



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10675.722151/2014-47  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-006.952 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de julho de 2020  
**Recorrente** LUIS TADEU CARDOSO NAVES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2009

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. Inexistindo demonstração de preterição do direito de defesa, especialmente quando o contribuinte exerce a prerrogativa de se contrapor a acusação fiscal ou aos termos da decisão de primeira instância que lhe foi desfavorável, não se configura qualquer nulidade.

**PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL.**

Inexiste previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para audiência de instrução em que sejam ouvidas testemunhas que o contribuinte porventura tenha a seu favor, sendo certo que eventuais testemunhos poderão ser objeto de declarações escritas, que serão consideradas em conjunto com as demais provas acostadas.

**DO ÔNUS DA PROVA. DITR. FATOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE.**

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela autoridade fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

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

Exercício: 2009

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

A impertinência subjetiva arguida pelo recorrente somente pode ser aceita se acompanhada de provas da não condição de legitimado. O possuidor do imóvel

rural, a qualquer título, que transmite voluntariamente DITR, *sponte sua*, é parte legitimada para a sujeição passiva do ITR, especialmente quando não se desincumbe do ônus de comprovar sua alegada ilegitimidade.

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

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

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

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

ÁREA DE RESERVA LEGAL (RL). ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE AVERBAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas de reserva legal, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo comprovada mediante averbação à margem da matrícula do imóvel.

DA ÁREA DE PASTAGENS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A área de pastagens a ser aceita será a menor entre a área de pastagens declarada e a área de pastagens calculada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel. O rebanho necessário para justificar a área de pastagens aceita cabe ser comprovado com prova documental hábil e idônea, referente ao ano anterior ao exercício do lançamento. Deverá ser mantida a glosa, efetuada pela autoridade fiscal, das áreas de pastagens informada na DITR, por falta de documentos para comprová-las.

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

**OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. NÃO COMPROVAÇÃO. ARBITRAMENTO MANTIDO**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer 57,9 hectares a título de área de reserva legal. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Hermes Soares da Fonseca, Ricardo Chiavegatto de Lima e Caio Eduardo Zerbeto Rocha.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

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

**Relatório**

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário, 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, consubstanciada no Acórdão n.º 03-083.327, datado de 30/01/2019, 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, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR  
Exercício: 2009

DO FATO GERADOR DO ITR E DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. PROPRIETÁRIO.

O ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta

com a situação que constitua o respectivo fato gerador da obrigação tributária. Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo facultado ao Fisco exigir o tributo, sem benefício de ordem, de qualquer deles.

**DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.**

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

**DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.**

As áreas ambientais do imóvel, inclusive a área de reserva legal comprovadamente averbada à margem da matrícula do imóvel, somente são excluídas da tributação do ITR, quando comprovado que as mesmas foram objeto de Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado tempestivamente no IBAMA.

**DA ÁREA DE PASTAGENS.**

Não comprovada, por meio de documentos hábeis, a existência de rebanho no imóvel objeto da lide, deverá ser mantida a glosa da área de pastagem declarada para o exercício de 2009, observada a legislação de regência.

**DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.**

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR/2009 pela autoridade fiscal com base no SIPT, por falta de laudo técnico de avaliação, com ART devidamente anotada no CREA, e elaborado em consonância com as normas da ABNT (NBR 14.653-3), com fundamentação e grau de precisão II, demonstrando o valor fundiário do imóvel, à época do fato gerador do imposto, e suas peculiaridades desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão pretendida.

**DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se essa matéria não impugnada, por não ter sido expressamente contestada nos autos, nos termos da legislação processual vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do lançamento fiscal**

A essência e as circunstâncias do lançamento, para fatos geradores ocorridos no exercício em referência, pertinente ao ITR, estão sumariados no relatório do acórdão objeto da irresignação, bem como nas peças que compõe o lançamento fiscal, tendo por base a desconsideração do VTN declarado pelo sujeito passivo com base no VTN/ha do SIPT/RFB, considerando o grau de aptidão agrícola, com o consequente aumento do VTN tributável, bem como glosou integralmente a Área de Produtos Vegetais e a Área de Pastagens, apurando imposto suplementar, conforme demonstrativo anexado nos autos.

Consta dos autos que, devidamente intimado, o contribuinte não apresentou Laudo de Avaliação do Imóvel de acordo com a norma ABNT NBR 14.653-3 e não exibiu comprovou a Área de Produtos Vegetais (30,0 ha) e a Área de Pastagens (311,6 ha). Deixou de exibir fichas de vacinação expedidas por órgão competente, acompanhadas das notas fiscais de aquisição de vacinas; demonstrativo de movimentação de gado/rebanho (DMG/DMR emitidos pelos Estados); notas fiscais de produtor referente a compra/venda de gado, para comprovação do rebanho existente no período. Não comprovou, portanto, os dados declarados na DITR.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal e o demonstrativo de apuração do imposto devido e da multa de ofício e juros de mora estão plenamente colacionados.

A verificação originou-se a partir da ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR, malha fiscal, tendo início com o termo de intimação para o contribuinte apresentar documentos, sendo eles, laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653-3 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo, bem como para apresentar documentação que comprovasse a Área de Produtos Vegetais e a Área de Pastagens.

Como o contribuinte, durante a ação fiscal, não apresentou os documentos na precisa forma requisitada, realizou-se o lançamento do VTN por arbitramento e se glosou a Área de Produtos Vegetais e a Área de Pastagens declaradas e não comprovadas de forma eficaz, sendo, então, o sujeito passivo notificado para apresentar impugnação dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento de sua jurisdição.

### **Questão de direito controvertida**

A controvérsia origina-se com a impugnação, na qual discorda do lançamento suplementar relativo ao imóvel objeto do lançamento que possui área total de 343,6 hectares.

Alega nulidade, pois a mesma autoridade lançadora teria revisado o ato de lançamento. Afirma que houve equívoco no preenchimento da DITR. Diz que teria sido deixado de observar a titularidade correta do imóvel, haja vista que pertence ao recorrente 145,2 ha, enquanto 145,2 ha são da ex-esposa e 53,24 ha são dos filhos do ex-casal. Alega que os 3 (três) imóveis estão informados na DIRPF, mas continuam declarados como um único imóvel na DITR porque ainda faltam registros a serem feitos em cartório.

Sustentou que não foi considerado o mapa da Usina BP, que avaliou o imóvel para proposta de arrendamento e o negócio não teria sido concluído porque a produtividade do imóvel é maior do que a produtividade oferecida pela referida Usina, o que comprova a eficiência das terras e das pastagens.

Afirma que as DIRPF podem atestar a renda do imóvel em todos os anos e a consequente produtividade. Advoga que o imóvel não pode ser considerado improdutivo só porque seu parceiro comercial rural não registrou o gado na Receita Estadual e no IMA, pois ele arrendava a fazenda vizinha, na qual ele mantinha todos os registros, o que pode ser comprovado por testemunhas. Informa que seu parceiro rural, arrendatário do imóvel, não abriu inscrição de Produtor Rural do imóvel arrendado, optando por fazer a movimentação de seu gado pela Fazenda Serra da Aroeira (imóvel do qual a Fazenda Aroeira foi desmembrada), apesar de constar em contrato suas obrigações de escrituração contábil do gado, assim como da vacinação, mas isso não coloca o imóvel em questão como sendo improdutivo, pois apenas não cumpriu as formalidades fiscais pertinentes; continua comunicando que a Ficha do IMA informa a quantidade de 952 cabeças de gado bovino na Fazenda Serra da Aroeira, entretanto, é sabido que a dita Fazenda só possui uma área de 198,0 ha, o que caracteriza a impossibilidade de comportar tantos animais para pastagem.

Ao final, requereu o cancelamento do lançamento.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* é dito que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação e a DITR foi transmitida pelo recorrente que se indicou como o titular, ademais a exigência do ITR, relativa ao exercício em referência, foi calculada com base nos dados cadastrais constantes da respectiva DITR, apresentada em nome do sujeito passivo em comento, cujas informações o identificaram como contribuinte do imposto. Manteve-se a legitimidade do recorrente ao pagamento do tributo.

Em seguida, a decisão de piso informa inexistir nulidade ou cerceamento de defesa. É dito que o lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto n.º 70.235, de 1972, 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 do autuado. Ainda, é pontuado que princípios gerais constitucionais não são conhecidos no âmbito administrativo, pois nestes julgamentos não se julga analisando tese de inconstitucionalidade de procedimento fiscal, presumindo-se constitucionais os atos baseados na legislação tributária de regência.

Prosseguindo no julgamento a DRJ afirma que o VTN foi corretamente arbitrado, com base no SIPT, por aptidão agrícola. Não se apresentou o laudo no formado da ABNT.

Outrossim, é dito pela DRJ que no contencioso é possível conhecer o alegado erro de fato na não declaração de áreas ambientais (área de preservação permanente e área de reserva legal), porém elas não são acolhidas porque não há ADA tempestivo.

É informado que a reserva legal com 57,9 hectares restou comprovada com averbação em 1989, porém sem ADA não se admite a reserva legal.

Quanto a Área Utilizada com Pastagens de 311,6 ha a DRJ afirma que não pode acolhê-la, tendo em vista que não foi comprovada com documentos hábeis e idôneos.

Na parte da Área de Produtos Vegetais não houve impugnação específica.

### **Do Recurso Voluntário e ratificação da questão controvertida**

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera os termos da impugnação, falando em tese de nulidade e, ao final, requer o cancelamento do lançamento.

### **Do sorteio eletrônico e multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito**

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

Conforme disciplinado no Regimento Interno do CARF (RICARF), o processo foi sorteado eletronicamente tendo sido organizado em lote formado por multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito (lote de recurso repetitivo), sendo definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia.

Para os fins da Portaria CARF n.º 10.786, de 28 de abril de 2020, que regula a realização de reunião de julgamento não presencial, publicada no DOU de 29/04/2020, registro que constava no e-Processo, na data de indicação destes autos para pauta, valor cadastrado inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), enquadrando-se na modalidade de julgamento não presencial.

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, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Apreciação de preliminar e de requerimento antecedente a análise do mérito**

#### **- Preliminar de nulidade do lançamento**

A defesa sustenta nulidade.

Pois bem. Entendo que inexistente nulidade. Ora, no caso do ITR, diferente do que alega o recorrente, o ônus da prova das áreas isentas e das que reduzem o valor tributável, é do contribuinte, tanto na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto nos artigos 40 e 47 (*caput*) do RITR, consistente no Decreto n.º 4.382, de 2002, como na fase de impugnação, a teor do art. 28 do Decreto n.º 7.574, de 2011, atribuindo-se ao administrado o ônus de provar os fatos que tenha declarado.

Aliás, o citado art. 40 do Decreto n.º 4.382, de 2002, dispõe que:

Art. 40. Os documentos que comprovem as informações prestadas na DITR não 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.º 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único).

Veja-se que no presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 70 e 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, observada, especificamente, a Instrução Normativa

que rege os procedimentos adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes em geral, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas.

Ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos necessários a comprovação do quanto declarado, dentro da normativa da Norma de Execução aplicada ao ITR, para fins de comprovação dos dados cadastrais informados na DITR, inclusive VTN, sob pena de realização do lançamento de ofício.

Ora, sendo o ônus da prova do quanto declarado do contribuinte, cumpre-lhe guardar ou produzir, conforme o caso, até a data de homologação do autolancamento, prevista no § 4.º do art. 150 do CTN, os documentos necessários à comprovação dos dados cadastrais informados na declaração (DIAC/DIAT) para efeito de apuração do ITR devido naquele exercício e apresentá-los à autoridade fiscal, quando assim exigido.

Para fins da declaração (DITR) é possível a mera prestação de informações, porém, em momento de auditoria, uma vez solicitada a comprovação, precisa o contribuinte exibir a documentação de suporte ao conteúdo declarado.

Registre-se que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de dados cadastrais informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), incluindo a subavaliação do VTN, autoriza o lançamento de ofício, regularmente formalizado nos termos do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996, combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN).

A reserva legal se comprova, para o exercício autuado, por meio da averbação, enquanto que a APP (Área de Preservação Permanente) pode ser demonstrada por outros meios de prova, não prescindindo de averbação no fôlio real.

Doutro lado, as áreas de pastagens se comprovam com documentação hábil e idônea para os fins de comprovação do gado.

Ademais, cabe ressaltar que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal, nos termos do art. 142, *caput*, e seu parágrafo único, do CTN. Assim, não tendo sido apresentado os documentos de prova relativos às áreas de interesse ambiental e nem Laudo Técnico, dentro do padrão da norma técnica da ABNT, assinado por engenheiro agrônomo ou florestal com registro da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), exigido para comprovação do declarado, não poderia a autoridade fiscal deixar de realizar o lançamento de ofício.

Também não se pode falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que o interessado teve oportunidade para comprovar dados e contestar os procedimentos fiscais, apresentando os documentos de prova e Laudo Técnico de Avaliação com o VTN do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do ano de referência e caracterização de área.

A oportunidade ocorreu quando da intimação fiscal inicial e, mais uma vez, por ocasião da impugnação administrativa, neste último caso de conformidade com o previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Competindo o ônus da prova ao contribuinte, não se pode falar em ausência de provas ou em lançamento baseado em presunção.

Por outro prisma, a revisão do lançamento, de ofício, pela autoridade lançadora, não impõe nulidade.

Aliás, posteriormente a DRJ, que não se confunde com a autoridade lançadora, analisou imparcialmente e de forma equidistante da unidade de origem as razões de impugnação, portanto não tendo nulidade.

*Obiter dictum*, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento.

Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído.

A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento.

A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada.

Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, não torna o ato nulo, mas sim passível de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

### **- Produção de prova testemunhal**

Alega a defesa que ocorreu cerceamento de defesa. Vindica o direito de produzir prova testemunhal.

Pois bem. Entendo que, também, inexistente nulidade neste ponto. Explico.

Ora, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, quando não comprovada nenhuma das hipóteses de exceção previstas na legislação, conforme § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Por outro lado, inexistente previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para audiência de instrução em que sejam ouvidas testemunhas que o contribuinte porventura tenha a seu favor, sendo certo que eventuais testemunhos poderão ser objeto de declarações escritas, que serão consideradas em conjunto com as demais provas acostadas.

Sendo assim, rejeito a oitiva de testemunhas.

### **- Da Legitimidade Passiva**

O recorrente alega ilegitimidade passiva, invocando não ser o responsável pelo ITR suplementar lançado, após a transmissão da DITR por ele próprio. Sustenta uma impertinência subjetiva na indicação do sujeito passivo, considerando que não seria o proprietário do imóvel.

Em ótica processual a disciplina é frequentemente abordada como preliminar antecedente à análise do mérito, no entanto, pela ótica do recorrente, se a sua tese prevalecer, se em cognição exauriente ele for declarado não responsável pelo tributo, o processo se resolve em definitivo para a sua pessoa, por tais razões, passo a analisar a *quaestio* como *meritum causae*.

## **Mérito**

### **- Considerações Gerais**

De início, pondero que se cuida de lançamento de ofício do ITR, autorizado na forma do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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.

condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em complemento, cabe, inclusive, fazer uma breve explanação sobre Área de Preservação Permanente (APP).

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

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

Doravante, passo a enfrentar os específicos capítulos da controvérsia.

### - Da Legitimidade Passiva

Como afirmado, sustenta o recorrente uma impertinência subjetiva na sua condição de sujeito passivo do ITR do ano base em referência. Informa não ser especificamente o proprietário de toda a área do imóvel. Sustenta que houve separação judicial.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

A decisão da DRJ não merece reparos neste capítulo. Ora, o *decisum* esclarece que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação e a DITR foi transmitida pelo recorrente que se indicou como titular do imóvel e do tributo, ademais a exigência do ITR, relativa ao exercício em referência, foi calculada com base nos dados cadastrais constantes da respectiva declaração, apresentada em nome do sujeito passivo em comento, *sponte sua*, cujas informações o identificaram como contribuinte do imposto.

Em acréscimo, importante destacar que o recorrente ao transmitir a declaração assumiu a condição de contribuinte do ITR e passou a ser responsável pelo pagamento do tributo por ele próprio apurado. O lançamento foi meramente suplementar ao confirmar parcialmente os dados declarados. É fato, portanto, que o recorrente se vincula ao imóvel rural, seja como proprietário ou como possuidor ou simples detentor do domínio útil do imóvel rural e não há ordem de preferência.

Aliás, mesmo após a separação judicial informada pelo recorrente, o imóvel permaneceu sem alterações de titularidade e isto desde 1989. Em adição, devo considerar como relevante o fato do documento de partilha do imóvel não ter sido levado ao registro imobiliário, de modo a possibilitar a divisão do bem nos termos da partilha da separação judicial homologada. Isto é, o referido bem imóvel continua pertencendo ao contribuinte ou sob sua posse ou domínio útil e pela área total de 343,6 ha, tanto que declara e transmite a DITR.

Por último, é de conhecimento amplo e incontestado que não foram providenciadas as necessárias alterações na titularidade do imóvel e que a transmissão e a constituição de direitos reais sobre bens imóveis, por ato entre vivos, somente se efetiva com o registro no fôlio real. Em complemento, a DRJ informa que as DITR de 2009 a 2015 estão em nome do recorrente, por atitude própria e voluntária, e que o cadastro do imóvel continua no CAFIR.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

### - Do erro de fato (verdade material)

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se a exigência de ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural). Adicionalmente, consta dos autos demonstrativo de apuração no qual se vê que não houve declaração de APP ou de reserva legal. Houve declaração, a qual foi glosada das áreas de pastagens e de produtos vegetais.

Todavia, de certo modo, o contribuinte alega *erro de fato*, pois existiria APP e reserva legal. A DRJ disse que poderia acolher a temática e ao enfrentá-la consignou que a APP e a reserva legal não são objeto de ADA e, portanto, não podem ser conhecidas. A DRJ até chegou a reconhecer a averbação da reserva legal, mas sem o ADA não a declarou.

De logo, pondero que o contribuinte pode pretender alterar o lançamento, face a verdade material, mediante apresentação de impugnação, conforme previsto no art. 145, I, do CTN, o que foi feito a tempo e modo, especialmente quando houver justificativa para tanto.

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

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

Ademais, em minha ótica, a perda da espontaneidade, pelo início do procedimento fiscal, no contexto do ITR, simboliza que o contribuinte não pode pretender regularizar, de per si, o recolhimento do tributo sem as sanções que couberem, tampouco pode transmitir nova declaração para modificar, a seu exclusivo critério, o procedimento fiscalizatório em curso, porém a mensuração da base de cálculo e da alíquota devem guardar a todo tempo sintonia com a verdade material, especialmente porque na DITR devem constar a declaração de todas as áreas ambientais, cuidando-se de declaração obrigatória, inclusive tem a Administração Tributária o dever de revisar, inclusive de ofício, a DITR em casos de erro, omissões ou inexatidão, aliás pode a autoridade julgadora, face a prova dos autos, determinar a revisão/modificação do lançamento (CTN, 147, § 2.º, c/c art. 149, IV, V; art. 145, I, c/c art. 156, IX).

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

Aliás, a DRJ concorda com esse posicionamento ao consignar que:

Apesar de a alteração dos dados declarados originariamente na correspondente DITR somente ter sido solicitada após o início do procedimento de ofício, entendo que, quando aventada na fase de impugnação, a hipótese de erro de fato deve ser analisada, observando-se aspectos de ordem legal.

Caso fosse negada essa oportunidade ao contribuinte, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade e, como decorrência, o da verdade material, de forma a adequar a exigência à realidade fática do imóvel.

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

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

#### - Área de Preservação Permanente

Como afirmado em linhas anteriores, o recorrente pretende, em sede de contencioso, para aperfeiçoar a base de cálculo e alíquota do imposto, o reconhecimento de APP.

A DRJ diz que para reconhecer APP é preciso de ADA.

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

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

##### 1.25 - ITR

###### a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

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

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

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

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

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

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

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

18. Contudo, a Lei n.º 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que,

a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

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

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 587.429/AL, senão vejamos:

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp nº 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 nº 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 nº 1.108.019/SP:

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

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

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

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

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

4. Recurso especial improvido."

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

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de

2000, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

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

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

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

(...)

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

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

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2005

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

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

Respeito o voto pelas conclusões de alguns Conselheiros, porém estando a matéria relativa ao ADA em dispensa de contestar e recorrer, ao meu sentir, não cabe entender que o mesmo é obrigatório, ao menos, no contexto anterior ao mais recente Código Florestal.

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

Para atestar a APP o recorrente apresenta um levantamento topográfico, o qual não contém ART, nem assinatura e nada mais expõe.

Pois bem. Entendo que o recorrente não comprova a área ambiental vindicada. Ora, precisava, ao menos, apresentar trabalho técnico com ART e assinatura, o qual indicasse perfeitamente a APP, inclusive quanto a sua espécie, isto é, a modalidade de APP que se enquadra cada área delimitada, na forma da Lei n.º 4.771, de 1965 (Código Florestal), vigente à época, com suas posteriores alterações, contudo isso não é feito, nem detalhado e especificado.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

### - Área de Reserva Legal

Como afirmado em linhas anteriores, o recorrente pretende, em sede de contencioso, para aperfeiçoar a base de cálculo e alíquota do imposto, o reconhecimento de Reserva Legal na extensão de 57,9 hectares. Alega que a referida extensão é averbada. A DRJ reconhece a averbação e anteriormente ao fato gerador, mas impõe o ADA em relação a reserva legal e como não há ADA, então não reconhece a área pretendida.

Pois bem. Entendo que o ADA não é necessário, conforme expus acima. Mas, em continuidade, ressalto que a Reserva Legal para gozar da isenção ao ITR precisa, obrigatoriamente, da sua averbação à margem da matrícula do imóvel. A temática é pacífica no CARF. Ora, a legislação que rege a caracterização da “reserva legal”, à época dos fatos, exige, para o seu reconhecimento, a averbação à margem da matrícula de registro de imóveis, conforme se depreende do § 2.º do art. 16 da Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, então ainda vigente, *in verbis*:

Art. 16, § 2.º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

Aliás, as alterações posteriores mantiveram a obrigatoriedade da averbação, a teor do art. 1.º da Medida Provisória n.º 2.166/2001, que, entre outras coisas, deu nova redação ao dispositivo acima transcrito, *verbo ad verbum*:

Art. 16, § 8.º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

Corroborando essa afirmação, hodiernamente, essa exigência consta informada no § 1.º do art. 12 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o ITR, consolidando a legislação do referido imposto. Veja-se:

Art. 12. São 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.º 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001).

§ 1.º 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.

Destarte, para a área de reserva legal ser considerada isenta é necessário a averbação na matrícula do imóvel e isto antes de ocorrido o fato gerador do ITR.

Noutro norte, a Súmula CARF n.º 122 dispensa o ADA para reconhecimento de área de Reserva Legal, para fins de ITR, quando ocorre a averbação anterior ao fato gerador, eis o teor do enunciado: “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).”*

Neste caso, a própria DRJ registra que resta comprovada a averbação da reserva legal antes do fato gerador.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, devendo-se reconhecer 57,9 hectares a título de área de reserva legal.

#### **- Áreas de Pastagens**

O recorrente alega a existência de áreas de pastagens, porém, conforme bem aprofundado pela DRJ, não produz a prova necessária ao que afirma.

Como a matéria é excessivamente fática, bem como inexistindo novos elementos entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, com fulcro no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Para comprovação da área servida de pastagens, fazia-se necessário comprovar nos autos a existência de animais de grande e/ou médio porte apascentados no imóvel, no decorrer do ano-base (...), em quantidades suficientes para justificá-la. No caso, para efeito de apuração da área servida de pastagens calculada, cabe observar o índice de lotação mínima por zona de pecuária (ZP), no caso, 0,70 (zero vírgula setenta) cabeça de animais de grande porte por hectare (0,70 cab/ha), fixado para a região onde se situa o imóvel (Ituiutaba – MG), nos termos da legislação aplicada à matéria (alínea “b”, inciso V, art. 10, da Lei nº 9.393/93, art. 25, incisos I e II da IN/SRF nº 0256/2002 e no art. 25 do Decreto nº 4.382/2002 – RITR).

Nos termos da citada legislação, a área aceita de pastagens será a menor entre a área declarada e a área calculada, a ser apurada com base no rebanho comprovado, aplicado o índice de lotação mínima por zona de pecuária (ZP), fixado para a região onde se situa o imóvel, no caso, de 0,70 (zero vírgula setenta) cabeça por hectare.

No caso, não foram apresentados documentos que pudessem comprovar a existência de rebanho apascentado em área de pastagens no imóvel denominado “Fazenda Aroeira”, tendo o contribuinte se limitado a apresentar os Contratos de Arrendamento do imóvel (fls.), para utilização de área de pastagem, porém, sem comprovar os animais lá apascentados, uma vez que tanto os documentos apresentados na impugnação inicial quanto àqueles fornecidos na impugnação ao Despacho Decisório (fls.) se referem ao imóvel denominado “Fazenda Serra da Aroeira”, que indica como proprietário o Espólio do Sr. Júlio Alves Leite (fls.).

Sobre a produção de prova testemunhal, a legislação que prescreve o rito ao processo administrativo fiscal não prevê a realização de audiência de instrução e julgamento, na qual as testemunhas poderiam ser ouvidas, como ocorre no processo civil. Em face disso, a prova reclamada somente poderia vir aos autos na forma de declaração escrita e assinada pela testemunha. Ademais, a produção de prova testemunhal, no presente caso, é totalmente desnecessária para o deslinde da questão, pois o lançamento impugnado está baseado em prova técnica e documental, que não pode ser substituída por testemunhos.

Para consideração de uma área de pastagem seria imprescindível a apresentação de documentos que comprovassem a existência de animais, de grande ou de médio porte, apascentados no imóvel denominado “Fazenda Aroeira”, no período (...). Entretanto, nenhum documento constante dos autos pode comprovar a citada atividade,

não sendo possível, portanto, restabelecer a área declarada de pastagens, de 311,6 ha, na DITR/[exercício de referência].

Constituem documentos hábeis para comprovação do rebanho apascentado no imóvel no decorrer do [ano anterior ao exercício em referência], por exemplo: ficha registro de vacinação e movimentação de gados e/ou ficha do serviço de erradicação da sarna e piolheira dos ovinos, fornecidas pelos escritórios vinculados à Secretaria de Agricultura; notas fiscais de aquisição de vacinas; declaração/certidão firmada por órgão vinculado à respectiva Secretaria Estadual de Agricultura; laudo de acompanhamento de projeto fornecido por instituições oficiais; declaração anual de produtor rural contendo informação sobre pecuária, dentre outros.

O requerente alega que a produtividade do imóvel poderia ser comprovada por meio de suas informações declaradas no IRPF do referido ano, entretanto, o que comprova a área de pastagem em um imóvel é a quantidade de animais lá apascentados, uma vez que o respectivo rendimento não é capaz de quantificar os citados animais.

Outrossim, da mesma forma, não cabe acatar a documentação relativa à Usina BP, conforme requerido, uma vez que, também, não é capaz de quantificar os animais que teriam ocupado a área de pastagem declarada.

No caso, reiterando, não consta nos autos documentação que comprove o apascentamento de animais no imóvel e, dessa forma, não cabe acatar a área de pastagens declarada de 311,6 ha, permanecendo o grau de utilização em 0,0%, inferior a 30% e, consequentemente, mantendo-se a sua tributação com base na mesma alíquota de cálculo de 3,30%, prevista para a dimensão do imóvel, observada a legislação de regência da matéria (art. 10, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.393/96) e a Tabela de Alíquotas anexa a essa Lei.

Dessa forma, considerando que não houve a apresentação de documentos hábeis para comprovar o rebanho necessário para justificar a área de pastagens declarada de 311,6 ha, para o exercício [em referência], cabe manter a glosa efetuada pela fiscalização.

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, rejeito a preliminar de nulidade, indefiro a produção de prova testemunhal por não ser prevista no procedimento do processo administrativo fiscal e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, reformando a decisão recorrida, para reconhecer 57,9 hectares de área de reserva legal. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reconhecer 57,9 hectares a título de área de reserva legal.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros