



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10746.000979/2006-50
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-008.922 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 31 de julho de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MIGUEL MOREIRA BRAGA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL/COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL INTEMPESTIVO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DA ÁREA POR MEIO DE LAUDO TÉCNICO.

É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à não incidência do ITR em relação às áreas de preservação permanente.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais poderá fazê-lo em sede recursal, situação que impede o órgão julgador de se manifestar quanto ao tema.

ARL - ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSA DO ADA - ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. SUMULA CARF Nº 122.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira

Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe negaram provimento. Acordam ainda, por unanimidade votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a multa de ofício, na proporção do crédito tributário remanescente.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o Contribuinte e por meio do qual exige-se a diferença do Imposto Territorial Rural - ITR relativo ao exercício de 2002. O lançamento foi motivado em razão da não comprovação das áreas declaradas como de reserva legal e preservação permanente. Conforme “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 12 a autuação pode assim ser resumida:

No dia 31 de maio de 2006, o contribuinte acima identificado foi notificado/cientificado do início dos trabalhos de Malha ITR12002, tendo sido o mesmo intimado a apresentar os documentos/esclarecimentos necessários, conforme Termo de Intimação e Aviso(s) de Recebimento — AR constante em fls. 02, 03 e 04.

A despeito de o contribuinte ter sido regularmente cientificado, não ofereceu qualquer resposta para que esta fiscalização analisasse as deduções declaradas. Assim sendo, como as áreas de preservação permanente (346,5 hectares) e utilização limitada (808,5 hectares) não foram ratificadas por meio de documentação hábil e idônea, conforme determina a legislação aplicável, os dados então declarados pelo contribuinte foram glosados conforme atesta o demonstrativo apostado em folha 07, sendo procedido o lançamento de ofício por falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, com as devidas correções, conforme auto de infração constante do processo 10746.000979/2006-50, cuja cópia é enviada ao contribuinte por via postal com Aviso de Recebimento (AR) N.º RB 58339860 4 BR.

Após o trâmite processual, por meio do acórdão 2802-001.219, a 2ª Turma Especial deu provimento parcial ao recurso voluntário para i) excluir da área tributável do

imóvel a título de reserva legal o montante de 627, 14.65 ha e ii) excluir ainda a multa de ofício por falta de previsão legal, porque a responsabilidade do espólio não autoriza a exigência de multa punitiva.

O acórdão recebeu a seguinte ementa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002

Ementa:

DILIGÊNCIAS. DEVIDO PROCESSO LEGAL. ECONOMIA PROCESSUAL. EFICIÊNCIA.

Diligencias não se prestam a fazer prova cujo ônus é do sujeito passivo. Após retorno de processo com diligência parcialmente realizada, deve-se prosseguir com o julgamento, quando forem dispensáveis as providências não cumpridas.

ITR. LEGITIMIDADE. ESPÓLIO. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO.

As formas e os atos processuais têm caráter instrumental. Alcançando a lei sua finalidade, ainda que sob forma imperfeita, há de se ter a forma ou o ato como válidos. Destarte, mesmo que não conste o termo "espólio" na identificação do sujeito passivo mas tendo o inventariante apresentado a impugnação em nome do espólio, validado está o lançamento.

ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, realizada a ciência do auto de infração posteriormente morte do *de cujus*, não há dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício do espólio, a qual deve ser afastada.

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO - APA. EXCLUSÃO DA AREA TRIBUTARIA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

A existência de uma Área de Proteção Ambiental - APA não implica automaticamente em reconhecimento como áreas de preservação permanente e de reserva legal, posto que as APA podem ser exploradas economicamente. Para efeito de exclusão do ITR, somente serão aceitas como áreas de utilização limitada/área de interesse ecológico aquelas assim declaradas em caráter específico, mediante ato específico da autoridade competente (estadual ou federal) para area determinada do imóvel.

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO.

A partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR com base no ADA, que é o caso das áreas de proteção permanente, este documento passou a ser obrigatório, por força da Lei n.º 10.165, de 28/12/2000. Tratando-se de reserva legal, deve ser verificada a averbação no órgão de registro competente e a individualização da área de proteção em data anterior as ocorrências dos fatos geradores. *In casu*, quanto à reserva legal os requisitos foram atendidos. Recurso provido

Intimadas da decisão, Fazenda Nacional e Contribuinte apresentaram recursos.

O recurso especial da Fazenda Nacional devolve para apreciação três temas:

Impossibilidade de exclusão da multa de ofício por se tratar de matéria não impugnada pelo contribuinte: preclusão – acórdãos paradigmas n.º 204-01199 e 9101-00540;

Necessidade de apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental ADA ou mesmo de requerimento tempestivo do contribuinte para fins de reconhecimento de Área de Reserva Legal – acórdãos paradigmas 391-00001 e 302-40049; e

Pedido subsidiário de substituição da multa de ofício pela multa de mora – acórdãos paradigmas 201-78432 e 203-12972.

Por sua vez o recurso especial do Contribuinte tem como objeto o debate acerca da dispensabilidade do ADA para fins de caracterização da área de preservação permanente que foi devidamente comprovada por meio de laudo técnico idôneo. Foram aceitos como paradigmas os acórdãos: 9202-002.015 e 9202-002.725

Contrarrazões das partes juntadas às fls. 178/187 e 195/207.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Considerando a relação de causa e efeito, iniciamos o julgamento pelo recurso do Contribuinte.

Do Recurso do Contribuinte:

Conforme exposto no relatório o recurso do contribuinte devolve para este Colegiado a discussão acerca da necessidade de apresentação do ADA para fins de caracterização da área de preservação permanente que foi devidamente comprovada por meio de laudo técnico idôneo. Foram aceitos como paradigmas os acórdãos: 9202-002.015 e 9202-002.725.

Em sede de contrarrazões a Fazenda Nacional pugna pelo não conhecimento do recurso, primeiro pela ausência de cotejo analítico e segundo pela ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigmas e recorrido, pois no caso concreto o ADA foi apresentado em data posterior ao início da ação fiscal. Entretanto, da análise da peça recursal e das decisões apontadas pelo Contribuinte, especificamente do acórdão n.º 9202-002.015, deve o recurso ser conhecido.

Inicialmente destaco que o conceito de 'cotejo analítico' já é discussão superada neste Colegiado tendo sido firmado entendimento no sentido de que o recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessário a realização de comparativo ponto a ponto entre acórdão recorrido e paradigma. No caso, ao contrário do alegado em sede de contrarrazões, houve a correta apresentação dos entendimentos antagônicos, consta do recurso: “Conforme se extrai dos paradigmas colecionados existindo documentação

hábil e idônea como existem no caso presente há de se reconhecer como isento do ITR a área declarada como sendo de APP. A documentação contida nos autos, LAUDOS TÉCNICOS, ADA e IMAGEM DE SATÉLITE, comprovam a verdade material estampada na DITR apresentada para o exercício de 2002”.

Quanto a ausência de similitude fática entre os acórdãos, defende a recorrida que ao contrário do acórdão recorrido onde o ADA foi apresentado após o início da ação fiscal, nos casos paradigmáticos o Ato Declaratório foi apresentado em data anterior, situação que levaria a relevação da intempestividade.

De fato o acórdão de n.º 9202-002.725 expressamente enfrenta esta especificidade, entretanto no caso do acórdão **9202-002.015**, tal ponto não está claro. Embora haja citação do Relator do acórdão no sentido de ter ocorrido a apresentação intempestiva do ADA não há nos autos referência acerca do momento em que se iniciou a ação fiscal. Costa do acórdão:

A recorrente insurgiu-se contra a obrigatoriedade de apresentação de ADA para exclusão de área de reserva legal da tributação do ITR, tendo invocado como paradigmas os acórdãos nos 303-35546 e 303-34621.

...

Para fatos ocorridos a partir do exercício 2001, inclusive, o artigo 17-O da Lei n.º 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei 10.165/2000, passou a prever que:

...

Embora este texto pareça demonstrar que a legislação é taxativa ao exigir a protocolização tempestiva do ADA para fins de exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, sob minha ótica, não se pode olvidar que a apresentação do ADA pelo contribuinte ao IBAMA ou órgão conveniado – até que haja uma vistoria pelo órgão competente e a ratificação ou retificação das declarações ali contidas – restringe-se a informações prestadas pelo contribuinte ao órgão ambiental acerca da existência de áreas que têm algum interesse ecológico.

Segundo penso, com o advento de tal regra, o ADA apresentado tempestivamente tem a função de inverter o ônus da prova, passando este a ser do Fisco a partir da sua entrega. Caso não ocorra o protocolo tempestivo do ADA, pode o contribuinte se valer de outros meios de prova visando à fruição da redução da base de cálculo do ITR.

Nesse sentido, no que toca à demonstração da existência efetiva das áreas em referência, na página do IBAMA na internet (www.ibama.gov.br), nos “Serviços Online”, na parte relativa ao “Ato Declaratório Ambiental – ADA”, no link “Respostas às Perguntas mais Frequentes sobre o ADA”, em resposta à pergunta n.º 40 (“Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?”), consta a possibilidade de apresentação dos seguintes documentos para tal finalidade:

...

Portanto, a própria Administração Pública entende que o ADA tem efeito meramente declaratório, não sendo o único documento comprobatório da área de preservação permanente, podendo ser levado em conta, dentre outros, laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine a área de interesse ambiental.

Com o objetivo de comprovar a existência da área de preservação permanente, a Contribuinte afirmou deste a impugnação que:

- a existência da área de preservação permanente e de reserva legal pode ser observada no Laudo Técnico, em anexo, e que essa última área, encontra-se averbada em cartório desde 4.1.1993, conforme cópia anexa da Certidão de Matrícula, e destaca que apresentou, em 24.3.2005, o ADA, cumprindo com sua obrigação fiscal.

...

Neste sentido, diante da dúvida e ainda diante das afirmações feitas pelo acórdão paradigma n.º 9202-002.015 no sentido de que se deve buscar a verdade material, podendo o ADA ser substituído por outros elementos de provas capazes de comprovar a existência da área de preservação permanente, entendo pela similitude fática entre os lançamentos e, portanto, conheço do recurso.

No mérito passamos então a avaliar quais os requisitos necessários para que o contribuinte tenha direito a exclusão de áreas classificadas como de preservação permanente do cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, requisitos para aplicação da exoneração prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei n.º 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

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 n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;

(...)

Sabe-se que o ITR, previsto no art. 153, VI da Constituição Federal e no art. 29 do CTN, é imposto de apuração anual que possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana de município, em 1º de janeiro de cada ano.

Analisando as características da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei n.º 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do ITR, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se 'compensar' aqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam também onerados com a incidência de um tributo.

As áreas caracterizadas como de preservação permanente e de reserva legal diante das limitações que lhe são impostas, por expressa determinação legal são excluídas do cálculo do VTN – Valor da Terra Nua, montante utilizado para a obtenção da base de cálculo do ITR. Por essa razão, no entendimento desta Relatora, o inciso II acima citado ao conceituar “área tributável” não prevê uma isenção, ele nos traz uma verdadeira hipótese de não-incidência do ITR.

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei n.º 4.771/65.

As características da Área de Preservação Permanente e da Área de Reserva Legal estavam descritas, respectivamente no art. 2º (com redação dada pela Lei n.º 7.803/89) e 16 (com redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001) do Código Florestal de 1965:

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

i) nas áreas metropolitanas definidas em lei.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

(...)

Art.16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que

sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: *(Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001) (Regulamento)*

I-oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

II-trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

III-vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

IV-vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§1º O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo. *(Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas. *(Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§3º Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas. *(Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver: *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

I-o plano de bacia hidrográfica; *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

II-o plano diretor municipal; *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

III-o zoneamento ecológico-econômico; *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

IV-outras categorias de zoneamento ambiental; e *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

V-a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§5º O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico-ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá: *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

I-reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinquenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

II-ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§6º Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a: *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

I-oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal; *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

II-cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

III-vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§7º O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§8º A área de reserva legal deve 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, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§9º A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

§11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos. *(Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

Interpretando os dispositivos percebemos, além de diferenças ecológicas existentes entre uma APP e uma ARL, uma diferença formal/procedimental na constituição dessas áreas.

Em relação a Área de Preservação Permanente, salvo as hipóteses previstas no art. 3º da Lei n.º 4.771/65 as quais requerem declaração do Poder Público para sua caracterização, nos demais casos estando área pleiteada localizada nos espaços selecionados pelo legislador,

caracterizada estava - *pelo só efeito da lei*, sem necessidade de cumprimento de qualquer outro requisito - uma APP.

Em contrapartida, por força dos §§4º, 8º e 10 do art. 16 para caracterização de Área de Reserva Legal, além dos requisitos ecológicos, exigia-se que a área fosse devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel, averbação essa que poderia ser substituída por Termo de Ajustamento de Conduta nos casos em que o Contribuinte fosse apenas possuidor do bem.

Fazia-se necessária a realização desses esclarecimentos, pois as diferenças formais apontadas traz impactos diretos no estudo dos requisitos para aplicação da não incidência do ITR - especificamente acerca da necessidade de averbação prévia e apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao IBAMA.

Do requisito da averbação:

Considerando a redação da Lei nº 4.771/65 afirma-se que o ato de averbação em nada afeta a constituição de uma área de preservação permanente a qual existe e pode ser comprovada por qualquer meio capaz de demonstrar que aquele imóvel ou parte dele está localizado em áreas com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.

A própria Receita Federal do Brasil nos documentos "Perguntas e Respostas do ITR" manifestava expressamente no sentido de a legislação do ITR não exigir a averbação da área de preservação permanente no Cartório de Registro de Imóveis.

Por outro lado a necessidade de averbação das áreas de Reserva Legal é exigência prevista na própria Lei nº 4.771/65, razão pela qual filio-me a corrente cujo entendimento é no sentido de ser a averbação requisito constitutivo da referida área.

A averbação, precedida da outra exigência legal de ser a área reconhecida pelo poder público, é condição imprescindível para a existência da Área de Reserva Legal, sendo que tal fato nos leva a conclusão lógica de que para fins de cálculo do ITR tal averbação deve ser anterior ao fato gerador.

O Superior Tribunal de Justiça já pacificou o citado entendimento, valendo citar parte do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves, no RESP nº 1.125.632-PR:

Ao contrário da área de preservação permanente, para as áreas de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal.

Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal (...)

Assim, considerado que a norma de apuração do ITR prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96 a qual nos remete aos conceitos e requisitos da então nº Lei nº 4.771/65 podemos afirmar que para fim de não incidência do ITR a averbação da área delimitada

pelo Poder Público no registro do imóvel em data anterior a ocorrência do fato gerador é requisito aplicável apenas à Área de Reserva Legal.

Do Ato Declaratório Ambiental - ADA:

A discussão quanto a necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente e também Reserva Legal, é um pouco mais polêmica, isso porque trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF nº 67/97. Nem a Lei nº 9.393/96, nem a Lei nº 4.771/65 exigiam o ADA para fins constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

Por tal razão, após amplo debate conclui-se que para os fatos geradores ocorridos até o ano de 2000, era dispensável a apresentação do ADA, conclusão que pode ser ilustrada pela seguinte ementa do STJ :

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ISENÇÃO. EXIGÊNCIA CONTIDA NA IN SRF Nº 67/97. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. De acordo com a jurisprudência do STJ, é prescindível a apresentação do ADA - Ato Declaratório Ambiental para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN nº 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei nº 9.393/96 e da Lei 4.771/65.

3. Na hipótese, discute-se a exigibilidade de tributo declarado em 1997, isto é, antes da entrada em vigor da Lei 10.165/00, que acrescentou o § 1º ao art. 17-O da Lei 6.938/81. Logo, é evidente que esse dispositivo não incide na espécie, assim como também não há necessidade de se examinar a aplicabilidade do art. 106, I, do CTN, em virtude da nova redação atribuída ao § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 pela MP nº 2.166-67/01.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1.283.326/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 8/11/2011, DJe 22/11/2011.)

Tal entendimento fundamentou-se na regra de que a norma jurídica que regulamenta o conteúdo de uma lei é veículo secundário e infralegal e, portanto, seu conteúdo e alcance deve se restringir aos comandos impostos pela lei em função da qual foi expedida. Neste sentido uma instrução normativa não poderia prever condição não exigida pela norma originária, mormente quando tal condição dependia de manifestação de órgão cuja atuação não se vinculava com o objetivo da norma - desoneração tributária.

A discussão assume um novo viés com a criação do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Em 29.01.2000 foi editada a Lei nº 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei nº 6.938/81, nesta oportunidade, por meio do §1º, o legislador expressamente previu que a utilização do ADA para efeito de redução do valor do ITR era opcional. Ocorre que tal previsão não produziu efeitos, pois antes mesmo da ocorrência de um novo fato gerador do ITR o referido artigo foi radicalmente modificado pela Lei nº 10.165, publicada em 27 de dezembro de 2000, a qual tornou o ADA instrumento obrigatório para fins de ITR:

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)

§ 2º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do IBAMA.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais). (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 4º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei.(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)

Diante desta alteração normativa passou-se a discutir se lei posterior teria o condão de condicionar a aplicação de norma específica de não incidência tributária à realização de dever extra fiscal. Se diz extra fiscal porque como conceituado pelo próprio órgão o ADA nada mais é que um documento de cadastro das áreas do imóvel junto ao IBAMA.

Destaca-se: a função do ADA é apenas informar ao IBAMA a existência de área de interesse ambiental em propriedade, posse ou domínio de particular, área essa reconhecida seja pela própria lei - no caso de APP, ou por meio da averbação - no caso da ARL. É documento meramente informativo de uma área já existente, ou seja, o ADA não é requisito para constituição de áreas não consideradas pelo legislador quando da delimitação do fato gerador do ITR.

É por essa razão que compartilho do entendimento de que o ADA não tem reflexos sobre a regra matriz de incidência do ITR, a ausência de documento informativo ou sua apresentação intempestiva não pode gerar como efeito a desconsideração de área reconhecidamente classificada como não tributada pelo legislador.

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96 e o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, antinomia que deve ser solucionada pela aplicação do critério da especialidade, devendo prevalecer neste sentido a norma que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, qual a Lei nº 9.393/96.

Por fim, embora utilizando-se de outros fundamentos, é importante mencionar que o Poder Judiciário, por meio do Superior Tribunal de Justiça tem firmado jurisprudência no

sentido de que o ADA nunca foi, mesmo com a criação do art. 17-O, requisito para desoneração do ITR, desoneração essa entendida pelos Ministros como isenção.

Essa orientação do STJ foi reconhecida pela própria Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016 que atualizou o Item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer prevista no art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016. Pela relevância, peço vênica para transcrever parte do parecer:

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 e AgRg no REsp 753469/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: 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).

PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016

Documento público.

Averbação e prova da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente. Natureza jurídica do registro. Ato Declaratório Ambiental. Isenção do Imposto Territorial Rural. Item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 10, II, “a”, e § 7º da Lei nº 9.393, de 1996. Lei nº 12.651, de 2012. Lei 10.165, de 2000.

(...)

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal.

(...)

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

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 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. (...)

Observamos, portanto, que a não incidência do ITR sobre as áreas classificadas como de preservação permanente não está condicionada à apresentação do ADA e sim a efetiva comprovação da sua existência, sendo que no presente caso a prova é representada pelo laudo técnico juntado às fls. 36/49, onde foi reconhecido pelo profissional competente a existência de 346,50ha de APP, mesmo número informado pelo contribuinte na sua DITR.

Assim, diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte.

Do recurso da Fazenda Nacional:

O recurso preenche os requisitos formais e dele conheço.

Conforme exposto no relatório o recurso da Fazenda Nacional devolve para esse Colegiado a discussão acerca de três pontos, a) apreciação de ofício de matéria que não foi objeto de impugnação nem do recurso voluntário – preclusão; b) obrigatoriedade de apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental ADA para reconhecimento da área de Reserva Legal; e c) pedido subsidiário de substituição da multa de ofício pela multa de mora, ao invés da exclusão da multa de ofício.

Iniciamos a análise pela divergência acerca da suposta violação ao Decreto nº 70.235/72, haja vista o entendimento da Recorrente no sentido de ter ocorrido a apreciação de ofício de tema não suscitado pelo Contribuinte. O acórdão recorrido concluiu pela ilegalidade da exigência de multa de ofício em lançamento formalizado contra o espólio, entendeu o colegiado que a responsabilidade do espólio não admite a imposição de multas punitivas.

Para a Fazenda Nacional em momento algum o Contribuinte se insurgiu contra a multa aplicada, tal debate não foi trazido pelas peças de impugnação ou mesmo no recurso voluntário.

É sabido que o direito não exercido oportunamente não poderá ser invocado posteriormente pela parte ou mesmo apreciado de ofício pela instância recursal. Em algumas ocasiões manifestei-me pela aplicação ao caso do art. 3º, III da Lei nº 9.784/99, admitindo com base na busca da verdade material que as partes apresentassem alegações e documentos até a proclamação da decisão final no processo administrativo. Eis o teor do dispositivo:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

...

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

Ocorre que, embora concorde com a aplicação da Lei nº 9.784/99 ao processo administrativo fiscal (entendimento não compartilhado pelo maioria do Colegiado), entendo que referido artigo deve ser interpretado conjuntamente com o art. 60 do mesmo diploma legal:

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

O fato do dispositivo trazer a expressão 'pedido de reexame' me leva ao entendimento que somente pode ser objeto de recurso matéria que tenha sido expressamente analisada pela decisão então recorrida, caso não fosse essa a intenção o legislador teria aplicado vocábulo de significado mais amplo.

Os autores Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (*in* 'Processo Administrativo Fiscal Comentado') explicam que a "preclusão está diretamente relacionada ao princípio do impulso processual o qual existe para evitar contratempos ao procedimento e garantir o avanço progressivo da relação processual, afirmam que por força deste princípio anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual. Para eles no "processo fiscal, a inicial e a os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior".

Ao tratar dos princípios que permeiam o procedimento administrativo, o Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra 'Direito Tributário: linguagem e método', mesmo defendendo o "informalismo em favor do administrado" e a necessidade de simplificação da relação entre as partes expõe que:

3º - A rapidez, simplicidade e economia são também fatores externos, mas que devem inspirar a figura do protótipo do procedimento administrativo tributário. A rapidez interessa a todos. O direito existe para ser cumprido e o retardamento na execução de atos ou nas manifestações de conteúdo volitivo não de sugerir medidas coibitivas, tanto para Fazenda como para o particular. Nesse domínio se situa a estipulação de prazos para celebração de atos administrativos, bem como a interposição de peças e outros expedientes que interessem aos direitos do administrado. Não se compaginam com os ideais de segurança e garantia das relações jurídicas certas situações indefinidas, qualificada pela inércia de agentes da Administração ou do titular de direito subjetivos.

A medida coibitiva encontrada pelo legislador é exatamente a preclusão que pode ser construída por meio da interpretação conjunta da normas do art. 16, III c/c art. 17 do Decreto 70.235/72. O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais poderá fazê-lo em outro momento. Defender uma mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo ou apreciação de matérias de ofício por parte do julgador - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar à ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação à supressão de instância, o devido processo legal e segurança jurídica.

Vale citar entendimento da professora Fabiana Del Padre Tomé, em seu livro 'A Prova no Direito Tributário', para qual não se justifica diferenciar verdade material de verdade formal. Segundo nos apresenta, em qualquer processo o que se busca é a verdade lógica construída a partir dos elementos juntados aos autos:

O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos

processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

Entretanto, é essencial estabelecer uma diferença entre ‘matéria não impugnada’ e situações onde o julgador pode entender pela impugnação implícita do tema, haja vista o conjunto de argumentações tecidas pelas partes. O professor Alberto Xavier em seu livro “Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário” (fls. 165), bem destaca essa hipótese:

Uma segunda situação respeita à *requalificação dos fundamentos* pelo órgão de julgamento. O impugnante tem ônus de identificar as razões de fato e de direito em que se baseia para afirmar a ilegalidade do ato impugnado, ônus esse cuja extensão é determinada pela possibilidade de o órgão de julgamento aprender com precisão o seu conteúdo. A extensão do ônus não vai, porém, ao ponto de exigir uma correta, valoração e qualificação jurídica dos fundamentos, nem sequer a precisa identificação da norma violada, bastando que da descrição dos fatos e da exposição dos argumentos seja possível identificar o fundamento da ilegalidade invocada. Desta sorte, pode o órgão de julgamento requalificar o fundamento alegado, sem que a nova qualificação comporte alteração na identidade do motivo indicado. Como órgão judicante que é, ao órgão de julgamento do processo administrativo tributário aplica-se o princípio do *jura novit curia*, que se estende não apenas à norma aplicável, mas também à caracterização jurídica dos fatos alegados.

No caso concreto, como destacado pela recorrente, de fato o contribuinte não se insurgiu sobre a exigência da multa, toda linha de defesa se preocupou em comprovar o cumprimento dos requisitos formais para caracterização das áreas não tributáveis para fins de exigência do ITR. Destaco que a decisão recorrida excluiu a totalidade da multa ofício aplicada e não apenas aquela correspondente a parte exonerada, o que poderia levar ao fundamento de que o “acessório segue o principal”. Nesta hipótese até poderíamos entender pelo questionamento implícito da matéria, entretanto a fundamentação do voto foi pela ilegalidade da exigência de multa punitiva nas hipóteses de lançamentos lavrados contra espólio. Percebemos que se trata de fundamentação específica nunca ventilada pelo contribuinte.

Neste sentido, considerando a redação dos artigos 16, III c/c art. 17 do Decreto 70.235/72, era defeso ao Colegiado recorrido apreciar a matéria relativa à exclusão da multa.

Assim, quanto a este ponto dou provimento ao recurso para reestabelecer a multa de ofício na proporção do crédito tributário que se tornar definitivamente constituído, entendimento que torna prejudica a análise da terceira divergência admitida (pedido subsidiário): substituição da multa de ofício pela multa de mora.

A segunda divergência está afeta à discussão acerca dos requisitos necessários para que o contribuinte tenha direito a exclusão de áreas classificadas como de reserva legal do cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, mas especificamente acerca da necessidade de apresentação do ADA para caracterização da ARL e aplicação do art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96.

E quanto a este tema, embora parte do meu entendimento já tenha sido externado na fundamentação do voto que apreciou o recurso especial do contribuinte, é relevante destacar que já temos jurisprudência consolidada acerca da divergência apontada.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já firmou entendimento no sentido de que a averbação da área de ARL na matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador é formalidade que supre a apresentação do ADA. Essa é redação da Súmula CARF nº 122, com o seguinte teor.

SUMULA CARF Nº 122.

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

Assim, com fundamento na Súmula CARF 122 e considerando as provas juntadas aos autos, mantenho a parte da decisão que reconheceu a existência **de área de Reserva Legal de 627,14 ha** haja vista Termo de Responsabilidade de averbação de reserva legal firmado com o IBAMA e certidão de averbação (fls. 40) em data anterior a ocorrência do fato gerador.

Diante de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para reestabelecer a multa de ofício na proporção do crédito tributário que se tornar definitivamente constituído.

Conclusão

Diante do exposto, conheço e dou provimento ao recurso do Contribuinte e conheço e dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para reestabelecer a multa de ofício na proporção do crédito tributário que se tornar definitivamente constituído.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri