



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.720098/2007-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.835 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2020
Recorrente JOAO LUIZ ALVES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

DITR. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO.

Incabível a retificação de declaração no curso do contencioso fiscal quando a alteração pretendida não decorre de mero erro de preenchimento, mas aponta para uma retificação de ofício do lançamento.

ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. EXCLUSÃO. ADA. NECESSIDADE.

A partir do exercício 2001, a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória nos casos em que se pretenda excluir Área de Interesse Ecológico.

Apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte, que dispensa a discussão acerca a apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.65/2012.

ITR. VALOR DA TERRA NUA. SIPT.

Não tendo sido apresentado pelo contribuinte laudo técnico que ampare, inequivocamente, nos termos da legislação, os valores declarados, ou ainda quando não mereça fé o laudo apresentado, é correto o procedimento fiscal que arbitre o Valor da Terra Nua com base no Sistema de Preços de Terras desenvolvido pela Receita Federal do Brasil para este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 133/145, interposto contra decisão da DRJ em Recife/PE de fls. 115/127, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR de fl. 02, lavrado em 10/12/2007, relativo ao exercício de 2005, com ciência do RECORRENTE em 28/12/2007, conforme AR de fl. 113.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.001.877,07 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fls. 03/05, em síntese, o contribuinte não comprovou: (i) a Área de preservação permanente; e (ii) o valor da terra nua – VTN declarado.

Assim, a área de Preservação Permanente declarada (1.445,9 ha) foi integralmente glosada de acordo com o demonstrativo de apuração do imposto devido de fl. 06, o que provocou na consequente alteração do grau de utilização de 100% para 0,0%, conforme tabelas abaixo:

Distribuição da Área do Imóvel Rural		
	Declarado	Apurado
01. Área Total do Imóvel	1.446,0	1.446,0
02. Área de Preservação Permanente	1.445,9	0,0
03. Área de Reserva Legal	0,0	0,0
04. Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	0,0	0,0
05. Áreas de Interesse Ecológico	0,0	0,0
06. Área de Servidão Florestal	0,0	0,0
07. Área Tributável (01 - 02 - 03 - 04 - 05 - 06)	0,1	1.446,0
08. Área Ocupada com Benefícios Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	0,1	0,1
09. Área Aproveitável (07 - 08)	0,0	1.445,9

Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural		
	Declarado	Apurado
10. Área de Produtos Vegetais	0,0	0,0
11. Área em Descanso	0,0	0,0
12. Área com Reflorestamento (Espécies Exóticas ou Nativas)	0,0	0,0
13. Área de Pastagens	0,0	0,0
14. Área de Exploração Extrativa	0,0	0,0
15. Área de Atividade Granjeira ou Agrícola	0,0	0,0
16. Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagem por Calamidade Pública	0,0	0,0
17. Área utilizada pela Atividade Rural (10 + ... + 16)	0,0	0,0
18. Grau de Utilização (17 / 09) * 100	100,0	0,0

Ainda de acordo com o complemento da descrição dos fatos, “não foi apresentado o ADA obrigatório, referente ao exercício de 2005, protocolizado no prazo fixado, devido ao fato do contribuinte ter alterado as Áreas não tributáveis declaradas, nem comprovada a Área de preservação permanente declarada, através do ADA e de laudo técnico coincidente com este, além da necessária certidão do órgão público competente, de forma a comprovar que o imóvel está inserido em Área declarada como de preservação permanente, conforme exigido em Termo de Intimação Fiscal” (fl. 03).

Por sua vez, devidamente intimado para comprovar o VTN declarado no valor de R\$ 50.403,00, o contribuinte não apresentou qualquer laudo de avaliação. Assim, foi adotado o

VTN presente no SIPT para o município sede do imóvel, que era de R\$ 3.933,93 por hectare. Deste modo, o VTN foi ampliado de R\$ 50.403,00 para R\$ 5.688.462,78, conforme tabela abaixo (fl. 06):

Cálculo do Valor da Terra Nua		
	Declarado	Apurado
19. Valor Total do imóvel	63.003,00	5.701.062,78
20. Valor das benfeitorias	12.600,00	12.600,00
21. Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas	0,00	0,00
22. Valor da Terra Nua (19 - 20 - 21)	50.403,00	5.688.462,78

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 32/44 em 29/01/2008, acompanhada de documentos de fls. 45/112. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Recife/PE, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

6. Não concordando com a exigência o contribuinte apresentou impugnação de fls. 31/99, em 29/01/2008, fl. 31, alegando em síntese:

I -a Notificação não consegue explicar com clareza, em face dos documentos anteriormente apresentados, os motivos que levaram à autuação do Impugnante; tendo em vista não ter a fiscalização analisado a documentação fornecida pelo impugnante por oportunidade do Termo de Intimação Fiscal, requer a anulação da Notificação de Lançamento, por vício formal;

II- conforme poderá ser verificado através da Certidão exarada pela prefeitura Municipal de Nova Friburgo, a área objeto da presente autuação está localizada em Área de Preservação Ambiental - APA;

III- a Área de Proteção Ambiental de Macaé de Cima foi criada pelo Decreto nº 156 de 03 de janeiro de 1990; a legislação ambiental restringiu severamente o uso;

IV - o imóvel também é uma APA Estadual, encontrando-se dentro de Parque Estadual conforme dispões o Decreto Estadual no 29.213/2001 e o Decreto Estadual nº31.343/2002, gozando de proteção integral;

V - alega está incluída no art. 10, inciso V do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002;

VI - caso a documentação ora juntada não seja suficiente para elidir a cobrança ora realizada, requer a suspensão do feito até o IEF/RJ - Instituto Estadual de Florestas responda a solicitação feita para vistoriar o imóvel;

VII - que no Ato Declaratório Ambiental - ADA está declarada apenas a área de Preservação Permanente de acordo com o Laudo Técnico, não fazendo qualquer menção à Área de Interesse Ecológico, como deveria estar previsto;

VIII - na DITR/2005 informa que toda a área do imóvel é de Preservação Permanente quando deveria constar que 1.066 hectares seriam de Preservação Permanente e que todo o imóvel, em razão do Decreto Municipal 156/1990 e do Decreto Estadual nº 29.213/2001 e também do Decreto Estadual nº31.343/2002, seriam também de Proteção Ambiental/Interesse Ecológico;

IX - a fiscalização desconsiderou, sem motivo, os valores informados pelo impugnante na DITR/2005 no valor de R\$ 50_403,00 e, de maneira voluntariosa, utilizou outro método, mais favorável à Fazenda;

X - caso os elementos trazidos aos autos não sejam suficientes para a improcedência da Notificação de Lançamento, requer seja realizada perícia técnica no imóvel tendo determinado o perito e os quesitos.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Recife/PE julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 115/127):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao protocolo do Ato Declaratório Ambiental - ADA no Ibatna ou em órgão estadual competente, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

VALOR DA TERRA NUA.

O Valor da Terra Nua - VTN é o preço de mercado da terra nua apurado em 12-de janeiro do ano a que se referir a DITR.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Consta na respectiva decisão, no que se refere à dedução das áreas de preservação permanente e de interesse ecológico da Área total do imóvel para obtenção da Área tributável pelo ITR, que a Impugnante apresentou o Ato Declaratório Ambiental - ADA protocolado no Ibama em 2000 com 1.066,0 ha de área de preservação permanente (fl. 24), tendo, assim, direito a deduzir esta área da área tributável.

No mais, manteve a exigência do imposto sobre a propriedade territorial rural em R\$ 128.550,83 sobre o qual incidirá multa e juros conforme legislação vigente, como demonstrado em tabela de Apuração do Imposto Devido, colacionada abaixo:

Apuração do Imposto Devido

Descrição	DITR	AUTO	IMPUGNAÇÃO	VOTO
Área Total do Imóvel	1.446,0	1.446,0	1.446,0	1.446,0
Área de Preservação Permanente	1.445,9	0 (zero)	1.066,0	1.066,0
Área de Interesse Ecológico	0 (zero)	0 (zero)	379,9	0 (zero)
Área Tributável	0,1	1.446,0	0,1	380,0
Área Aproveitável	0 (zero)	1.445,9	0 (zero)	379,9
Área Utilizada pela Atividade Rural	0 (zero)	0 (zero)	0 (zero)	0 (zero)
Grau de Utilização	100,0	0 (zero)	0 (zero)	0 (zero)
Valor da Terra Nua	50.403,00	5.688.462,78	50.403,00	5.688.462,78
Valor da Terra Nua Tributável	0 (zero)	5.688.462,78	0 (zero)	1.494.893,40
Alíquota	0,30	8,60	0,30	8,60
Imposto Devido	10,00	489.207,79	10,0	128.560,83

Diferença de Imposto (Apurado – Declarado)		489.197,79		128.550,83
---	--	------------	--	-------------------

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 24/06/2010, conforme termo de intimação pessoal de fls. 132, apresentou o recurso voluntário de fls. 133/145 em 29/07/2010.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos apresentados em sua impugnação, cujos termos serão tratados ao longo do voto.

Em 06/10/2011 apresentou petição a fim de acostar aos autos procuração em que revogou os poderes outorgados aos antigos patronos e nomeou novo advogado nos autos, oportunidade em que requereu a intimação dos atos em nome deste último, sob pena de nulidade (fls. 200/203).

Posteriormente, em 23/11/2010, acostou aos autos certidão obtida perante o INEA “que os imóveis denominados Fazenda Macaé de Cima e Fazendas Taquaraoca e Verdum encontram-se inseridos nos limites do Parque Estadual dos Três Picos e na Área de Proteção Ambiental de Macaé de Cima” (fls. 205/208).

Em nova petição apresentada em maio de 2014, o contribuinte apresentou jurisprudência do STJ no sentido de que as APPs gozam de isenção incondicional do ITR, pois instituídas por disposição legal. Assim, além dos 1066ha já acolhidos pela DRJ, requereu o reconhecimento dos 380ha restantes (fls. 211/221).

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Em princípio, no que diz respeito ao pedido para que as intimações dos atos deste processo sejam direcionadas ao patrono do RECORRENTE, sob pena de nulidade, entendo que tal pleito não merece prosperar. Sobre o assunto, invoco a Súmula nº 110 deste CARF:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

MÉRITO

Segundo o RECORRENTE, a DRJ errou ao não considerar a área de 379,9ha como área não tributável. Isto porque, trata-se de área imprecisável para atividade rural, em razão da existência de benfeitorias e estradas, bem como desta área estar localizada dentro da Área de Preservação Ambiental Municipal e Estadual (fl. 137):

Neste contexto, vale esclarecer que a decisão de Primeira Instância levou em consideração, tão somente, a existência da APP para fins de determinar a área tributável, mas não observou que da área total da fazenda que alcança 1446 ha (mil quatrocentos e quarenta e seis hectares), a área de 1066 ha (mil e sessenta e seis hectares) corresponde a APP, porém 380 ha (trezentos e oitenta hectares) referem-se à área inaproveitável de terreno rochoso, solos rasos e elevadas declividades, sendo que dentro dessa área, 1,6 ha (um inteiro e seis décimos de hectares) de estradas e caminhos e 0,85 ha (oito décimos e cinco centésimos de hectares) de benfeitorias e instalações domésticas, conforme demonstram informações colhidas do laudo técnico (doc. nº 03).

Ora, as áreas inaproveitáveis não devem ser consideradas para o cálculo da área tributável, por força do que expressamente impõe o art. 10, inciso VI, do Dec. nº 4.382/2002:

"Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1-9-96, art. 10, § 12, inciso II):

(...)

VI- comprovadamente imprecisáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1 2, inciso II, alínea "c")."

(grifos e negritos no original)

De início, cumpre ressaltar que o ITR é uma modalidade de tributo com lançamento por homologação, de modo que é o próprio contribuinte que apresenta declaração contendo os elementos necessários para verificação da materialidade tributária, nos termos do art. 10 da Lei nº 9393/1996.

No presente caso, o RECORRENTE informou em sua DITR que o imóvel estava integralmente inserido em área de preservação permanente (fl. 14). Nesta oportunidade, não foi informada nenhuma área de interesse ecológico, bem como foi declarada a existência de apenas 0,1ha de área ocupada com benfeitorias, sobre a qual não ocorreu qualquer glosa (fl. 06).

Deste modo, entendo que não cabe neste processo discutir a existência ou não da área de interesse ecológico, posto que o lançamento decorreu da glosa da área de preservação permanente.

Ou seja, todas as outras áreas foram declaradas pelo RECORRENTE em sua DITR (fl. 10/17), não cabendo a alteração de sua própria declaração após o lançamento, pois as alterações pretendidas não decorrem de mero erro de preenchimento pelo contribuinte, mas sim de verdadeira retificação de sua declaração.

Transcrevo recente precedente desta Turma sobre o tema:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

(...)

DITR. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. .

Incabível a retificação de declaração no curso do contencioso fiscal quando a alteração pretendida não decorre de mero erro de preenchimento, mas aponta para uma retificação de ofício do lançamento.

(...)

(acórdão nº 2201-005.517; data do julgamento: 12/09/2019)

No voto do acórdão anteriormente mencionado, o Ilustre Relator, Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, expôs os seguintes fundamentos sobre a matéria, os quais utilizo como razões de decidir:

No que tange ao pleito de retificação de declaração para considerar APP apurada em laudo apresentado, a leitura integrada dos art. 14 e 25 do Decreto 70.235/72 permite concluir que a fase litigiosa do procedimento fiscal se instaura com a impugnação, cuja competência para julgamento cabe, em 1ª Instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e, em 2ª Instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Tal conclusão é corroborada pelo art. 1º do Anexo I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que dispõe expressamente que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assim, a competência legal desta Corte para se manifestar em processo de exigência fiscal está restrita à fase litigiosa, que não se confunde com revisão de lançamento.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) dispõe, em seu art. 149 que o lançamento e efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Já o inciso III do art. 272 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430/2017, preceitua que compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil a revisão de ofício de lançamentos.

Neste sentido, analisar, em sede de recurso voluntário, a pertinência de retificação de declaração regularmente apresentada pelo contribuinte, a menos que fosse o caso de mero erro de preenchimento, seria fundir dois institutos diversos, o do contencioso administrativo, este contido na competência de atuação deste Conselho, e o da revisão de ofício, este contido na competência da autoridade administrativa, o que poderia macular de nulidade o aqui decidido por vício de competência.

Conforme exposto, o RECORRENTE pleiteou, durante a fase litigiosa do procedimento fiscal, que fosse reconhecida a existência, no imóvel, de áreas não informadas em sua DITR. Contudo, entendo que, nesta fase, a análise do caso fica adstrita às razões que culminaram o lançamento, que, no caso, foi a glosa da área de preservação permanente – APP.

Alerta-se que, o fato da DRJ mencionar em seu acórdão que há necessidade de ADA para exclusão também das áreas de interesse ecológico, não implica em retificação do lançamento para incluir a respectiva rubrica como glosada ou no reconhecimento da existência da referida área. A autoridade julgadora entendeu por bem se manifestar sobre o assunto, em razão dos argumentos apresentados pelo próprio RECORRENTE na fase litigiosa do procedimento administrativo sobre a desnecessidade do ADA.

E com razão a autoridade julgadora de primeira instância. Sobre o tema, importante apresentar as normas que envolvem o tema sob análise, na redação vigente à época dos fatos:

Lei nº 9.393/96

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.

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

(...)

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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 imprecisas 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 Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, 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 nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

Lei nº 6.938/81

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)

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º 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)

(...)

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR)

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - 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 nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente impestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

(...)

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000);

IN SRF 256/2002

Art. 14. São áreas de interesse ecológico aquelas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que:

I - se destinem à proteção dos ecossistemas e ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; ou

II - sejam comprovadamente impestáveis para a atividade rural.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, as áreas comprovadamente impestáveis para a atividade rural são, exclusivamente, as áreas do imóvel rural declaradas de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente, federal ou estadual.

Com base na legislação acima exposta, é possível constatar que a exclusão de áreas do campo de incidência do ITR é possível desde que sejam observadas as condições legais estabelecidas. Assim, o Decreto nº 4.382/2002, assim como a IN 256/2002, exigem a informação das áreas excluídas de tributação através do ADA. A apresentação deste documento tornou-se obrigatória, para efeito de redução de valor a pagar de ITR, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ou seja, a exigência de ADA para fins de exclusão de áreas da base do ITR não é uma criação de instrução normativa ou de decreto; mas sim uma exigência legal.

É entendimento pacífico de que, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, cuja redação foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a ser obrigatória a apresentação do ADA protocolado junto ao IBAMA. Situação diversa da verificada em períodos anteriores ao ano de 2001, como se depreende da Súmula CARF nº 41:

A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, por ser regra de isenção, entendo que a sua interpretação deve se dar de forma literal, nos termos do art. 111, II, do CTN. Sobre o tema, cito as palavras do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo (acórdão nº 2201-005.404):

Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase “a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória”, possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

No caso em tela, em aspecto além da alegada justiça fiscal, o que se vê é a utilização da função extra-fiscal do tributo, mediante sua aplicação como instrumento de política ambiental, estimulando a preservação ou recuperação da fauna e da flora em contrapartida a uma redução do valor devido a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Contudo, a legislação impõe requisitos para gozo de tais benefícios, os quais variam de acordo com a natureza de cada hipótese de exclusão do campo de incidência do tributo e das limitações que cada situação impõe ao direito de propriedade.

Embora aos olhos menos atentos possam parecer despropositadas as exigências, trata-se de uma forma de manutenção do controle das circunstâncias que levaram ao favor fiscal, além de configurar instrumento que atribui responsabilidade ao proprietário rural.

Como se viu acima, a mesma lei que prevê a obrigatoriedade do ADA dispõe que, após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis.

Desta forma, com o protocolo do ADA, o contribuinte sujeita-se à vistoria técnica do IBAMA que poderia resultar na troca de informações com a Receita Federal do Brasil, evidenciando uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária, inclusive criando fontes de custeio da atividade administrativa ao prever a necessidade de pagamento de uma taxa de vistoria, a qual, em sendo realizada, e não se confirmando a existência das áreas excluídas de tributação, poderia ensejar o lançamento de ofício do tributo.

Naturalmente, se estamos diante de uma situação em que a vistoria feita pelo IBAMA ocorrerá por amostragem, decerto que particularidades como o tamanho e a natureza das áreas declaradas, por exemplo, podem ser considerados como fatores a evidenciar a relevância ou não da atuação administrativa em determinada propriedade. Assim, não faria sentido aceitar que o contribuinte nada declare ao Ibama, não se submeta a qualquer tipo de controle do Órgão ambiental e, ainda assim, usufrísse do favor fiscal.

Assim, considerando a limitação de competência da RFB, a quem não compete fiscalizar o cumprimento da legislação ambiental, resta à Autoridade fiscal, no uso de suas atribuições, verificar o cumprimento por parte dos contribuintes, na data da ocorrência do fato gerador, dos requisitos fixados pela legislação para usufruir do favor fiscal, em respeito ao art. 144 da Lei 5.172/66 (CTN), sempre observando as limitações dispostas nos art. 111, inciso II, e § único do 142, tudo do mesmo diploma legal, pelas quais se conclui que as normas reguladoras das matérias que tratam de isenção não comportam interpretação ampliativa e vinculam a atuação da autoridade administrativa na constituição do crédito tributário pelo lançamento.

(destaques no original)

Nesta ordem de ideias, o ADA é documento obrigatório a partir do exercício 2001 para fins de redução do valor a pagar do ITR.

Ademais, cumpre esclarecer que o ADA, por si só, não comprova a efetiva existência das áreas isentas nele indicadas, já que estas deveriam estar devidamente comprovadas por Laudo emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica. É o que se depreende dos termos do art. 9º do Decreto nº 4.449/2002, que assim dispõe:

Art. 9º A identificação do imóvel rural, na forma do § 3º do art. 176e do § 3º do art. 225 da Lei nº 6.015, de 1973, será obtida a partir de memorial descritivo elaborado, executado e assinado por profissional habilitado e com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites dos imóveis rurais, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro, e com precisão posicional a ser estabelecida em ato normativo, inclusive em manual técnico, expedido pelo INCRA.

Ou seja, é evidente que as informações prestadas pelo contribuinte em ADA devem estar respaldadas em documento que ateste a real existência da referida área (por exemplo, um laudo ou, em casos específicos, uma averbação na matrícula do imóvel), não podendo ser um valor aleatoriamente apontado pelo contribuinte.

Em suma: para utilizar a benesse fiscal, deve haver um documento específico que ateste a existência da área isenta e, além disso, há a obrigação de que tal área seja declarada em ADA. No caso de uma reserva legal, por exemplo, esse documento específico pode ser a averbação na matrícula do imóvel; já no caso de uma área de preservação permanente, um Laudo Técnico, com os requisitos da ABNT, poderia atestar a sua existência.

Não obstante, embora particularmente entenda que a legislação exija sua formalização, vale ressaltar que a exigência de ADA para reconhecimento de isenção para áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, para fatos geradores anteriores à vigência da Lei 12.651/2012 (que revogou o §7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96), foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016, conforme se vê abaixo (trecho extraído da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer elaborado pela PGFN – <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>):

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR, AgRg no REsp 753469/SP e REsp nº 587.429/AL.

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, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, 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 nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

OBSERVAÇÃO 3: Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula nº 41 do CARF.

Sendo assim, apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte, que dispensa a discussão acerca a apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.65/2012. No entanto, esta orientação não dispõe sobre a dispensa de ADA para as áreas de Interesse Ecológico; ao contrário: ela traz observação expressa no sentido de dispensar o ADA relativo a tal área apenas até o exercício 2000, permitindo concluir que o ADA é obrigatório para redução da área de Interesse Ecológico a partir do exercício 2001.

Em síntese, tem-se as seguintes premissas:

- apenas para as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há a dispensa de apresentação do ADA até o exercício 2012; para todas as demais áreas, a apresentação do ADA é obrigatória a partir do exercício 2001;
- todas as áreas isentas declaradas devem ser devidamente comprovadas (por Laudo Técnico ou outro documento apto a atestar a sua existência), independentemente da obrigatoriedade ou dispensa de apresentação do ADA;
- no caso específico das áreas de reserva legal, a sua averbação na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do ADA em qualquer exercício, sendo tal averbação suficiente para comprovar a sua existência independentemente de Laudo Técnico. Ainda de acordo com o STJ, a averbação da ARL na matrícula do imóvel deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

Como já exposto, no caso concreto a DRJ acatou os 1066ha de APA comprovados pelo RECORRENTE, ao passo que este alega que os 379,9ha restantes do imóvel seriam áreas de interesse ecológico, conforme estabelecido pelo Município de Nova Friburgo (Decreto Municipal nº 156 de 03 de janeiro de 1990, que criou a Reserva Ecológica de Macaé de Cima) e pelo Estado do Rio de Janeiro (Decretos Estaduais nºs 29.213, de 14 de setembro de 2001 e

31.343, de 5 de junho de 2002, que criaram respectivamente, a APA de Macaé de Cima e o Parque Estadual dos Três Picos).

No entanto, além de tal alegação de defesa representar uma alteração dos dados informados pelo próprio RECORRENTE em DITR, as áreas de interesse ecológico demandam a apresentação de ADA para sua exclusão da base de cálculo do ITR, o que não ocorreu no presente caso, pois o único ADA acostado aos autos, apresentado no ano 2000, dispõe que a única área isenta seria a APP de 1066ha já reconhecida pela DRJ (fl. 24).

Portanto, não cabem discussões acerca do reconhecimento de uma nova área de interesse ecológico não declarada pelo contribuinte em DITR, pois tal fato significaria autorizar a retificação da declaração do contribuinte (revisão de ofício do lançamento), competência não atribuída a este órgão julgador. Além disso, mesmo que houvesse o reconhecimento da existência da área e que fosse possível a retificação da declaração do contribuinte (mediante comprovação de que houve mero erro de preenchimento pelo contribuinte), o reconhecimento da isenção esbarraria na questão envolvendo a não apresentação do ADA, o qual é obrigatório para exclusão das áreas de interesse ecológico.

Assim, deve ser mantida a glosa de 379,9ha.

VTN – Arbitramento com base no Sistema de Preço de Terras (SPIT)

Na parte atinente ao cálculo do Valor da Terra Nua – VTN, o contribuinte alega que é ilegal a utilização do sistema SPIT, posto que apenas a RFB tem acesso aos dados de tal sistema.

Em síntese, pode-se dizer que o VTNm/ha representa a média ponderada dos preços mínimos dos diversos tipos de terras de cada microrregião, observando-se nessa oportunidade o conceito legal de terra nua previsto na legislação de regência sobre o assunto, utilizando-se como data de referência o último dia do ano anterior ao do lançamento.

Sobre a matéria, prevê a legislação que o contribuinte fará a auto avaliação do VTN do imóvel, e, nos casos em que a fiscalização entender pela subavaliação, poderá ser feito o arbitramento tomando como base as informações sobre o preço de terra constante no sistema instituído pela Receita, a conferir:

Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel

. § 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. (...)

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. (...)

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

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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.**

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

Infere-se, portanto, a obrigação de demonstrar a aptidão do valor declarado ao título de VTN é do contribuinte, posto que foi ele quem o “estipulou”, e, quando não comprovadas as informações, caberá a fiscalização efetuar o arbitramento nos termos da legislação.

Por sua vez, a própria legislação elenca que o arbitramento será realizado tomando como base o sistema a ser instituído pela RFB, a ver:

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.**

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

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

Do exposto, resta evidente que a utilização do sistema SIPT é decorrente de expressa previsão legal. Portanto, é legal sua utilização quando o VTN informado pelo contribuinte em sua DIAT não puder ser comprovado através de laudo.

É o que aconteceu no presente caso.

Apesar do RECORRENTE ter juntado o parecer de fls. 70/96, este documento não apresenta nenhuma avaliação acerca do valor da terra nua do imóvel no ano de ocorrência do fato gerador do ITR. Assim, não houve comprovação efetiva da procedência do VTN utilizado pelo RECORRENTE, circunstância que autoriza o arbitramento com base no sistema SIPT.

Juntada Posterior de Documentos

O RECORRENTE pleiteou também a juntada posterior de documentos, mormente a respeito de vistoria que estaria pendente de ser realizada pelo Instituto Estadual do Meio Ambiente do Estado do Rio de Janeiro (INEA/RJ).

Sobre o tema, tenho posicionamento de que, até o julgamento do caso, o contribuinte pode acostar aos autos documentos que reforcem ou comprovem os seus argumentos de defesa. Tanto que os documentos apresentados após o recurso voluntário, por meio das petições de fls. 205/208 e fls. 211/221, foram devidamente analisados por este Relator.

No entanto, nenhum deles é capaz de atender o pleito do contribuinte. Como visto, o fato de o INEA atestar que “*que os imóveis denominados Fazenda Macaé de Cima e Fazendas Taquaraoca e Verdum encontram-se inseridos nos limites do Parque Estadual dos Três Picos e na Área de Proteção Ambiental de Macaé de Cima*”, ainda que fosse suficiente para comprovar a existência da área de interesse ecológico (com o que não concordo), não haveria como acatar a existência de tal área simplesmente porque ela não foi declarada pelo contribuinte em DITR; além disso, a exclusão da área de interesse ecológico da base de cálculo do ITR demanda a apresentação de ADA que a contemple, o que não ocorreu no presente caso.

Sobre a decisão do STJ apresentada, o contribuinte faz uma interpretação distorcida do precedente. A ementa do acórdão citado pelo contribuinte dispõe o seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO ESPECIAL.

TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

INSTITUIÇÃO POR DISPOSIÇÃO LEGAL. AVERBAÇÃO DA ÁREA DA RESERVA LEGAL NO REGISTRO DE IMÓVEIS. NECESSIDADE.

1. Quando do julgamento do EREsp 1027051/SC (Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 21.10.2013), restou pacificado que, "diferentemente do que ocorre com as áreas de preservação permanente, as quais são instituídas por disposição legal, a caracterização da área de reserva legal exige seu prévio registro junto ao Poder Público".

2. Dessa forma, quanto à área de reserva legal, é imprescindível que haja averbação junto à matrícula do imóvel, para haver isenção tributária. Quanto às áreas de preservação permanente, no entanto, como são instituídas por disposição legal, não há nenhum condicionamento para que ocorra a isenção do ITR.

3. Agravos regimentais não providos.

(AgRg nos EDcl no REsp 1342161/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/2014, DJe 10/02/2014)

Nos termos do excerto acima, é possível compreender que o STJ faz uma comparação entre as áreas de reserva legal e de preservação permanente unicamente acerca da exigência da averbação junto à matrícula do imóvel. Neste sentido, conclui que, para as ARLs, tal averbação é imprescindível; já para as APPs, não se exige tal averbação. Essa conclusão fica clara quando da leitura do inteiro teor do acórdão (fls. 216/221).

Isso não significa dizer que, para as APPs, não há qualquer exigência quanto à sua existência, como pretende o contribuinte. Como já exposto, a existência de todas as áreas declaradas deve ser comprovada pelo contribuinte; no caso da APP, tal comprovação pode ser feita mediante Laudo Técnico emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica e que cumpra os requisitos das Normas ABNT.

Ademais, tal decisão não seria capaz de alterar o lançamento pois, conforme as próprias declarações do RECORRENTE, a área de 379,9ha sob a qual remanesce o litígio seria uma área de interesse ecológico, e não uma APP. Portanto, a citada decisão do STJ não teria aplicabilidade alguma ao caso concreto.

Da Perícia

Sobre o tema, o contribuinte não concordou com o indeferimento, pela DRJ, de seu pedido de prova pericial.

No entanto, entendo que não merece reparo o acórdão recorrido.

Isto porque, a finalidade de uma perícia não é produzir prova em favor de nenhuma das partes, mas apenas municiar o julgador na formação de sua convicção, mediante saneamento de dúvida técnica existente nos autos.

Cabe ao sujeito passivo produzir as provas que entende serem suficiente para comprovar seu direito, razão pela qual não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de realização de perícia cuja única finalidade seria suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, o Fisco deve efetuar o lançamento nos casos em que não restar comprovada a existência de área não tributável pelo ITR, cabendo ao sujeito passivo a apresentação e comprovação de fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, o contribuinte tem o ônus de comprovar a existência da área, e não deixar que essa prova seja feita pelo Fisco através de perícia, sob pena de glosa da referida área de sua DITR.

Assim, por tudo o já acima exposto, resta concluir que foi correto o lançamento.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim