



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.723130/2014-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-006.163 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de junho de 2020
Recorrente FERNANDO KOKI YASSUHIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

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.

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões da própria controvérsia especialmente para infirmar as razões novas delineadas pela DRJ, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia. Inexiste cerceamento de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

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. Incabível o reconhecimento de áreas ambientais não declaradas originariamente na transmissão da DITR quando não estiver satisfatoriamente demonstrada.

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.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. OBRIGAÇÃO DE AVERBAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A área de reserva legal é de declaração obrigatória na DITR, porém, para seu reconhecimento, precisa ser demonstrada por meio de provas hábeis e idôneas, especialmente por meio de averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel. Inexistindo demonstração da averbação, não se reconhece a reserva legal.

DAS ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

As áreas cobertas por florestas nativas são de declaração obrigatória na DITR, porém, para seu reconhecimento, precisam ser demonstradas por meio de provas hábeis e idôneas, especialmente laudo técnico que ateste não só a sua presença, mas também a qualidade de floresta nativa primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, sendo imprestável para qualquer exploração rural. Não sendo caracterizada a floresta nativa como primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, não é possível declarar o reconhecimento.

DA ÁREA DE SERVIDÃO AMBIENTAL. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. OBRIGAÇÃO DE AVERBAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A área de servidão ambiental é de declaração obrigatória na DITR, porém, para seu reconhecimento, precisa ser demonstrada por meio de provas hábeis e idôneas, especialmente por meio de averbação tempestiva da área de servidão ambiental à margem da matrícula do imóvel. Inexistindo demonstração da averbação, não se reconhece a servidão ambiental.

FISCALIZAÇÃO. DITR. MALHA FISCAL. VALOR DA TERRA NUA (VTN). INFORMAÇÃO PRESTADA EM PARECER TÉCNICO PELO CONTRIBUINTE.

Cabe a manutenção do VTN apresentado em parecer técnico pelo contribuinte. A eventual modificação do VTN informado pelo próprio contribuinte dependeria da apresentação de laudo técnico, conforme normativo próprio da ABNT NBR 14.653-3, o qual de modo complementar apontasse incorreção no parecer técnico apresentado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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).

Fl. 4 do Acórdão n.º 2202-006.163 - 2ª Seju/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10730.723130/2014-37

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 fôlios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão 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: 2010

DA PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento administrativo ou de medida de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo, em relação a atos anteriores, para alterar dados da declaração do ITR que não sejam objeto da lide.

DA REVISÃO DE OFÍCIO – ERRO DE FATO.

A revisão de ofício dos dados informados pelo contribuinte, na DITR/2010, somente poderia ser aceita quando comprovada a hipótese de erro de fato com documentos hábeis, nos termos da legislação pertinente.

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL, DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS

Para serem excluídas da área tributável do ITR, exige-se que essas pretendidas áreas ambientais tenham sido objeto de Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA, além de a área de reserva legal estar averbada tempestivamente em cartório.

DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS

Não comprovada, por meio de documentos hábeis, a área plantada no imóvel no ano-base de 2009, deve ser mantida a glosa integral dessa área declarada para o exercício de 2010, observada a legislação de regência.

DO VALOR DA TERRA NUA – VTN.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base em Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte, exige-se a apresentação de novo Laudo, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, que atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT (NBR 14.653-3), demonstrando, de forma convincente, a ocorrência de erro material no primeiro laudo apresentado, de modo a descaracterizá-lo como documento hábil para fins de tal arbitramento.

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 arbitrando-o com base em laudo apresentado pelo sujeito passivo, com o conseqüente aumento do VTN tributável, bem como glosou integralmente a área de produtos vegetais declarada, vez que o contribuinte diz que a área foi transformada em pastagens, apurando imposto suplementar, conforme demonstrativo anexado nos autos.

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 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.

Questão de direito controvertida

A controvérsia origina-se com a impugnação, na qual discorda do lançamento suplementar, visto que houve equívoco no preenchimento da DITR no que se refere às áreas de reserva legal de 20% a ser averbada (115,0 ha), ou que a considere como área coberta por florestas nativas, e de preservação permanente (6,0 ha). Nenhuma destas declaradas. Informa que foi considerado o valor do laudo anexado por ele contribuinte e não o VTN da SEAPPA. Contesta a glosa da área destinada ao cultivo de vegetais, conforme contratos de parceria, laudo ambiental e atestado da Emater.

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 houve perda da espontaneidade para retificação da DITR e para reconhecer erro de fato seria necessário comprovar o alegado com ADA tempestivo e averbação de reserva legal até a data do fato gerador, o que não foi feito. É dito que a exigência do ADA vale para qualquer área ambiental, seja de preservação permanente ou de utilização limitada (RPPN, Servidão Florestal, Área Imprestável/Declarada como de Interesse Ecológico, floresta nativa e Reserva Legal). Quanto as áreas de produtos vegetais, o restabelecimento não foi acolhido, vez que os contratos e distratos de parceria agrícola, além do laudo ambiental e atestado de produtor agropecuário da Emater terem sido considerados insuficientes. Para o VTN é pontuado que se aplicou o laudo apresentado pelo próprio contribuinte, enquanto o sujeito passivo na defesa pretendia o VTN da SEAPPA, mas que não é baseado em novo laudo, tampouco em comprovação de erro material no laudo apresentado, logo não sendo aceito.

Do Recurso Voluntário e ratificação da questão controvertida

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera os termos da impugnação, requer nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa e violação do contraditório, diz que a autoridade não tinha competência, que inexistente relatório da infração, invoca enriquecimento sem causa do Estado, especialmente sob alegação de não observância do Laudo de Caracterização Rural e Resolução SEAPPA, fala do cálculo do imposto e diz que anexa o CAR (Cadastro Ambiental Rural) para atestar veracidade das informações sendo o imóvel composto de área rural de 278,1393 hectares, sendo que 0,7142 hectares é constituída por uma servidão administrativa, 4,7058 hectares consiste em Área de Preservação Permanente (APP), 72,2356 hectares é remanescente de Vegetação Nativa da Mata Atlântica em Estágio Secundário e Avançado de Regeneração, com 55,9150 correspondente a Reserva Legal, assim questiona a alíquota e valor do cálculo do imposto.

A defesa apresenta documentos novos.

Requer perícia.

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, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, quando constituído, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

- Preliminar de nulidade do lançamento e enriquecimento sem causa do Erário Público

A defesa sustenta nulidade. Argumenta cerceamento de defesa e violação do contraditório, diz que a autoridade não tinha competência, que inexistia relatório da infração, invoca enriquecimento sem causa do Estado, especialmente sob alegação de não observância do Laudo de Caracterização Rural e Resolução SEAPPA.

Pois bem. Não assiste razão a defesa. Ora, a notificação eletrônica prescinde de assinatura, ademais o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para autuar o contribuinte, especialmente em trabalho de revisão de declaração em malha fiscal. Noutra ponto, afirme-se que existe a plena descrição dos fatos, estando o lançamento bem delineado. Por outro prisma, a quantificação foi efetivada motivadamente e a não observância do Laudo de Caracterização Rural e da Resolução SEAPPA ocorreu de modo fundamentados, por serem descaracterizados para os fins pretendidos pelo recorrente. Isto não torna o ato nulo, mas possível de debater no mérito, inclusive para os fins do cálculo do imposto.

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 fólio real.

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.

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.

Apreciação de requerimento prévio a análise do mérito

- Documento novo

A defesa colaciona com o recurso voluntário documentos novos relativos a mesma controvérsia.

Dito isto, passo a analisar a possibilidade de analisar os referidos documentos.

Pois bem. O contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação e juntou os documentos com os quais pretendia demonstrar o seu alegado direito, prova esta que entendia ser suficiente para demonstrar o seu arazoado, no entanto foi vencido na primeira instância para o tema ora em comento, a qual expôs as razões para infirmar a tese jurídica do sujeito passivo. Neste diapasão, inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, observando o prazo legal, ocasião em que reafirmou suas razões e buscou, novamente, expor sua visão para o caso *sub examine*, tendo o cuidado de manter a vinculação de sua tese a matéria já fixada como controvertida, focando-se em contrapor os fundamentos da decisão de piso ao reiterar sua tese de defesa, não inovando na lide no que se relaciona aos documentos novos colacionados. Este é o cerne da apreciação neste capítulo.

Disciplinando o processo administrativo fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 1972, traz regramento específico quanto a apresentação da prova documental. Lá temos normatizado que, em regra, a prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4.º, *caput*). Porém, há ressalvas, isto porque resta previsto que não ocorre a preclusão quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (art. 16, § 4.º, alínea "a"); b) refira-se a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4.º, alínea "b"); **ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4.º, alínea "c").**

Nesta toada, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio. Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado.

A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º).

Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I).

Por último, este Conselho tem entendido que é possível a apresentação de novos documentos quando da interposição do Recurso Voluntário (Acórdão n.º 2202-005.194¹, 2202-005.098², 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460³).

Especialmente, tenho em mente que o documento novo, juntado com a interposição do recurso voluntário, quando vinculado a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo com a impugnação, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio iuris*, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado, bem como com base na esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ao dispor que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado.

Pelo arrazoado, conhecerei dos documentos novos ao analisar o mérito.

- Diligência/Perícia e cerceamento de defesa

A defesa sustenta que requereu produção de prova pericial para substanciar sua tese de defesa e reitera em recurso.

Pois bem. Entendo que inexistente nulidade e que não assiste razão ao recorrente no deferimento de prova pericial. Ora, a prova dos autos compete ao recorrente e não a fiscalização como afirmado. Tratando-se de áreas que reduzem o valor do ITR devido, e que foram declaradas existentes pelo recorrente, a comprovação da qualidade vindicada compete ao contribuinte. A realização de perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato exposto por meio de provas nos autos necessite de conhecimento técnico especializado para sua inteligência, fora do campo de atuação do julgador e não é o caso em concreto.

¹ Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 08/05/2019, que neste tema foi unânime.

² Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 10/04/2019, por unanimidade.

³ Acórdão de minha relatoria ao integrar a Primeira Seção de Julgamentos do CARF, julgado em 04/10/2018.

Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência ou de perícia que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

Na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Sendo assim, indefiro o requerimento de diligência/perícia e rejeito a preliminar de nulidade correlata.

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 1996⁴.

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

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

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

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

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

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989;
- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei 12.844, de 2013)
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis 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)

⁴ 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.

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 2004) (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), Área de Proteção Ambiental (APA, Área de declarado Interesse Ecológico – AIE) e Mata Atlântica (Floresta Nativa).

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 imprestáveis para a exploração. A regência legal das APP consta do Código Florestal.

APA, que não se confundem com APP, são áreas de interesse ecológico, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, para a proteção dos ecossistemas e ampliação de restrições de uso. Em suma, é uma área em geral extensa, com um certo grau e possibilidade de ocupação humana e de utilização dos recursos naturais, e tem como objetivos básicos proteger a diversidade biológica, disciplinar o processo de ocupação e assegurar a sustentabilidade do uso dos recursos naturais. É uma área tributável que pode gozar da isenção do ITR, quando, em caráter específico, para determinada área da propriedade particular, exista comprovadas restrições à exploração, na forma das alíneas “b” e “c” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996. Por conseguinte, o fato de um imóvel estar localizado em uma APA, por si só, não o torna, automaticamente, isento de ITR; somente para as áreas de preservação específicas nela contidas, e desde que cumpridas às demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária. A regência legal das APA consta da Lei n.º 9.985, de 2000.

Mata atlântica, por si só, não se confundem com APP ou com APA na essência da definição própria. O bioma em referência cuida-se de área de interesse ambiental que veio a ser beneficiada com a isenção do ITR quando considerada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração (floresta nativa) e isto somente a partir do ano de 2007 (Lei n.º 11.428, de 2006), na forma da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, uma vez que a legislação ambiental restringe a sua exploração. A regência legal da Mata Atlântica a ser preservada consta da Lei n.º 11.428, de 2006. Eventualmente, no regime anterior a Lei n.º 11.428, a mata atlântica poderia até gozar da isenção, desde que caracterizada a vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração que ateste ser a área imprestável para qualquer exploração rural, aplicando-se ou a alínea “b” ou a alínea “c” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

Portanto, as APP, desde que efetivamente comprovadas, gozam da isenção do ITR, por outro lado, não gozam da isenção do ITR as áreas declaradas, em caráter geral, por região local ou nacional, como os situados em APA, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.

Por fim, as áreas de florestas nativas só gozaram da isenção do ITR, a partir de 2007, quando considerada e comprovada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. Eventualmente, a mata atlântica pode gozar da isenção do ITR, desde que comprovada a vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração sendo atestado ser a área imprestável para qualquer exploração rural.

Ainda, é importante esclarecer que “Reserva Legal” não se confunde com APP, APA ou floresta nativa, 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.

- 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 a glosa foi efetivada sobre a “Área de Produtos vegetais” declarada de 175 hectares, sendo integralmente excluída. A área total do imóvel é de 561 hectares. Não se declarou “Área de Preservação Permanente” (APP), não se declarou “Área de Reserva Legal”, não se declarou “Área coberta por Florestas Nativas” (por exemplo, mata atlântica) e não se declarou “Área de Servidão Florestal ou Ambiental” (chamada pelo recorrente de área de servidão administrativa).

Todavia, de certo modo, o contribuinte alega *erro de fato*, pois sustenta existir APP, reserva legal, floresta nativa sendo ela remanescente de Vegetação Nativa da Mata Atlântica em Estágio Secundário e Avançado de Regeneração e Área de Servidão Florestal ou Ambiental chamada pelo recorrente de área de servidão administrativa. A DRJ analisou a matéria, porém entendeu inexistir provas e, diante disto, aduziu em complemento tese de perda da espontaneidade.

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 e, noutro norte, a DRJ tratou das matérias, ainda que tenha falado em conjunto de perda da espontaneidade, por conseguinte entendo que há devolução da matéria para este Colegiado.

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.”*

Deste modo, passo a revisar 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 na extensão de 4,7058 hectares. Alega que possui o CAR (Cadastro Ambiental Rural) do imóvel, no qual consta a declaração da área. A DRJ não acolheu o pleito, aduziu inexistir o ADA e não restar demonstrada a APP.

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 vênia 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 n.º 10.165, de 2000)

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

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 20013, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Recurso especial improvido."

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

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

24. Conseqüentemente, 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.

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

Pois bem. Para atestar a APP o recorrente conta com “Laudo de Caracterização Ambiental” e com a declaração do imóvel no CAR (Cadastro Ambiental Rural). Ocorre que, quanto ao CAR, o mesmo é posterior ao fato gerador, logo não pode ser aproveitado para fato gerador pretérito quando não suportado por outros elementos além da mera declaração; noutra prisma, o “Laudo de Caracterização Ambiental” colacionado ao processo é por demais resumido, não trazendo documentação de suporte que demonstre suas conclusões, inexistente, por exemplo, detalhamento das supostas APP com as específicas delimitações. Não há base de convencimento para que se possa motivar o acolhimento da APP.

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 55,9150 hectares. Alega que possui o CAR (Cadastro Ambiental Rural) do imóvel, no qual consta a declaração da área. A DRJ não acolheu o pleito, aduziu inexistir o ADA e não restar demonstrada a averbação tempestiva.

Pois bem. 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. Logo, como não restou comprovada a averbação tempestiva, não faz jus o contribuinte a benesse. É que o art. 144 do CTN informa que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, que no caso é 1.º de janeiro de cada ano. Demais disto, 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.

De mais a mais, a Súmula CARF n.º 122 dispensaria o ADA para reconhecimento de área de Reserva Legal para fins de ITR, porém, desde que a Reserva Legal estivesse averbada, 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).”*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Áreas cobertas com florestas nativas

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 Área coberta por Florestas Nativas consubstanciada em mata atlântica na extensão de 72,2356 hectares de remanescente de Vegetação Nativa da Mata Atlântica em Estágio Secundário e Avançado de Regeneração. Alega que possui o CAR (Cadastro Ambiental Rural) do imóvel, no qual consta a declaração da área. A DRJ não acolheu o pleito, aduziu inexistir o ADA e não restar demonstrada a área ambiental. A defesa invoca o laudo técnico.

Pois bem. O laudo técnico colacionado não é apto a comprovar tais áreas para fins de isenção, uma vez que não demonstrou as conclusões para a alegada mata atlântica e estágio ponderado. Vale dizer, o laudo não especifica as espécies e não comprova suas conclusões, de modo que não pode ser utilizado para os fins de isenção do ITR, a teor da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, com suas alterações.

Veja-se que o sustentado laudo técnico não contém elementos suficientes para satisfazer a caracterização ambiental que alega atestar, falta-lhe relatório fotográfico com detalhamento de espécies florestais, maiores esclarecimentos acerca da vistoria, especificação e apontamento do grau da vegetação de porte florestal, da vegetação nativa de porte florestal na dita área ambiental protegida, do potencial ecológico da vegetação florestal, importância e grau de presença das espécies arbóreas nativas e nativas endêmicas e eventuais arbóreas exóticas invasoras. Por conseguinte, não resta provada que a mata atlântica seja do tipo que se enquadre como imprestável para qualquer exploração, de modo que a lide neste ponto está dentro do padrão de legalidade por inexistir a efetiva comprovação da área isenta.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Áreas cobertas com Servidão Ambiental

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 “Área de Servidão Florestal ou Ambiental”, especificamente servidão ambiental (chamada pelo recorrente de área de servidão administrativa) na extensão de 0,7142 hectares. Alega que possui o CAR (Cadastro Ambiental Rural) do imóvel, no qual consta a declaração da área. A DRJ não acolheu o pleito, aduziu inexistir o ADA e não restar demonstrada a área ambiental. A defesa invoca o laudo técnico.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente neste ponto. A servidão florestal ou servidão administrativa (como ele denomina) não resta comprovada nos autos, inexistente prova de averbação de tal área ou anuência do órgão ambiental.

Ora, a servidão ambiental ocorre quando o proprietário rural renuncia por vontade própria, em caráter permanente ou temporário, total ou parcialmente, a direitos de supressão ou exploração da vegetação nativa, localizada fora da reserva legal e da área de preservação permanente.

Isto porque, o art. 9.º-A, estabelece que “[o] proprietário ou possuidor de imóvel, pessoa natural ou jurídica, pode, por instrumento público ou particular ou por termo administrativo firmado perante órgão integrante do Sisnama, limitar o uso de toda a sua propriedade ou de parte dela para preservar, conservar ou recuperar os recursos ambientais existentes, instituindo servidão ambiental.” Enquanto isso, parágrafos do mesmo dispositivo prescreve que a servidão ambiental não se aplica às Áreas de Preservação Permanente e à Reserva Legal e que deve ser averbada no registro de imóveis competente.

Inexiste a comprovação e averbação da tal servidão. Não consta dos autos eventual instrumento ou termo de instituição da servidão. Logo, não há como reconhecê-la.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- VTN arbitrado.

O recorrente informa que foi considerado o valor do parecer técnico anexado por ele contribuinte e não o VTN da SEAPPA. Diz que notoriamente está caracterizada omissão no Laudo de Caracterização Rural, posto que contradiz a Resolução SEAPPA n.º 73, de 03 de

agosto de 2009, não tendo sido conhecida pela autoridade competente os termos do dito normativo. Sustenta que frente a Resolução SEAPPA n.º 73, de 03 de agosto de 2009, o valor atribuído ao VTN pelo parecer técnico inicial certamente o foi mediante imprudência e/ou negligência do profissional por si contratado.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Ora, cabe a manutenção do VTN apresentado em parecer técnico pelo próprio contribuinte, aqui sim há perda da espontaneidade (CTN, art. 147, § 1.º). A questão é que a eventual modificação do VTN informado pelo sujeito passivo dependeria da apresentação de laudo técnico conforme normativo próprio da ABNT NBR 14.653-3, o qual, de modo complementar, apontasse incorreção no parecer técnico originalmente exibido na fase de fiscalização. Inexistindo a prova, não cabe a modificação.

A Resolução SEAPPA n.º 73, de 03 de agosto de 2009, por ser genérica, não trazendo aos autos a especificidade própria do imóvel objeto da lide, mostra-se inservível para o fim objetivado pelo recorrente.

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, aprecio os documentos juntados com o recurso voluntário, indefiro a perícia, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo incólume a decisão vergastada. Registro que a área de produtos vegetais glosada e inicialmente impugnada não foi reiterada no recurso voluntário, logo não sendo conhecida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros