



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.720253/2008-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.973 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrente NEIDA NUNES DE CASTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

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

Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas declaradas como áreas de preservação permanente, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo possível comprová-las por meio de provas hábeis e idôneas, ademais um dos meios de prova pode ser o ADA protocolado antes do início da Ação Fiscal.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. ÁREAS IMPRESTÁVEIS. ÁREAS DE INTERESSE ECOLÓGICO

Para efeito de isenção do ITR, a título de área de utilização limitada, somente será aceita como de interesse ecológico ou como área imprestável para qualquer exploração da atividade rural, a área declarada em caráter específico como de interesse ambiental, por órgão competente federal ou estadual, para a propriedade particular e que esteja devidamente comprovada.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer 39,7 ha de área de preservação permanente.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

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

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 95/104), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 84/90), proferida em sessão de 17/12/2008, consubstanciada no Acórdão n.º 03-28.539, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 50/59), mantendo-se o crédito tributário lançado, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR
Exercício: 2005

DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

A glosa da área de preservação permanente informada na DITR/2005, pela autoridade fiscal, deverá ser mantida, por falta do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado tempestivamente no IBAMA/MG.

DA ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO.

Para fins de exclusão do ITR/2005, a área de interesse ecológico declarada deveria ser comprovada mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, além de apresentar o protocolo do requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental – ADA no IBAMA.

DO VALOR DA TERRA NUA – VTN.

Caracterizada a subavaliação do valor da terra nua informado na DITR/2005, deverá ser mantido o VTN arbitrado com base no SIPT pela autoridade fiscal, por falta de documentação hábil para comprovar, de forma inequívoca, o valor declarado e as características particulares desfavoráveis do imóvel, que o justificassem.

Lançamento Procedente

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 06109/00028-2008, para fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, referente ao ITR, Declaração n.º 06.64466.35, NIRF 1.438.057-9, Código do Imóvel no INCRA 41510301956-90,

com o procedimento iniciado conforme cientificação em 15/05/2008 (e-fl. 13), com lançamento lavrado juntamente com suas peças integrativas (e-fls. 2/6), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 3/4), tendo o contribuinte sido notificado em 26/08/2008 (e-fl. 49), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 84/90), pelo que passo a adotá-lo:

Pela notificação de lançamento n.º 06109/00028-2008 (fls. 01) [e-fl. 2], a contribuinte em referência foi intimada a recolher o crédito tributário de R\$ 136.651,89, correspondente ao lançamento do ITR/2005, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora, incidente sobre o imóvel denominado “Fazenda Campo Alegre Borges” (NIRF 1.438.057-9), com área total de 1.392,5 ha, localizado no Município de Patrocínio/MG.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal das infrações e o demonstrativo da multa de ofício e dos juros de mora encontram-se às fls. 02/05 [e-fls. 3/6].

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2005 (fls. 35/40) [e-fls. 41/46], iniciou-se com o termo de intimação de fls. 06/07 [e-fls. 7/8], para a contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- cópia do Ato Declaratório Ambiental – ADA requerido ao IBAMA e da matrícula do registro imobiliário, caso exista averbação de área de servidão florestal;

- laudo técnico com ART/CREA, com memorial descritivo do imóvel, no caso de área de preservação permanente prevista no art. 2.º do Código Florestal, e certidão do órgão competente no caso de estar prevista no art. 3.º desse código, com o ato do poder público que assim a declarou;

- ato específico de órgão competente para a área de interesse ecológico;

- laudo técnico com ART/CREA, com memorial descritivo do imóvel, no caso de área de preservação permanente prevista no art. 2.º do Código Florestal, e certidão do órgão competente no caso de estar prevista no art. 3.º desse código, com o ato do poder público que assim a declarou;

- laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados.

Em atendimento, a contribuinte apresentou as correspondências e os documentos de fls. 08/33 [e-fls. 9/39].

Na análise desses documentos e da DITR/2005, a autoridade fiscal glosou integralmente as áreas informadas de preservação permanente (39,7 ha) e de interesse ecológico (484,6 ha), além de alterar o VTN declarado de R\$ 916.000,00, arbitrando-o em R\$ 2.088.750,00, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 64.779,28, conforme demonstrativo de fls. 04 [e-fl. 5].

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente em 25/09/2008 (e-fls. 50/59). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 84/90), pelo que peço vênia para reproduzir:

Cientificada do lançamento em 26/08/2008 (fls. 43) [e-fl. 49], a contribuinte protocolou, por meio de representante legal, a impugnação de fls. 44/53 [e-fls. 50/59] em 25/09/2008, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 54/69 [e-fls. 60/79], alegando, em síntese:

- de início, atesta a tempestividade da defesa e faz breve relato do procedimento fiscal, do qual discorda, por desconsiderar a área de interesse ecológico e o VTN declarados;

- a existência da área de 484,0 ha de interesse ecológico, foi comprovada por ADA emitido em 2003, parecer técnico de consultoria ambiental e de laudo de vistoria, não podendo ser considerada aproveitável, como fez a autoridade fiscal;

- sendo assim, a área aproveitável do imóvel é de apenas 808,6 hectares e somente sobre essa pode incidir o ITR, no teor do art. 10 da Lei n.º 9.393/1996; transcreve ementa do conselho de contribuintes, para referendar seus argumentos;

- com total ausência de provas, o VTN foi arbitrado pela fiscalização conforme o SIPT, sem nenhum embasamento e quase duas vezes acima do que vale realmente, por generalizar a potencialidade produtiva das terras e tributar pela média, sem admitir a existência das diversidades; para provar que o VTN declarado é o valor real, anexa laudo técnico com ART/CREA.

Ao final, com base nos argumentos suscitados, a contribuinte requer o cancelamento do presente lançamento fiscal.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 84/90), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Das áreas de Preservação Permanente e de Interesse Ecológico; **b)** Do Valor da Terra Nua – VTN.

Ao final, consignou-se que julgava procedente o lançamento, não acolhendo a impugnação, mantendo-se o imposto suplementar lançado com multa de ofício e juros legais.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 18/06/2009 (e-fls. 114 e 95/104), o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da área aproveitável; **b)** Do valor das terras.

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

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

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

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

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 20/05/2009, e-fl. 94, protocolo recursal em 18/06/2009, e-

fl. 114), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário (e-fls. 95/104).

Mérito

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

De início, pondero que se cuida de lançamento de ofício do ITR, autorizado na forma do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996¹.

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

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

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

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

- a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;
- b) de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do inciso II;
- b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação da Lei 11.428, de 2006)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

- a) sido plantada com produtos vegetais;
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7.º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

~~§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei n.º 12.651, de 2012)~~

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

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

Uma forma de iniciar essa demonstração, no que se refere a APP (área de preservação permanente), é fazer uso do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para possibilitar o

atesta da área pelo órgão ambiental (Lei 6.938, art. 17-O), com o efeito de se presumir efetiva, caso não ocorra a vistoria ambiental específica (Lei n.º 6.938, art. 17-O, § 5.º).

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

Doravante, passo a enfrentar os específicos capítulos da controvérsia.

- Área aproveitável: Área de interesse ecológico

A defesa alega a existência de uma área de 484,6 ha de utilização limitada (áreas inaproveitáveis e imprestáveis), constando na DITR a declaração de 484,6 ha de área de interesse ecológico, a qual foi glosada por falta de comprovação. A defesa advoga que foi comprovada por mais de uma forma, seja por força do ADA emitido em 2003, ou pelo parecer técnico de consultoria ambiental ou por causa do laudo de vistoria, pelo que não se conforma com a glosa, não podendo a área ser considerada aproveitável, como fez a autoridade fiscal. Invoca o art. 10 da Lei n.º 9.393, bem como a estrita legalidade, verdade material e art. 147, § 2.º, do CTN.

Para objetivar comprovar suas alegações, além dos documentos já colacionados, apresentou documento novo (acórdão CARF relativo ao ITR 1999 em que teve sucesso na sua tese de defesa). Ao ensejo, considerando a juntada de novo documento, afirmo que, conforme recentes precedentes deste Colegiado (Acórdãos ns.º 2202-005.098, 2202-005.195 e 2202-005.280), conheço da documentação anexada com o recurso voluntário, por guardar relação com as razões de decidir da decisão de piso, portanto aplico a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente neste ponto.

Para serem reconhecidas áreas inaproveitáveis e imprestáveis com direito a isenção do ITR, faz-se necessário, na forma da alínea "c" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, existir "declaração" de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual. Não basta a comprovação, faz-se, igualmente, obrigatório ter a declaração em ato do poder público.

Vale dizer, a área de utilização limitada tida como área de interesse ecológico, para a proteção dos ecossistemas ou comprovadamente imprestável para a atividade rural, para fins de isenção de ITR, deve ser plenamente comprovada, além de se exigir que ato do Poder Público (órgão federal ou estadual) declare, em caráter específico, a referida área como de interesse ambiental, inclusive delineando a qual título.

Não são admitidas declarações em caráter geral, que não especifiquem quais as áreas da propriedade são de interesse ambiental, de modo que não pode prosperar a pretensão recursal. De mais a mais, o laudo técnico, por si só, não pode transpassar o requisito declaratório exigido para ser cumprido pelo Poder Público. Aliás, o ato declaratório do Poder Público (órgão federal ou estadual) não é o ato, mas ato específico.

No presente processo, não foi apresentado o ato do órgão competente, estadual ou federal, declarando as áreas específicas da propriedade de interesse ecológico ou imprestáveis

para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, razão pela qual não há como atender o pleito do contribuinte.

Ademais, ainda que na análise da alegada área de utilização limitada (“área de interesse ecológico”) se considerasse a área indicada como “reserva legal” e não como “área de interesse ecológico”, já que para a “reserva legal” não se exige o ato declaratório em caráter específico emitido por órgão competente federal ou estadual, não prospera o pleito do contribuinte, vez que inexistente a comprovação da averbação da reserva legal na margem da matrícula do imóvel. Veja-se, inclusive, que o acórdão CARF relativo ao ITR 1999 contém jurisprudência ultrapassada, haja vista que a Súmula CARF n.º 122 exige a averbação para reconhecer a reserva legal e naquele acórdão não se trata do VTN.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Área aproveitável: Área de Preservação Permanente (APP)

A defesa alega a existência de áreas inaproveitáveis e imprecisáveis no imóvel. Consta declarado na DITR uma área 39,7 hectares de Área de Preservação Permanente (APP). Diz possuir ADA, emitido em 2003.

Pois bem. A decisão de piso afirma que há ADA protocolado de forma intempestiva e, por isso, glosou a APP. Ocorre que o ADA (e-fl. 16, 22/09/2006), apesar de protocolado após o prazo estabelecido pelo IBAMA, é anterior ao início da ação fiscal (e-fl. 13, 15/05/2008) e a jurisprudência deste Conselho tem acatado como válido o ADA apresentado até o início da ação fiscal. O processo hermenêutico firmado na jurisprudência do CARF compreende-o como tempestivo.

Neste sentido, transcrevo ementa deste Colegiado (Acórdão n.º 2202-005.564, Conselheiro Ronnie Soares Anderson)²:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
Exercício: 2005

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. APP. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ADA. OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

A partir do exercício de 2001, necessária para a redução da base de cálculo do ITR a apresentação de ADA, protocolizado junto ao Ibama até o início da ação fiscal. Cabível o afastamento da glosa da APP com existência comprovada e informado em ADA antes do início da Ação Fiscal.

Em igual sentido, cito precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9202-008.471, datado de 14/01/2020, que consignou a tese “*Cabível o acolhimento de Área Preservação Permanente cujo ADA foi protocolado antes do início da ação fiscal.*”

Noutro norte, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no “Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016”, em síntese, diante de interpretação consolidada do STJ, para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), aprovou a

² Divirjo da conclusão de que o ADA é sempre obrigatório, porém concordo que se apresentado e se o for antes do início da ação fiscal pode servir como meio de prova hábil e eficaz.

seguinte nova redação para o item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer para os representantes daquele órgão:

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

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

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

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no REsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

Peço vênia para trazer a colação as seguintes passagens do citado parecer PGFN,
verbis:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Recurso especial improvido."

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

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

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

II.3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.

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

(...)

31. (...), considerando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6.º), bem como que a Lei n.º 12.651, de 2012, também revogou o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393 (art. 83 da Lei n.º 12.651, de 2012), mantendo o art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, o que é certo é que restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em

juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000.

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

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2005

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

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

Por conseguinte, doravante, sem muitas digressões, ao menos com um corte anterior a Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), bem como considerando o ADA apresentado (intempestivamente protocolado no IBAMA, mas anterior ao início da ação fiscal), combinando-o com o laudo de caracterização de vegetação, o qual aproveito apenas para o fim de reconhecer a APP, declaro a existência comprovada de 39,7 hectares de APP.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, devendo-se reconhecer e restabelecer 39,7 hectares de área de preservação permanente.

- Do Valor da Terra Nua (VTN) declarado e arbitramento pelo SIPT.

A defesa advoga que não procede o alto valor da terra nua dado pela fiscalização, sem embasamento, através de presunção, por meio de média, sem considerar particularidades. Diz que juntou laudo, com ART/CREA, demonstrando o correto valor, que é diverso do arbitrado. Requer o cancelamento deste capítulo do lançamento.

Uma das controvérsias dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício decorrente da constatação, pela fiscalização, de que houve subavaliação do VTN indicado na declaração do ITR para fins de apuração do imposto. A fiscalização, após intimar o contribuinte e não concordar com o laudo apresentado, arbitrou o VTN com base no VTN/ha por aptidão agrícola conforme dados do SIPT/RFB. A solicitação era para que o sujeito passivo apresentasse documentos, dentre eles, laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo.

O recorrente apresentou laudo de avaliação sem atender a norma técnica (ABNT).

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente na pretensão de afastar o arbitramento, pois o laudo técnico não se atenta a todos os requisitos obrigatórios, a exemplo da plena observação da norma NBR 14.653-3 da ABNT, deixando de apresentar fundamentação/grau de precisão II, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, com o seu posterior tratamento estatístico (regressão linear

ou fatores de homogeneização), de forma a apurar o valor da terra nua do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do exercício em discussão, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80% (oitenta por cento).

O laudo, após detalhada análise, não contém o pleno requisito da NBR 14.653-3 da ABNT, especialmente a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, com o seu posterior tratamento estatístico (regressão linear ou fatores de homogeneização), de forma a apurar o valor da terra nua do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do exercício em discussão, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80% (oitenta por cento).

Desta forma, a irresignação contra o valor arbitrado se apresenta prejudicada. Ora, não apresenta amostras para aplicação do método comparativo de mercado. Não consta comprovação de efetivas negociações, de preços, de matrículas de imóveis vendidos, negociados, recortes de jornais da época ofertando imóveis. Aliás, a quantidade mínima seria cinco, conforme a norma da ABNT.

É o caso de se reconhecer a incidência do item 9.1.2 da NBR 14.653-3, que estipula que o laudo que não atende os requisitos mínimos deve ser considerado parecer técnico, o que, neste caso, substantia que a avaliação ali constante não apresenta grau de fundamentação II, conforme exigido normativamente, não havendo como, em sede de julgamento, aceitar-se levantamento precário, inapto a alterar o lançamento.

A utilização dos dados relativos ao SIPT para o lançamento de ofício tem previsão legal. O SIPT é alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura dos Estados ou entidades correlatas, como, por exemplo, o INCRA, e com os valores de terra nua da base de declarações do Imposto Territorial Rural (ITR), não se constituindo em parâmetro alheio à realidade da região em que localizado o imóvel, demais disto não se utilizou a média das DITR, mas sim o lançamento com base no grau de aptidão agrícola específica para o imóvel que visa corrigir eventuais distorções.

Portanto, quando constatada a potencial subavaliação do VTN utilizado pelo contribuinte, como acima relatado, cabe ao sujeito passivo, após intimado, a apresentação de laudo de avaliação do imóvel nos termos da NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), que trata das regras de avaliação de bens imóveis rurais, preferencialmente com fundamentação e grau de precisão II, acompanhado da respectiva anotação de responsabilidade técnica (ART) registrada no CREA, com vistas a contrapor o valor obtido no SIPT. Desta forma, se o sujeito passivo não apresentou o laudo com os cuidados devidos, desatendendo a norma da ABNT, não é cabível a revisão do lançamento arbitrado.

Veja-se que a NBR 14.653-3 assevera ser obrigatório, em qualquer grau de fundamentação, no mínimo, 3 (três) dados de mercado. Diz, outrossim, que devem ser efetivamente utilizados, o que denota deverem ser comprovados. Aliás, a normativa avança e menciona ser obrigatório nos graus de fundamentação II e III, pelo menos, 5 (cinco) dados de mercado, os quais, de igual modo, devem também ser efetivamente utilizados (itens 9.2.3.3 e 9.2.3.5). Neste diapasão, o laudo de avaliação apresentado descumprir as prescrições da norma de avaliação da ABNT, o que compromete a qualidade e a força probatória que se objetiva.

A própria norma da ABNT afirma que no caso de insuficiência de informações que permitam a utilização adequada do método comparativo direto de dados de mercado, o trabalho realizado não será classificado quanto à fundamentação e à precisão, mas pode ser considerado um parecer técnico (item 9.1.2, da NBR 14.653-3). Não se vê no laudo anexado, por exemplo, a aplicação de técnicas de homogeneização, a efetiva prova de valor de mercado. Não se vê amostras.

Em relação a coleta de dados para elaboração do laudo, nota-se que requisitos exigidos no item 7.4 da NBR 14653-1 não foram sequer observados. Veja-se que o laudo de avaliação não observa os subitens 7.4.2 e 7.4.3 da NBR 14653-1, vez que não comprovou ter buscado demonstrar possuir os dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliado, não diversificou fontes de informações, não identificou e descreveu as características relevantes dos dados de mercado que podiam ser coletados, como também não consta do laudo informações sobre a situação mercadológica com dados do mercado relativos à oferta e o tempo de exposição da oferta no mercado.

7.4.2 Aspectos Qualitativos

Na fase de coleta de dados é recomendável:

- a) buscar dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliando;
- b) identificar e diversificar as fontes de informação, sendo que as informações devem ser cruzadas, tanto quanto possível, com objetivo de aumentar a confiabilidade dos dados de mercado;
- c) identificar e descrever as características relevantes dos dados de mercado coletados;
- d) buscar dados de mercado de preferência contemporâneos com a data de referência da avaliação.

7.4.3 Situação mercadológica

Na coleta de dados de mercado relativos a ofertas é recomendável buscar informações sobre o tempo de exposição no mercado e, no caso de transações, verificar a forma de pagamento praticada e a data em que ocorreram.

A coleta de dados é essencial e não está a contento, não se observando os requisitos estabelecidos no subitem 7.4.3.3 da NBR 14.653-3. Não se expõe dados relativos as ofertas, bem com as características econômicas, físicas e de localização e, também, as fontes diversificadas:

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível. A necessidade de identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.

Portanto, o laudo não alcançou o grau de fundamentação II, pois não utilizou efetivamente um mínimo de cinco dados de mercado, como determinado pela NBR 14.653-3, alínea “b” do item 9.2.3.5.

Verifica-se, em suma, que o laudo de avaliação apresentou insuficiência de informações e não atendeu aos requisitos mínimos estabelecidos pela NBR.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou provimento parcial, reformando a decisão recorrida para reconhecer e restabelecer 39,7 hectares de área de preservação permanente, devendo-se reapurar o cálculo do imposto, inclusive calculando novo grau de utilização e encontrando nova alíquota. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para restabelecer 39,7 ha de área de preservação permanente.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros