se resume a dois pontos que seriam: A averbação da área de proteção às margens da matrícula do imóvel no cartório de registros e o protocolo do ADA junto ao Ibama.

A contribuinte, no presente recursos, apresenta praticamente os mesmos elementos e argumentos apresentados por ocasião da impugnação, baseando-se em decisões administrativas do antigo conselho de contribuintes, mencionando que esta questão já foi solucionada na Impugnação origem com a demonstração clara e inequívoca da posição do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido da impossibilidade da data de averbação da Área de Reserva Legal na matricula do imóvel desnaturar o direito da Recorrente à isenção de ITR sobre área de Reserva Legal.

Além de recorrer às decisões do antigo conselho de contribuintes, menciona também decisões jurisprudenciais e administrativas onde rechaçam o entendimento que condiciona a isenção das áreas de reserva legal à apresentação Ato Declaratório Ambiental, vez que se trata de ato meramente declaratório, sendo que os atos constitutivos da referida área (assinatura dos Termos de Preservação de Florestas e averbação na matricula) foram integralmente cumpridos pela Recorrente.

Com relação à necessidade de averbação do ADA no órgão ambiental para a manutenção da Área de Reserva Legal - ARL, há de ser ressaltar que se trata de tema sobre o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo é transcrito abaixo:

**Súmula CARF nº 122**

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).

(**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Desta forma, considerando que o Agente Fiscal, motivou a glosa da ARL exclusivamente por conta da falta de apresentação do ADA, tendo afirmado expressamente que o contribuinte apresentou cópia das matrículas de registro do imóvel onde consta a averbação que comprova parcialmente o valor declarado a título de Área de Reserva Legal e considerando, ainda, os termos da Súmula CARF nº 122 supracitada, deve-se acatar parcialmente o recurso voluntário para restabelecer a exclusão da área total, para fins de apuração da área aproveitável do imóvel rural em tela, do valor da ARL declarada ( 415,5 ha).

Da análise das peças que compõem o presente processo, verifica-se que a fiscalização, com base na legislação de regência da matéria, exigiu o cumprimento de duas obrigações para fins de acatar a exclusão da área de reserva legal declarada de 925,6 ha da incidência do ITR. A primeira consiste na averbação tempestiva dessa área à margem da Matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis e a outra seria a protocolização, em tempo hábil, do competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, junto ao IBAMA.

No presente caso, constata-se o não-cumprimento da primeira exigência para uma área de 510,4 ha (foi comprovada a averbação tempestiva de 415,2 ha), que faz parte da área de reserva legal declarada e não averbada no Cartório de Registro de Imóveis, e o não-cumprimento da segunda exigência está dispensado o entendimento sumulado do CARF. Neste caso, tem-se por justificado a glosa realizada pela fiscalização da Área de Reserva Legal de 510,4 ha.

A exigência da averbação consta expressamente indicada no Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR), que consolidou toda a legislação do ITR, da seguinte forma:

> "Art. 12. Sao áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei n"4. 771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória n"2.166-67, de 2001).
>
> § 1º. Para efeito da legislação do ITR. as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador (Sublinhou-se).

Em relação às decisões administrativas e jurisprudenciais, o julgador com mandato nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, ao elaborar seu voto, deve observar o entendimento da Receita Federal do Brasil- RFB, expresso em atos normativos, conforme previsto no art. 7o, inciso V, da Portaria MF n.° 341, de 12 de julho de 2011.

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, impõe-se observar o disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros... ". Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos citados na impugnação, a impugnante não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas.

As decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, o que se depreende do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional. No âmbito do processo administrativo fiscal, inexiste, até o momento, norma legal que atribua às decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa tal efeito. Portanto, mesmo que reiteradas, as decisões administrativas e judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Portanto, apesar de não existir mais a obrigatoriedade da exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA, o contribuinte deixou de averbar tempestivamente no registro de imóvel parte da Área de Reserva Legal declarada, sendo portanto glosada a área de 510,4 há do total da ARL declarada.

2.c) O VALOR DA TERRA NUA

Também na contestação sobre o valor da terra nua, a contribuinte não inovou em trazer novos elementos, inicialmente tecendo considerações sobre a utilização do laudo de avaliação da terra nua, apresentado pela própria contribuinte por ocasião do atendimento à intimação, haja vista o fato de quê se for considerada área de reserva legal, não tinha mais motivo para tratarmos sobre o lançamento tributário.

No que se refere ao laudo de avaliação de 2008, a contribuinte alega que, no que se refere à divergência no valor da terra nua, que pode ser justificada em razão da valorização ou desvalorização do imóvel no decurso do tempo, ou seja, a declaração foi feita para o exercício de 2004, enquanto o Laudo de Avaliação, conforme a norma ABNT n° 14.653, foi elaborado no ano de 2008. Outra questão, e a mais importante delas, é o fato de existir área de reserva legal que abrange a totalidade do imóvel e sobre a qual não há incidência do ITR, independentemente do valor de sua terra nua.

Sobre esse argumento, pelas explanações anteriores, concluímos por não assistir razão à recorrente.

Vale lembrar que o valor da terra nua pode ser comprovado por todos os meios de prova admitidos em direito. É claro que o grau de eficácia da prova varia em função da relação que ela possui com o fato a ser comprovado.

A comprovação do valor da terra nua se faz, em regra, por laudo técnico elaborado por Engenheiro Civil, Florestal ou Agrônomo, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA, e que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados. Este laudo deve ter, seguindo a metodologia prevista pela ABNT, demonstração de que atingiu o grau de fundamentação, posto que visa a contrapor-se a um levantamento previamente efetuado de forma idônea, o que lhe traz uma convincente força persuasiva. Nesta ponderação, adquire relevância também o grau de precisão atingido pela avaliação, pois, tal grau mede a probabilidade da avaliação efetuada não se afastar significativamente do real valor perseguido, de onde se conclui que o laudo com menor grau de precisão terá também menor força probatória.

Em relação à valoração da terra nua, consta que foi feita com base em laudo de avaliação apresentado pela própria contribuinte, cujos termos requeridos foram apresentados por ocasião da intimação. Argumentações sobre discrepâncias de valores de mercado por ocasião da avaliação caberia à contribuinte junto ao técnico responsável pela elaboração do laudo e não às autoridades lançadores e/ou julgadoras, não assistindo portanto razão à contribuinte.

2.d) DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

Neste tema, também não assiste razão à contribuinte, pois discussões relacionadas a caráter confiscatório de multas não estão na competência da análise de órgãos administrativos, sendo os mesmos vinculados às determinações legais vigentes.

A multa de oficio de 75% é devida nos casos de declaração inexata em decorrência de erro do declarante, independentemente do motivo que o levou ao erro e independentemente de culpa (lato sensu) do agente, pois a lei nada diz a este respeito e, no silêncio da lei, aplica-se a regra geral de que a infração é objetiva, conforme disposição do C.T.N:

> Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário. a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção da agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A multa de oficio está fundamentada no art. 44 inc. I da Lei 9.430/96, de incidência obrigatória diante da constatação de inexatidão da Declaração de ITR, a qual ficou exaustivamente demonstrada neste voto.

A remissao da multa de ofício, como instituto que dispensa o pagamento do tributo devido, podendo abranger o crédito relativo a tributo, à multa ou a tributo e multa, só pode ser concedida mediante lei especifica, nos termos do art. 156, IV e art. 172, ambos do CTN, inexistindo lei neste sentido, aplicável ao caso.

Quanto aos juros, a Lei n.° 9430/1996 prevê em seu artigo 61, § 3°, a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, sendo certo que está acobertado pela legalidade o lançamento fiscal que exige juros calculados com base na taxa Selic, contados desde a data do vencimento do tributo não pago pela contribuinte, conforme entendimento consolidado no âmbito administrativo, expresso na Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF nr 4, publicada no Anexo II da Portaria CARF 49, de 01/12/2010, DOU 07/12/2010, abaixo transcrita:

> Súmula CARF nº 4. - A partir de 01 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidas, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Em suma, sobre o imposto suplementar remanescente, calculado conforme acima, incide multa de oficio de 75% e juros de mora calculados com base na legislação de regência, ambos irreleváveis.

Ao final, se manifesta no sentido de solicitar, com fundamento no art. 5°, LV, da Constituição Federal, requer a Recorrente seja ressalvado o seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento pela D. Autoridade Fiscal, ou de qualquer outro fato

superveniente que venha a ocorrer nos presentes autos, a fim de que sobre eles possa se manifestar, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa, além de representar inequívoca negativa de vigência ao princípio da verdade material (principio maior informador do processo administrativo fiscal).

E requer também, por fim, que as futuras intimações sejam realizadas em nome dos advogados ANTÔNIO LUIZ BUENO BARBOSA, inscrito na OAB/SP sob o n° 48.678, e EDUARDO BARBIERI, inscrito na OAB/SP sob n° 112.954, ambos com escritório na Calçada das Gardênias no. 11, Centro Comercial de Alphaville, no Município de Barueri, Estado de São Paulo.

Em relação à estas ultimas solicitações, NADA A PROVER, pois como é de praxe, até mesmo por determinação legal, todos os atos processuais sempre serão comunicados ao contribuinte. Quanto à comunicação aos advogados, não é possível, pois este tema é objeto da súmula 110 deste conselho:

Súmula CARF nº 110

> No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.(**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso voluntário para no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução da área de reserva legal de 415,2754 há

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita