



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10845.720178/2008-58
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2202-01.757 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2012
Matéria ITR
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DO VALOR DA TERRA NUA (VTN) COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). UTILIZAÇÃO DO VTN MÉDIO POR APTIDÃO AGRÍCOLA FORNECIDO PELA SECRETARIA ESTADUAL DE AGRICULTURA. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO DE NULIDADE.

Não está inquinada de nulidade a constituição de crédito tributário baseado no arbitramento do Valor da Terra Nua (VTN), utilizando o Sistema de Preços de Terras (SIPT) baseado no VTN médio por aptidão agrícola fornecido pela Secretaria Estadual de Agricultura, lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR VÍCIO FORMAL. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. MALHA FISCAL. INDICAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA RESPONSÁVEL. FALTA DE ASSINATURA.

Nos casos em que ficar caracterizado infração à legislação tributária exclusivamente por meio de informações constantes das bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), será expedida notificação de lançamento eletrônica, da qual será dada ciência ao contribuinte, sendo que a falta de assinatura da autoridade administrativa fiscal, indicada na respectiva notificação de lançamento, não caracteriza vício formal e, muito menos, material. Assim, a notificação de lançamento, com origem na seleção eletrônica de declaração para verificação efetuada pela Malha da Receita

Federal, prescinde de assinatura (parágrafo único, do artigo 11, do Decreto nº 70.235, de 1972).

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LAUDO TÉCNICO. DIVERGÊNCIA ENTRE ÁREA APURADA E ÁREA DECLARADA. PREVALÊNCIA DO LAUDO.

Se o contribuinte apresentar documentos hábeis, revestidos das formalidades legais, que comprovam que as áreas questionadas estão inseridas no Parque Estadual da Serra do Mar e apresenta, de forma tempestiva, o Ato Declaratório Ambiental - ADA, corroborando a informação prestada pelo recorrente, é de se reformar o lançamento. Assim, comprovada a existência de áreas de Preservação Permanente por meio de apresentação de Laudo Técnico elaborado por empresa especializada, tais áreas devem ser excluídas da incidência do ITR. Existindo divergência entre a área de Preservação Permanente declarada e a área efetivamente apurada pelo Laudo Técnico, há de prevalecer a área comprovada.

ÁREAS ALAGADAS. RESERVATÓRIO DE USINAS HIDROELÉTRICAS. ISENÇÃO DE ITR.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas (Súmula CARF nº 45).

ITR - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL - EXCLUSÃO DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

O recorrente foi autuado pelo fato de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente e reserva legal sem prévio ato declaratório ambiental.

A Medida Provisória 2.166, de 24 de agosto de 2001, ao inserir o parágrafo 7, ao artigo 10 da Lei 9.393, de 1996, dispensa a apresentação do 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, ressalvada a possibilidade da Administração Tributária demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.

Quando o contribuinte for intimado e conseguir demonstrar através de provas inequívocas, como por exemplo averbação no registro de imóveis ou laudo de avaliação assinado por profissional competente o que deve prevalecer é a verdade material

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO. REVISÃO. LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO. FORMA DE APRESENTAÇÃO. NORMAS DA ABNT.

O Laudo Técnico de Avaliação, que contém elementos de prova suficientes o bastante para demonstrar características do imóvel em discussão que o diferenciam em relação a outros imóveis do mesmo município de localização, ensejando um valor tributável pelo valor da terra nua inferior ao VTNm fixado pela Secretaria da Receita Federal, tendo por base a aptidão agrícola, deve ser acolhido para revisão dos cálculos e apuração do valor tributável correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício sobre os valores recolhidos a menor na DITR.

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC.

O parágrafo 3º, do artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, não prevê a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Se existe previsão somente sobre a multa moratória. Que também entendo não haver incidência, por se tratar de obrigação acessória, e juros devem incidir somente sobre a obrigação principal

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a Área de Preservação Permanente conforme declarada pela Recorrente; reduzir o Valor da Terra Nua – VTN para R\$ 5.332.390,27, conforme o estabelecido no Laudo Técnico de Avaliação apresentado e determinar a exclusão da incidência dos juros moratórios, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício, nos termos dos votos do Relator e do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator), que provia parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo da exigência a Área de Preservação Permanente indicadas no Laudo Técnico equivalente a 8.585,24 ha, bem como reduzia o Valor da Terra Nua – VTN para R\$ 5.332.390,27, conforme o estabelecido no Laudo Técnico de Avaliação apresentado e a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que, além disso, provia, ainda, a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor (restabelecimento da área de preservação permanente e exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício) o Conselheiro Pedro Anan Junior. Fez sustentação oral, seu representante legal, Dr. Antonio Carlos de Almeida Amendola, inscrito na OAB/SP sob o nº. 154.182.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob o nº 61.409.892/0001-73, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo - Estado de São Paulo, na Rua Ramos de Azevedo nº 254, Bairro Centro, jurisdicionada, para fins de ITR (NIRF 3.196.791-4 – Juquiá Travessão Cachoeira Comprida, situada no município de Miracatu - SP), a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 303/316, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 326/382.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 15/12/2009, a Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (fls. 01/08), com ciência, em 05/01/2009, através de AR (fls. 171) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 4.956.452,55 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao período base de 2004, fato gerador 01/01/2005, exercício 2005.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE NÃO COMPROVADA: Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção da área declarada a título de preservação permanente no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa. Infração capitulada no artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “a” e 14, da Lei nº 9.393, de 1996.

2 - VALOR DA TERRA NUA DECLARADO NÃO COMPROVADO: Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o valor da terra nua declarado. No Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), o valor da terra nua foi arbitrado, tendo por base as informações do Sistema de Preços de Terra – SIPT da Receita Federal. Os valores do DIAT encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

A autoridade autuante, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através da própria Notificação de Lançamento (fls. 01/08), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a Declaração de ITR do sujeito passivo incidiu em Malha Fiscal, nos parâmetros Áreas Não Tributáveis e Cálculo do Valor da Terra Nua VTN;

- que regularmente intimado e transcorrido o prazo fixado, o interessado apresentou documentação visando comprovar os valores informados em sua declaração, objeto de análise pela Malha Fiscal do ITR;

- que em relação às Áreas não Tributáveis o sujeito passivo informou na Declaração de Informação e Apuração do ITR DIAT - 2005, no quadro Distribuição da Área do Imóvel, 19.790,3 ha como Área de Preservação Permanente, visando a exclusão dessa área da incidência do ITR;

- que o sujeito passivo apresentou o Ato Declaratório Ambiental ADA tempestivo indicando 19.802,4 ha como Área Total do Imóvel e 19.790,3 ha como Área de Preservação Permanente;

- que a legislação do ITR prevê que para se beneficiar da isenção do imposto sobre as áreas ambientais, faz-se necessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental ADA, no prazo e condições fixados em ato normativo. O artigo 9º, § 3º, inciso I da Instrução Normativa SRF nº 256/2002 dispõe que as áreas não tributáveis do imóvel rural deverão ser obrigatoriamente informadas em ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), no prazo de até seis meses, contado a partir da data final fixada para a entrega da DITR;

- que em relação à apresentação da Certidão do órgão público competente que comprovasse a existência da Área de Preservação Permanente, nos termos do artigo 3º da Lei Federal nº 4.771/1965(Código Florestal), o sujeito passivo entregou uma Informação Técnica (SMA/CPLEA/DPAE nº 002/08) da Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, emitida pela Coordenadoria de Planejamento Ambiental Estratégico e Educação Ambiental, responsável pelas informações a respeito das Unidades de Conservação de Uso Sustentável;

- que desta Informação Técnica cabe ressaltar o seguinte: (1) - que o imóvel encontra-se totalmente inserido na Área de Proteção Ambiental APA - Serra do Mar, criada pelo Decreto Estadual nº 22.717 de 21/09/1984; (2) - que a maior parte do imóvel encontra-se na Zona de Vida Silvestre (conforme anexo III do referido Decreto);

- que após a promulgação da Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000 (Sistema Nacional de Unidades de Conservação - SNUC) a APA Serra do Mar deveria dispor de um Plano de Manejo, conforme determina o artigo 27 do SNUC;

- que até a presente data da Informação Técnica o Plano de Manejo não foi elaborado, não havendo portanto normas específicas para o uso do solo na área;

- que no ofício de encaminhamento (SMA/CPLEA nº 05/08) a conclusão é que o imóvel encontra-se inserido na Área de Proteção Ambiental - APA - Serra do Mar e, em sua maior parte, em sua Zona de Vida Silvestre. Esclarece ainda que a informação verse sobre a inserção do imóvel na Área de Proteção Ambiental APA - Serra do Mar;

- que de acordo com a legislação tributária vigente, o sujeito passivo tem direito apenas às exclusões de áreas não tributáveis previstas no Código Florestal (Lei Federal nº 4.771/65) e na Lei Federal nº 9.985/2000 (Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza SNUC), consubstanciadas na Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (artigo 10, § I, inciso II Lei do ITR) e através da sua regulamentação no Decreto Federal nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (artigos 11 ao 15 - Regulamentação do ITR);

- que essas áreas são: (1) - As Áreas de Preservação Permanente (artigos 2º e 3º do Código Florestal); (2) - As Áreas de Reserva Legal (artigo 16 do Código Florestal); (3) - As Áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural (artigo 21 do SNUC); (4) - As Áreas de Interesse Ecológico (artigo 10 da Lei Federal nº 9.393/1996); (5) - As Áreas de Servidão Florestal ou Ambiental (artigo 44-A do Código Florestal e artigo 9-A da Lei Federal nº 6.938/1981); (6) - As Áreas Cobertas por Florestas Nativas (artigo 10 da Lei Federal nº 9.393/1996).

- que no ofício enviado pelo sujeito passivo, em resposta ao Termo de Intimação nº 08106/00001/2007, informa que os Laudos emitidos pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente atestam que o imóvel está totalmente inserido na Área de Proteção Ambiental - APA - Serra do Mar e em Zona de Vida Silvestre sendo portanto equiparados ao artigo 3º do Código Florestal em Área de Preservação Permanente;

- que, em primeiro lugar, conforme já informado anteriormente, as APA não estão previstas como Áreas sujeitas à exclusão da Área Total do Imóvel, para fins de apuração do ITR. Desta forma não há o direito a isenção do ITR da Área declarada como APA conforme descrita no artigo 15 do SNUC;

- que em relação à informação de que o imóvel encontra-se em sua maior parte em Zona de Vida Silvestre (descrita no anexo III do Decreto Estadual nº 22.717 de 21/09/1984) a Resolução Conama nº10/1988 em seu artigo 4º dispõe que toda APA deverá ter Zona de Vida Silvestre nas quais será proibido ou regulado o uso dos sistemas naturais. Dispõe ainda que nas Zonas de Preservação de Vida Silvestre serão proibidas as atividades que importem na alteração antrópica da biota. A Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000 (Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza - SNUC) consolidou como um tipo de Unidade de Conservação de Proteção Integral o Refúgio de Vida Silvestre que pode ser constituído por áreas particulares;

- que, entretanto, o artigo 27 da mesma Lei, dispõe que as Unidades de Conservação devem ter um Plano de Manejo no prazo de cinco anos a partir da data de sua criação. O artigo 29 da mesma Lei também dispõe que as Unidades de Conservação do Grupo de Proteção Integral, deverão dispor de um Conselho Consultivo com representantes de órgãos públicos, de organizações da sociedade civil e pelos proprietários de terra localizadas em Refúgio de Vida-Silvestre;

- que conforme ressaltado na Informação Técnica (SMA/CPLEA/DPAE nº 002/08) da Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo tanto a APA como a Zona de Vida Silvestre não dispõe de Plano de Manejo, não havendo portanto normas específicas para o uso do solo nessa área;

- que portanto para que a área de 19.790,3 ha pudesse ser excluída da base de cálculo do ITR ela deveria ser equiparada a uma Área de Preservação Permanente de acordo com o disposto no artigo 3º do Código Florestal. Conforme exposto, as Áreas de Proteção Ambiental não se equiparam e para que a Zona de Vida Silvestre estivesse de acordo com o disposto na Lei do SNUC e equiparada a Refúgio de Vida Silvestre, deveria dispor de um Plano de Manejo e um Conselho Consultivo para estabelecer as normas específicas para o uso do solo e a preservação integral dos recursos naturais daquela área;

- que convém ressaltar que no estágio administrativo em que essas Unidades de Conservação (APA e Zona de Vida Silvestre) estão, não existem garantias de que o uso dos

sistemas naturais serão proibidos sem alteração antrópica da biota, equiparando-se assim à uma Área de Preservação Permanente (artigo 3.- Código Florestal). Essas áreas encontram-se ainda em um estágio de uso moderado e auto-sustentado da biota, não se caracterizando portanto como de Preservação Permanente;

- que quanto ao Valor da Terra Nua declarado pelo sujeito passivo foi entregue um Laudo Técnico de Avaliação com 14 amostras de imóveis para comparação;

- que os 14 imóveis amostrados têm os seguintes atributos (valores médios de toda a amostra): Área Total 260,42 ha - Valor Total do Imóvel (VTI) R\$ 361.400,00 - VTI com fator de elasticidade da venda R\$ 325.280,00 - Benfeitorias R\$ 276.000,00 - Percentagem Benfeitorias/VTI 75,1% - Percentagem Benfeitorias/ VTI com fator de elasticidade da venda 83,4% - VTN 190,25 ha;

- que esses dados foram contestados pela análise na Malha Fiscal ITR pelas seguintes razões: (1) - Os imóveis amostrados tem uma Área Total sensivelmente menor que o imóvel avaliando, contrariando a Norma ABNT 14.653, a qual dispõe que as amostras devem ter semelhança com o imóvel objeto da avaliação, no que diz respeito à sua localização, à destinação e à capacidade de uso da terra; (2) - O percentual médio da razão, valor das benfeitorias em relação ao Valor Total dos Imóveis, é de 75,1%. Os VTN de cada imóvel da amostra foram calculados com o VTN com fator de elasticidade da venda, o que elevou o percentual médio dessa razão para 83,4%, fato que reduz sobremaneira o VTI dos imóveis avaliados. O Setor de Avaliação de Imóveis para a desapropriação com da Superintendência do INCRA no Estado de São Paulo estimou que o percentual da relação valores de benfeitorias/VTI situa-se em média ao redor de 35.%;

- que desta forma o Valor da Terra Nua declarado pelo sujeito passivo este foi contestado à vista do artigo 14 da Lei nº 9.393, de 19/12/1996;

- considerando o disposto no artigo 14 da Lei nº 9.393/96, o Sistema de Preços de Terras - SIPT foi instituído pela Portaria SRF nº. 447, de 28/03/02, com dados publicados pelas Secretarias Estaduais de Agricultura ou entidades correlatas;

- que para o imóvel objeto desta Notificação de Lançamento, localizado no município de Miracatu, o valor constante do SIPT, para o exercício de 2005, está descrito na consulta a este sistema juntada aos autos;

- que com base nesses dados, foi então utilizado o Valor da Terra Nua - VTN para o exercício 2005, em R\$ 578,51 /ha, perfazendo um total de R\$ 11.455.886,42 (onze milhões, quatrocentos e cinquenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e seis reais e quarenta e dois centavos) conforme demonstrado abaixo: Área Total do Imóvel declarada 19.802,4 há - VTN/ha = R\$ 578,51 - VTN do Imóvel = VTN/ha x Área do Imóvel - VTN do Imóvel = 578,51 x 19.802,4 = R\$ 11.455.886,42.

- que, desta forma, considerando o não atendimento às exigências contidas no Termo de Intimação Fiscal nº 08106/00001/2007, a seguir discriminadas: (1) - a não comprovação de que o imóvel ou parte dele esteja inserido em área declarada como de Preservação Permanente, nos termos do artigo 3º da Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal); (2) - a apresentação do Laudo de avaliação do imóvel, não conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com Anotação de Responsabilidade Técnica – ART registrada no CREA, contendo todos os elementos identificados que comprovassem o Valor de Terra Nua - VTN informado na Declaração do ITR - DITR, lavrou-se o presente lançamento de ofício, exercício 2005, alterou-

se o valor da terra nua declarado pelo sujeito passivo glosou-se a área de 19.790,3 há relativa à Área de Preservação Permanente, em cumprimento ao art. 14 da Lei nº 9.393, de 19/12/1996.

Em sua peça impugnatória de fls. 177/230, instruída pelos documentos de fls. 231/300, apresentada, tempestivamente, em 03/02/2009, a contribuinte se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que muito embora o Imóvel tenha severíssimas restrições de uso, a Impugnante regularmente apura, no dia 1º de janeiro de cada ano, o montante devido a título de ITR, oportunidade na qual é excluído da base de cálculo de tal imposto o valor da área do Imóvel localizada na APA da Serra do Mar qualificada como de preservação permanente (de 19.790,30 ha), em consonância com a legislação que regula o ITR;

- que em novembro do mesmo ano, a Impugnante apresentou à fiscalização os documentos solicitados, comprobatórios da existência e regular caracterização da área de preservação permanente em virtude de o Imóvel se encontrar na APA da Serra do Mar e de a maior parte do referido Imóvel dentro também da Zona de Vida Silvestre, ambas estabelecidas pelo Decreto Estadual nº 22.717/84 (fls. 25 e seguintes);

- que dentre os documentos apresentados, destaca-se o Ofício nº 05 expedido pela Secretaria do Meio Ambiente do Estado de São Paulo (fls. 45 e seguintes), que confirma a existência da área de preservação permanente no Imóvel;

- que, além disso, a Impugnante apresentou à fiscalização laudo produzido por empresa idônea e notoriamente especializada que confirmou, às fls. 57, 58, 67 e 97, que o Imóvel (de 19.790,30 ha) encontra-se na APA da Serra do Mar, coberto pela Mata Atlântica, qualificando-se a maior parte desse como uma área de preservação permanente;

- que tendo em vista que o laudo de avaliação apresentado pela Impugnante à fiscalização indicou que o ITR devido com relação a 2005 (fls. 98) era superior ao ITR recolhido no passado (fls. 13), a Impugnante fez o recolhimento da diferença do tributo, acrescida de juros e multa (doc. 06);

- que como se pode extrair do dispositivo acima, a notificação de lançamento deve conter, dentre outros requisitos formais, a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado. Sem a satisfação de tal requisito formal, a notificação de lançamento (e o auto de infração subjacente ou embutido, quando há a exigência de multa) é nula;

- que ao se observar a notificação de lançamento acostada às fls. 01/08 (e a recebida pela Impugnante), verifica-se que tal notificação/auto de infração não contém a assinatura do limo. Sr. Delegado da Receita Federal nem mesmo um campo específico para que a assinatura seja aposta. Disso decorre que o auto de infração lavrado é nulo por vício formal, não produzindo qualquer efeito jurídico;

- que é de clareza solar que a ausência de assinatura de fiscal, em atenção ao artigo 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, implica a nulidade de notificação de lançamento e de auto de infração. Logo, a presente defesa deve ser acolhida para o fim de que seja decretada a nulidade da notificação de lançamento/auto de infração lavrado diante da Impugnante, eis que tal notificação/auto não contém a assinatura exigida pelo referido decreto;

- que o auto de infração ora impugnado, da maneira como foi lavrado, impede o contraditório, cerceando a defesa da Impugnante, devendo a peça punitiva ora combatida ser decretada nula, na medida em que utiliza o SIPT na atribuição do valor por hectare (R\$578,51/ha) para fins de apuração da base de cálculo do ITR exigido da Impugnante, sem explicar a forma de cálculo de tal valor, o universo de imóveis pesquisados, as particularidades desses imóveis, etc.;

- que, no caso sob análise, como se demonstra abaixo, o Fisco claramente desrespeitou tais princípios, uma vez que utilizou o SIPT na atribuição do valor por hectare (R\$578,51/ha) para fins de apuração da base de cálculo do ITR exigido da Impugnante, sem explicar a forma de cálculo de tal valor, o universo de imóveis pesquisados, as particularidades desses imóveis, etc.;

- que o valor apurado de R\$578,51 por hectare e aplicado pelo Fisco ao Imóvel da Impugnante por meio da autuação ora atacada constitui a aplicação de uma presunção absoluta e irresistível, que não pode prevalecer, tendo em vista a impossibilidade de a Impugnante questionar o método técnico utilizado para apuração de tal valor;

- que na autuação ora impugnada, o Fisco alega que a APA da Serra do Mar não se caracterizaria como área de preservação permanente para o fim de permitir a exclusão da área do Imóvel na referida APA da base de cálculo do ITR. Para tanto, a fiscalização alega que: (i) a APA da Serra do Mar não está prevista na legislação do ITR como área passível de exclusão da base de cálculo do ITR; e (ii) o fato de a maior parte do Imóvel estar localizada na Zona de Vida Silvestre da APA da Serra do Mar seria irrelevante, tendo em vista que essa unidade de conservação não disporia de um Plano de Manejo e nem de um Conselho Consultivo;

- que é correto afirmar que, muito embora a Impugnante tenha a propriedade do Imóvel em seu nome, o direito a tal propriedade não é pleno, tendo em vista as limitações de uso existentes em razão de o Imóvel se localizar na Serra do Mar e ser coberto pela Mata Atlântica, os quais constituem patrimônio nacional. Tal fato, entretanto, não foi levado em conta pela fiscalização. Ao contrário, pois o agente fiscal simplesmente ignorou tais fatos no curso da fiscalização empreendida contra a Impugnante;

- que como salientado acima, o próprio §4º do artigo 225 da Constituição Federal estabelece que a Serra do Mar e a Mata Atlântica compõem o patrimônio nacional e constituem uma área de preservação permanente (e de interesse ecológico), na qual a utilização deve ser realizada nos termos da lei. Ou seja, o próprio texto constitucional por si só já determina a natureza jurídica da Serra do Mar e da Mata Atlântica como áreas de preservação permanente (e de interesse ecológico), independentemente de qualquer lei ordinária, federal, estadual ou municipal. A lei ordinária apenas deve regular o uso dessas áreas, mas a existência ou não dessa lei, ou mesmo o seu cumprimento ou não, não afeta o caráter de área de preservação;

- que a esse respeito, cumpre à Impugnante salientar que há relevante precedente emanado do Conselho de Contribuintes no sentido de que deve ser excluída do cálculo do ITR área localizada no Parque Estadual da Serra do Mar em virtude do referido artigo 225, §4º da Carta Federal, eis que tal parque é notoriamente uma área de preservação permanente, independente da legislação ordinária sobre o tema. Em virtude do referido raciocínio ser aplicável ao presente caso, transcrevem-se, abaixo, trechos do acórdão em questão;

- que seguindo o raciocínio, ao contrário do afirmado pela fiscalização, não se trata de equiparação da APA da Serra do Mar e do conceito de **área de preservação permanente**, mas sim da aplicação de raciocínio de subsunção. Ou seja, independente da constituição da APA da Serra do Mar pela legislação estadual, com base na competência constitucional concorrente sobre a matéria (artigo 23, VI), as características do Imóvel, localizado na Serra do Mar e coberto por Mata Atlântica, autorizam o seu enquadramento como uma área de preservação permanente;

- que a autuação prossegue e tenta levar adiante a alegação de que a ausência de um Plano de Manejo e de um Conselho Consultivo impediria a classificação do Imóvel e da APA da Serra do Mar (sobretudo da Zona de Vida Silvestre) como uma Unidade de Conservação, sob a luz do artigo 27 da lei nº 9.985/2000;

- que a avaliação do Imóvel apresentada pela Impugnante e juntada nestes autos às fls. 49 e seguintes deve prevalecer, pelas razões expostas abaixo, abandonando-se os critérios secretos utilizados no SIPT. A fiscalização alega que o laudo de avaliação apresentado pela Impugnante não atenderia à NBR 14.653-3, em virtude das pretensas diferenças entre o Imóvel e as amostras colhidas;

- que tal alegação, entretanto, é infundada. Isto porque o Fisco não envidou esforço algum na identificação do mercado no qual se encontra o Imóvel ou de outras amostras, nem se preocupou com as peculiaridades singulares do Imóvel, limitando-se a criticar as amostras colhidas no laudo apresentado pela Impugnante;

- que na eleição das amostras colhidas no laudo de avaliação apresentado pela Impugnante, foram levados em conta os fatos de o Imóvel estar no território de mais de um Município, de estar na APA da Serra do Mar, coberto com Mata Atlântica, cortado pelo rio Juquiá- Guaçu, com reservatórios e usinas hidrelétricas, etc.;

- que não pode a Impugnante deixar de salientar que, após a lavratura do auto de infração ora guerreado, o Fisco não pode exigir juros de mora sobre a multa de ofício lançada, eis que não há base legal para tanto;

- que muito embora o CTN tenha autorizado a cobrança de juros de mora sobre o crédito tributário (que, como salientado acima, inclui tributos e multas), o legislador ordinário federal decidiu exigir juros de mora apenas e tão somente sobre os tributos e contribuições apurados, ou seja, sobre o montante principal. Tal decisão faz todo sentido, uma vez que uma multa de, por exemplo, 75% por si só já é penalidade suficientemente onerosa para o contribuinte, que não precisa ser apenado ainda mais com a cobrança de juros sobre tal multa, o que geraria inclusive o enriquecimento injustificado do Estado;

- que, desse modo, a partir de 1997, não há base legal para se exigir juros de mora sobre as multas de ofício, de tal modo que, caso alguma parcela do auto de infração venha a ser mantida, o que se admite apenas por hipótese, não poderão ser exigidos os juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS decide julgar procedente o lançamento, mantendo-se o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a alegação de cerceamento de defesa não procede, pois, antes do lançamento, a interessada foi regularmente intimada para comprovar sua declaração. Foi deferido pedido de prorrogação de prazo e vista ao processo;

- que quanto ao questionamento da forma de cálculo do SIPT, motivo da alegação de cerceamento de defesa, será abordado na ocasião da análise do VTN;

- que, na verdade, a questão da intimação em nada afeta o lançamento em pauta. Trata-se de um procedimento que antecede o lançamento na maioria dos casos dispensável, tais como nos lançamentos efetuados quando da constatação de flagrante erro de preenchimento da declaração ou quando a autoridade fiscal procede à modificação da DITR com a utilização de informações constantes da base de dados da Receita Federal, efetuando o lançamento sem a referida intimação inicial;

- que, além do mais, definitivamente não cabe a remota possibilidade de ocorrência de cerceamento do direito de defesa já que, se fosse o caso, a presente análise de impugnação estaria saneando essa hipótese, pois, este é o momento em que se instaura a fase litigiosa e não quando da elaboração do Auto de Infração, o qual não tinha sido, ainda, anexado em processo. No artigo 5º, LV, da Constituição Federal consta que é assegurado o contraditório e a ampla defesa no processo judicial ou administrativo e não no momento em que se efetua o lançamento, que será, ainda, enviado ao contribuinte para pagar ou impugnar;

- que quanto ao vício formal na Notificação de Lançamento não procede tal alegação. Como consta dos dispositivos legais reproduzidos pela própria impugnante, parágrafo único, do artigo 11, do Decreto nº 70.235/1972, prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico, que é o caso da seleção eletrônica de declaração para verificação efetuada pela Malha da Receita;

- que as nulidades de NL eletrônicas dizem respeito à NL que não consta do nome, cargo e matrícula da autoridade lançadora, que não é o caso em foco;

- que em razão disso é importante esclarecer que, na realidade, não se está questionando, apenas, se as áreas de florestas estão ou não preservadas, pois, sua preservação, pelo menos em uma dimensão mínima, Reserva Legal, ou a Preservação Permanente para evitar a degradação de rios, desmoronamentos de morros etc., ou seja, garantir o ambiente natural, é de obrigação legal. Se não cumprida, há previsão de penalidade e a sua fiscalização cabe ao IBAMA. Com os argumentos apresentados se pretende demonstrar que as mesmas existem, independentemente das formalidades exigidas. Entretanto, para obter a isenção tributária, como mais à frente será melhor explicado, é necessário o cumprimento de requisitos legais. Não basta, somente, reservar e/ou preservar e declarar, pois, essas áreas, além de existirem, atendendo à legislação ambiental, têm que estar documentadas, regularizadas e atualizadas, toda vez que assim a lei tributária exigir para serem contempladas com a isenção;

- que com relação à APP existem dois tipos: **a** - áreas que em virtude da topografia das florestas e tipo de acidentes geográficos específicos são definidas por lei como APP e **b** - áreas que pela destinação são declaradas como APP por Ato do Poder Público;

- que para comprovar estes tipos de preservação permanente basta a apresentação de laudo técnico eficazmente elaborado por profissional habilitado, acompanhado de ART, atestando a existência de florestas, detalhando as dimensões e locais listados no referido artigo de lei. No presente caso não foi apresentado esse documento, não há a demonstração da dimensão APP prevista neste dispositivo legal;

- que como se vê nesse dispositivo legal (art. 3º do Código Florestal), para que tais áreas possam ser consideradas APP necessitam de Ato do Poder Público que assim a declare;

- que, neste aspecto, como já visto, a interessada pretende sustentar seus argumentos nas legislações relativas à APA da Serra do Mar, por entender que pelo fato de seu imóvel estar localizado no perímetro dessa área seria de interesse ecológico com direito à isenção. Este argumento, por si só, não é suficiente para comprovar a isenção, pois, se assim fosse, praticamente todos os imóveis situados nessa região seriam isentos, situação esta que não ocorre;

- que fica entendido que as áreas contidas dentro dos limites da citada APA, não podem ser, de maneira geral e automaticamente consideradas de interesse ecológico para efeito de exclusão do ITR. Dependendo, para tal fim, do cumprimento das exigências legais previstas para cada tipo de área ambiental, sendo improcedente a alegação de que a ausência do Plano de Manejo ou Conselho Consultivo, informado à interessada pelo Órgão Ambiental ao qual foi solicitado tais informações, não impediria a caracterização da APP;

- que com relação às áreas alagadas de reservatórios de usinas hidrelétricas, além de, da mesma forma que a APP, não haver sido apresentado laudo contendo especificações quanto à dimensão, sua exclusão da tributação, cumpridos os demais requisitos legais, como a própria interessada observou, foi prevista pela Lei nº 11.727/2008, que adicionou a alínea f, ao inciso II, do § 1º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/1996. Assim, este argumento, também, não há como prosperar, pois, deve se observar que de acordo com o artigo 144, do Código Tributário Nacional - CTN, o lançamento se rege pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador;

- que além do até aqui tratado, para se ter direito à isenção, além da comprovação de existência da APP, seja através de laudo técnico, seja através de Ato específico do Poder Público, da existência e averbação da ARL, é necessário comprovar, também, a regularização dessas áreas junto ao IBAMA, com a apresentação do ADA, protocolado dentro do prazo legal para o exercício fiscalizado. Tendo em vista que a interessada apresentou esse Ato, entendemos que, também, não há necessidade da explanação a respeito da base legal de sua exigência;

- que se passando à situação concreta, a interessada não comprovou a existência de APP conforme enquadramento do Código Florestal. Embasou sua declaração apenas no fato de seu imóvel estar localizado em APA, porém, como demonstrado, essa situação, por si só, não é justificativa para concessão da isenção. É necessário que se demonstre as áreas caracterizadas como APP ou a apresentação de Ato do Poder Público declarando o imóvel como tal área;

- que relativamente ao VTN, quando da análise das DITR o fiscal verificar que o valor atribuído ao imóvel está aquém dos valores médios informados nas declarações da região, bem como dos valores constantes da tabela SIPT, o procedimento da fiscalização deve ser a intimação do declarante para comprovar a origem dos valores declarados e a forma de cálculo utilizada, entre outros. Para tal, o documento eficaz que possibilita essa comprovação é o laudo técnico, elaborado em atenção às normas constantes da ABNT, órgão orientador e controlador dos trabalhos de profissionais da área, acompanhado dos documentos que comprovam a caracterização do imóvel, as fontes idôneas de pesquisa, a similitude da propriedade em relação às amostras levantadas, entre outros;

- que o laudo apresentado havia sido rejeitado pela fiscalização por não haver sido elaborado de acordo com a norma da ABNT, como solicitado na intimação, razão pela qual o VTN foi alterado com base na tabela do SIPT;

- que além das deficiências apontadas pelo Fisco, se constata que a amostra do laudo não contém o número suficiente de dados pesquisados relativos a imóveis localizados nos municípios da propriedade em foco;

- que apesar de a alegação não ser pertinente, haja vista que não há obrigatoriedade de publicidade dos parâmetros de malha fiscal para constatar informação incorreta na DITR, há de ser esclarecido que os métodos de apuração de valores são de competência das secretarias de agricultura dos estados e municípios, que fornecem os valores para a Receita Federal. Ou seja, a Receita, por determinação legal, apenas utiliza as informações desses órgãos para alimentar o SIPT;

- que, por outro lado, o que importa à contribuinte não é conhecer os valores constantes do SIPT ou da média de valores declarados, mas, apresentar provas da origem da avaliação de seu imóvel, de forma que justifique o valor declarado, que poderá ser aceito mesmo sendo aquém dos valores do SIPT, desde que embasados em documentos idôneos e convincentes;

- que quanto aos juros sobre a multa de ofício parece que houve equívoco no questionamento da interessada, pois, não foi objeto do lançamento. Como consta dos demonstrativos de apuração do crédito tributário, fls. 01 e 02, não houve tal incidência. Os valores estão bem especificados: valor do principal, a multa sobre esse valor e o juro de mora também sobre o principal. Qualquer acréscimo aplicável no procedimento de cobrança é matéria a ser discutida na Unidade Local.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

Inconstitucionalidade.

No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Área de Proteção Ambiental - APA

Legalmente, a Área de Proteção Ambiental - APA é uma área em geral extensa, com certo grau de ocupação humana, dotada de atributos abióticos, bióticos, estéticos ou culturais, especialmente importantes para a qualidade de vida e o bem-estar das populações humanas, e tem como objetivos básicos proteger a diversidade biológica, disciplinar o processo de ocupação e assegurar a sustentabilidade do uso dos recursos naturais. Por isso, a sua exploração tem especial controle pelos órgãos ambientais. Porém, 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 Permanente - APP nela contidas, sejam as definidas pelo só efeito do Código

Florestal ou assim declaradas por Ato do Poder Público em caráter específico para determinada área da propriedade, e desde que cumpridas as demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária.

Isenção - Hermenêutica

A legislação tributária para concessão de benefício fiscal deve ser interpretada literalmente, assim, se não atendidos os requisitos legais para a isenção, a mesma não deve ser concedida.

Valor da Terra Nua - VTN

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação somente se, na contestação, forem oferecidos elementos de convicção, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, que apresente valor de mercado diferente relativo ao ano base questionado.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/04/2011, conforme Termo constante às fls. 318/320, a recorrente interpôs, tempestivamente (09/12/2011), o recurso voluntário de fls. 326/382132, instruído com as cópias de documentos adicionais de fls. 383/446, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado, em síntese, pelas seguintes considerações:

- que a esse respeito, mencione-se que, no ano de 2006, a Recorrente também sofreu fiscalização pela RFB com o mesmo objeto (isto é, a apuração do ITR sobre o Imóvel Juquiá Travessão Cachoeira Comprida), oportunidade na qual foi apresentado o anexo laudo de avaliação elaborado pela empresa Geoambiente Sensoriamento Remoto Ltda. para aquele ano específico, que comprova a existência de uma área de preservação permanente de 8.585,24 ha, decorrente da existência de APPs de hidrografia, declividade e de topo de morro, conforme tabela abaixo (**doc. 04** - cópia autenticada);

- que embora a ora Recorrente tenha também sido autuada em relação ao ano de 2006 (objeto do processo administrativo nº 10845.720370/2010-69), é importante notar que em tal ano, o fiscal autuante (mesmo fiscal responsável pela notificação de lançamento objeto do presente processo administrativo) aceitou integralmente o laudo de avaliação apresentado naquela oportunidade, tendo excluído a área de 8.585,24 ha da base de cálculo do ITR quando do cálculo do imposto devido no ano de 2006. E o que se nota do seguinte excerto do campo "Complemento da Descrição dos Fatos" da referida notificação de lançamento (**doc. 05**): "*Em relação ao Laudo Técnico que comprovasse as Áreas de Preservação Permanente (APP), nos termos do artigo 2. da Lei 4.771 de 15 de setembro de 1965 o sujeito passivo entregou esse Laudo comprovado a existência de 4.647,34 ha de APP de hidrografia, 112,24 ha de*

declividade e 3.825,66 ha de APP de topo de morro, totalizando 8.585,24 ha de APP aceitas para a exclusão dessa área da incidência do ITR.";

- que, assim como tratado acima, caso não haja tempo hábil para apresentação do laudo de 2005 antes do julgamento do presente recurso, requer-se que a área de 454,59 ha, indicada no laudo preparado para o ano de 2006 (vide novamente doe. 04 - primeira linha da tabela constante da pg. 20 do laudo) seja também excluída da base de cálculo do ITR 2005;

- que foi publicada na edição de 22/12/2009 do Diário Oficial da União - DOU a Portaria CARF nº 106/2009, que divulgou o enunciado de diversas súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 08/12/2009, dentre elas a súmula nº 45, cujo enunciado é o seguinte: "O *Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural* não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas.";

- que a Recorrente, empresa de grande renome nacional e internacional na exploração e comercialização de jazidas minerais, sempre buscando pautar seus atos pela boa-fé e pela legalidade, solicitou à empresa Arantes & Associados laudo técnico de avaliação de seu Imóvel, visando a embasar o cálculo do ITR devido em 2005 sobre o referido Imóvel. Assim é que lhe foi apresentado o extenso laudo acostado a estes autos às fls. 49/169, que concluiu que o VTN do Imóvel, para o ano de 2005, era de R\$269,28/ha (fls. 96 dos autos).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Como visto no relatório e nos autos, a discussão do presente processo gira em torno de preliminares de nulidade do lançamento e no mérito a discussão tem início na glosa de uma área de preservação permanente (19.790,3 ha) e o nó da questão restringe-se a exigência relativa ao ADA — Ato Declaratório Ambiental, que deve conter as informações de tais áreas e ter sido protocolado tempestivamente junto ao IBAMA/órgão conveniado, para fins de exclusão dessas áreas da tributação. Discute-se, ainda, o Valor da Terra Nua arbitrado como base nas informações SIPT (arbitrado com base no VTNm por aptidão agrícola).

Observa-se nos autos, que a autoridade fiscal lançadora esclareceu que o Ato Declaratório Ambiental – ADA, foi apresentado para o exercício e de forma tempestiva informando que a área de preservação permanente seria de 19.790,3 ha.

Diante desse fato a autoridade fiscal lançadora intimou a contribuinte para que se apresenta os Laudos Técnicos, instruídos com a documentação comprobatória, para fazer a comprovação da área de preservação permanente e do Valor da Terra Nua – VTN declarado para fins de ITR.

É de se registrar, inicialmente, que a recorrente apresentou Laudo de Avaliação do Imóvel, apurando o Valor da Terra Nua – VTN num total de R\$ 5.332.390,27 (fls. 49/170), valor este não aceito pela decisão recorrida, bem como apresentou Laudo Técnico das Áreas de Preservação Permanente (fls. 400/424), atestando a existência de uma Área de Preservação Permanente equivalente a 8.585,24 ha e de uma Área de Matas Nativas equivalente a 11.217,16 ha.

Além disso, é de se registrar, ainda, que a decisão recorrida não acolheu o pedido do contribuinte no que diz respeito ao Valor da Terra Nua – VTN, sob o argumento de que após a apresentação das fontes de pesquisas, não é possível se chegar ao valor da terra nua de R\$ 5.332.390,27 (R\$ 269,28 o ha), valor este que é muito inferior ao valor SIPT por aptidão agrícola que indica o valor de R\$ 578,51 o há, mantendo a hipótese de subavaliação.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese, dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura da presente Notificação de Lançamento no que diz respeito ao arbitramento do Valor da Terra Nua – VTN utilizando o sistema SIPT por aptidão agrícola, é de se dizer que a decisão recorrida já se manifestou, que o trabalho de auditoria fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7º e 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, observada especificamente, a Instrução Normativa SRF nº 094, de 1997, que dispõe sobre os procedimentos adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos

contribuintes em geral, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas.

Observou, ainda, a decisão recorrida, que o trabalho de revisão então realizado pela autoridade fiscal 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 através de auto de infração, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei nº 5.172, de 1966 — CTN, e art. 4º da citada IN/SRF nº 094/1997, observada, no que diz respeito aos documentos de prova, a Norma de Execução (NE) correlata, no caso, a NE SRF Cofis nº 002, de 07 de outubro de 2003 não havendo necessidade de verificar *"in loco"* a ocorrência de possíveis irregularidades.

Ora, não está inquinado de nulidade a constituição de crédito tributário baseado no arbitramento do Valor da Terra Nua (VTN), utilizando o Sistema de Preços de Terras (SIPT) baseado no VTN médio por aptidão agrícola fornecido pela Secretaria Estadual de Agricultura, lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional.

De fato, a utilização da tabela SIPT, para verificação do valor de imóveis rurais tem amparo no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996. Como da mesma forma, o valor do SIPT só é utilizado quando, depois de intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que tal valor fica sujeito à revisão quando o contribuinte comprova que seu imóvel possui características que o distingam dos demais imóveis do mesmo município.

Analisando o conteúdo das normas reguladoras para a fixação dos preços médios de terras por hectare só posso concluir, que o levantamento do VTN, levando conta a aptidão agrícola, condiz com o proposto pelo art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, verbis:

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

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

Assim se manifesta o art. 12 da Lei nº 8.629, de 1993:

Artigo 12 - Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.

§ 1º - A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:

I - valor das benfeitorias úteis e necessárias, descontada a depreciação conforme o estado de conservação;

II - valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:

a) localização do imóvel;

b) capacidade potencial da terra;

c) dimensão do imóvel.

§ 2º - Os dados referentes ao preço das benfeitorias e do hectare da terra nua a serem indenizados serão levantados junto às Prefeituras Municipais, órgãos estaduais encarregados de avaliação imobiliária, quando houver, Tabelionatos e Cartórios de Registro de Imóveis, e através de pesquisa de mercado. (o grifo não é do original)

Não tenho dúvidas de que as tabelas de valores indicados no SIPT, quando elaboradas de acordo com a legislação de regência, servem como referencial para amparar o trabalho de malha das declarações de ITR e, somente, deverão ser utilizados pela autoridade fiscal se o contribuinte não lograr comprovar que o valor declarado de seu imóvel corresponde ao valor efetivo na data do fato gerador. Para tanto, a fiscalização deve enviar uma intimação ao contribuinte solicitando a comprovação dos dados declarados antes de proceder à formalização do lançamento.

Resta claro, que com a publicação da Lei nº 9.393, de 1996, em seu art. 14 dispõe que as informações sobre preços de terras observarão os critérios estabelecidos no artigo 12, § 1º, inciso II, da Lei n 8.629, de 25 de fevereiro de 1.993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos municípios.

Tenho para mim, que as atividades do Estado, mesmo quando no exercício de seu poder discricionário, estão vinculados a ordem Jurídica. Dai o significado do princípio da legalidade para o Estado. Este só pode fazer aquilo que a lei o autoriza.

Em assim sendo, entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o lançamento não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, a Notificação de Lançamento foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais, onde consta de forma clara a existência das áreas glosadas, que são partes integrantes da Notificação de Lançamento, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição da contribuinte, cuja ciência foi por AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal indicando a autoridade administrativa responsável (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil), cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento, no processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

Ademais, no caso em questão, o ônus da prova documental é da contribuinte autuada, a qual cumpre guardar ou produzir, conforme o caso, até a data de homologação do autolancamento, prevista no § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional, 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 exigido.

Da mesma forma, não há como negar que a irregularidade apontada pela autoridade autuante foi devidamente caracterizada e compreendida pela interessada, tanto é verdade que a mesmo contestou o referido lançamento de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação acompanhada de documentação. Portanto, o fundamental é que a contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade administrativa lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade da Notificação de Lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pela suplicante, sob o entendimento de que a ausência de assinatura de fiscal na Notificação de Lançamento, em atenção ao artigo 10 e 11 do Decreto n° 70.235/72, implica na sua nulidade, por vício formal, entendendo que a autoridade administrativa feriu princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Além do que já foi dito na análise da preliminar anterior, é de se reforçar que restou claro nos autos do processo de que a Declaração de ITR da recorrente incidiu em Malha Fiscal, nos parâmetros Áreas Não Tributáveis e Cálculo do Valor da Terra Nua VTN e que foi regularmente intimada e transcorrido o prazo fixado, a interessada apresentou documentação visando comprovar os valores informados em sua declaração, objeto de análise pela Malha Fiscal do ITR.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 11, define as regras a serem seguidas quando o crédito tributário é formalizado através de notificação de lançamento:

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A IN/SRF n° 579, de 2005, estabelece procedimentos para revisão das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR). Alterada pela Instrução Normativa RFB n° 958, de 15 de julho de 2009.

Art. 1º A revisão da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) far-se-á mediante procedimentos internos decorrentes de parâmetros nacionais estabelecidos pelas Coordenações-Gerais de Fiscalização, de Administração Tributária e de Tecnologia e Segurança da Informação, de acordo com suas competências regimentais. (Revogado pela Instrução Normativa RFB n° 958, de 15 de julho de 2009)

Parágrafo único. As Superintendências Regionais da Receita Federal (SRRF) poderão, em relação às DIRPF, autorizar a dispensa de realização dos procedimentos a que se refere o caput, no âmbito das unidades de sua jurisdição, devendo, no prazo de quinze dias após a dispensa, encaminhar à Coordenação-Geral responsável pelo estabelecimento do respectivo parâmetro, as razões que fundamentam e justificam tal autorização. (Revogado pela Instrução Normativa RFB n° 958, de 15 de julho de 2009)

Art. 2º Da revisão da declaração poderá resultar notificação de lançamento quando se constatarem inexatidões materiais devidas a lapso manifesto ou erros de cálculos cometidos pelo sujeito passivo ou infração à legislação tributária. (o grifo não do original).

Parágrafo único. O extrato da declaração cuja revisão não resultar alteração no cálculo do imposto devido, do imposto pago e do saldo do imposto a pagar ou a restituir, será disponibilizado, para simples conferência, na página da Secretaria Receita Federal (SRF) na Internet, no endereço www.receita.fazenda.gov.br.

(...).

Art. 6º Na hipótese de lançamento efetuado sem prévia intimação, o sujeito passivo poderá solicitar sua retificação, no prazo de trinta dias contados de sua ciência, nos termos dos arts. 145 e 149 da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN.

§ 1º A solicitação de retificação do lançamento deverá ser dirigida ao chefe da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte, cuja indicação constará na notificação de lançamento.

§ 2º Na hipótese de indeferimento total ou parcial da solicitação de retificação do lançamento, o sujeito passivo poderá apresentar impugnação, no prazo de trinta dias contados da ciência do indeferimento, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica aos lançamentos de multa por falta ou atraso na entrega da declaração.

Art. 7º As intimações e notificações de que tratam os arts. 2º e 3º prescindirão de assinatura sempre que emitidas eletronicamente. (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009). (o grifo não do original).

Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009

Art. 1º A revisão da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) far-se-á mediante procedimentos internos decorrentes de parâmetros nacionais estabelecidos pelas Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e Coordenação-Geral de Tecnologia da Informação (Cotec), de acordo com suas competências regimentais.

Art. 2º Da revisão da declaração poderá resultar notificação de lançamento ou auto de infração.

§ 1º Quando for constatada infração à legislação tributária exclusivamente por meio de informações constantes das bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB),

será expedida notificação de lançamento, da qual será dada ciência ao contribuinte. (o grifo não do original)

§ 2º *Quando as infrações à legislação tributária forem constatadas após análise das informações apresentadas pelo sujeito passivo, nos termos previstos no art. 3º desta Instrução Normativa, será lavrado auto de infração pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) que presidir e executar o procedimento.*

§ 3º *O extrato da declaração cuja revisão não resultar alteração no cálculo do imposto devido, do imposto pago e do saldo do imposto a pagar ou a restituir, será disponibilizado, para simples conferência, no sítio da RFB na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.*

Art. 3º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo fixado na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre inconsistências ou indícios de irregularidade fiscal detectadas nas revisões das declarações de que trata o art. 1º, salvo se houver infração claramente demonstrada, com os elementos probatórios necessários ao lançamento.

(...).

Art. 7º As intimações e notificações de que tratam os arts. 2º e 3º prescindirão de assinatura sempre que emitidas eletronicamente (o grifo não do original).

Art. 8º Até que sejam desenvolvidos os sistemas de informática necessários à implementação do disposto nesta Instrução Normativa, continuam válidos os procedimentos realizados na forma da Instrução Normativa SRF nº 579, de 8 de dezembro de 2005.

Assim, de acordo com a legislação de regência acima transcrita, entendo, que nos casos em que ficar caracterizado infração à legislação tributária exclusivamente por meio de informações constantes das bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), será expedida notificação de lançamento eletrônica, da qual será dada ciência ao contribuinte, sendo que a falta de assinatura da autoridade administrativa fiscal indicada na respectiva notificação de lançamento, não caracteriza vício formal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da revisão de malha fiscal caracterizada pela distorção de informações fornecidas pela contribuinte ao apresentar a sua DITR/2005 e a autoridade administrativa lançadora glosou estas informações por falta, no seu entender, de apresentação de documentação hábil e idônea que justificasse as diferenças apontadas na intimação fiscal emitida de forma eletrônica.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os

legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através da Notificação de Lançamento. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pela recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. A notificação de lançamento foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Ministério da Fazenda), que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade administrativa lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto

não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por fim, faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Quanto a isenção das áreas pleiteadas, quais sejam: Área do imóvel contida na APA Serra do Mar = 19.802,40 ha; Área do imóvel coberta por florestas *nativas*, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração = 11.205,06 ha; Áreas de Preservação Permanente do Imóvel + áreas alagadas do reservatório de usina hidrelétrica = 8.585,24 ha; Área de benfeitorias do Imóvel = 12,10 há, é de se dizer que quanto a área de preservação permanente e áreas alagadas, num total equivalente a 8.585,24 ha, nos autos restou, devidamente, comprovado através da apresentação do Laudo Técnico apresentado (fls. 400/424) e Ato Declaratório Ambiental – ADA, apresentado para o exercício e de forma tempestiva. Quanto a esta área, equivalente a 8.585,24, nada mais se faz necessário acrescentar.

Entretanto, não posso acompanhar o raciocínio do recorrente quanto ao mérito em discussão, já que discordo frontalmente no que diz respeito ao Ato Declaratório Ambiental – ADA, exigência legal para a exclusão das áreas de interesse ambiental da base de cálculo do Imposto Territorial Rural, aí incluídas as áreas cobertas por florestas naturais, pelos motivos a seguir alinhavados.

Não restam dúvidas de que se confirmou o não cumprimento de uma exigência aplicada às áreas de interesse ambiental não tributáveis consideradas para fins de isenção do ITR, qual seja, que as áreas coberta por florestas nativas sejam devidamente reconhecidas como de interesse ambiental, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental - ADA, emitido pelo IBAMA/órgão conveniado ou, pelo menos, que seja comprovado a protocolização tempestiva do seu requerimento (do ADA).

Para fins de um melhor entendimento da presente matéria (isenção das áreas cobertas por florestas nativas), se faz necessário a transcrição da Instrução Normativa nº 5, de 25 de março de 2009, do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, verbis:

Art. 1o O Ato Declaratório Ambiental-ADA é documento de cadastro das áreas do imóvel rural junto ao IBAMA e das áreas de interesse ambiental que o integram para fins de isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural-ITR, sobre estas últimas.

Parágrafo único. O ADA deve ser preenchido e apresentado pelos declarantes de imóveis rurais obrigados à apresentação do ITR.

Art. 2o São áreas de interesse ambiental não tributáveis consideradas para fins de isenção do ITR:

I - Área de Preservação Permanente - APP:

a) aquelas ocupadas por florestas e demais formas de vegetação natural, sem destinação comercial, descritas nos arts. 2o e 3o da

Lei no 4.771, de 15 de setembro de 1965, e não incluídas nas áreas de reserva legal, com as exceções previstas na legislação em vigor, bem como não incluídas nas áreas cobertas por floresta nativa;

II - Área de Reserva Legal:

a) deve estar averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, ou mediante Termo de Compromisso de Averbação de Reserva Legal, com firma reconhecida do detentor da posse, para propriedade com documento de posse reconhecido pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA;

III - Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural, prevista na Lei no 9.985, de 18 de julho de 2000;

IV - Área Declarada de Interesse Ecológico:

a) para proteção dos ecossistemas, declarada mediante ato do Poder Público competente, que contemple as Unidades de Conservação Federal, Estadual ou Municipal, de proteção integral ou de uso sustentável, comprovadamente contidas nos limites da unidade de conservação, caracterizadas sua limitação ao exercício do direito de propriedade;

b) localizada em propriedade particular e que foi nominada e delimitada em ato do Poder Público Federal e Estadual, que contenha restrição de uso no mínimo igual à área de reserva legal; e

c) comprovadamente imprestável para a atividade rural, declarada mediante ato do órgão competente federal ou estadual;

V - Área de Servidão Florestal ou Ambiental, prevista nas Leis nos 4.771, de 1965, e 11.284, de 2 de março de 2006, averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente;

VI - Área Coberta por Florestas Nativas, aquela onde o proprietário protege as florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, conforme Lei no. 11.428, de 22 de dezembro de 2006;

VII - Área Alagada para Fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas, autorizada pelo poder público, conforme Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008.

Parágrafo único. As áreas enumeradas nos incisos I, II, V e VI deste artigo devem estar com vegetação natural não degradada ou as frações em estágio médio ou avançado de regeneração.

Art. 3º O IBAMA, a qualquer tempo, poderá solicitar que sejam informadas as áreas tributáveis constantes do Relatório de Atividades do Cadastro Técnico Federal, quais sejam:

I - construções, instalações e benfeitorias;

II - culturas permanentes e temporárias;

III - pastagens cultivadas e melhoradas; e

IV - florestas plantadas, área de reflorestamento com essências exóticas ou nativas.

Parágrafo único. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, o ADA substituirá o Relatório de Atividades e poderá conter informações sobre as atividades desenvolvidas nas áreas descritas nos incisos I à IV deste artigo.

Art. 4o Os imóveis rurais que possuem áreas de reserva legal, de servidão florestal ou ambiental e área coberta por florestas nativas como compensação de outros imóveis rurais, de acordo com as normas estabelecidas na legislação, farão jus à isenção do ITR sobre essas áreas.

Parágrafo único. É vedada a utilização de isenção pelos adquirentes de áreas de compensação.

Art. 5o O proprietário rural que se beneficiar da isenção prevista no art. 2o desta Instrução Normativa deverá recolher junto ao IBAMA, anualmente, a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 28 de janeiro de 2000, a título de vistoria.

Parágrafo único. A taxa de vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a 10% (dez por cento) do valor da redução do imposto, proporcionada pelo ADA, e terá como base de cálculo a área total da propriedade.

Art. 6o O declarante deverá apresentar o ADA por meio eletrônico - formulário ADAWeb, e as respectivas orientações de preenchimento estarão à disposição no site do IBAMA na rede internacional de computadores www.ibama.gov.br ("Serviços on-line").

§ 1o Para a apresentação do ADA não existem limites de tamanho de área do imóvel rural.

§ 2o O declarante da pequena propriedade rural ou posse rural familiar definidas na Lei no 4771, de 1965, poderá dirigir-se a um dos órgãos descentralizados do IBAMA, onde poderá solicitar seja efetuada a transmissão das informações prestadas no ADAWeb.

§ 3o O ADA deverá ser entregue de 1o de janeiro a 30 de setembro de cada exercício, podendo ser retificado até 31 de dezembro do exercício referenciado.

Art. 7o. As pessoas físicas e jurídicas cadastradas no Cadastro Técnico Federal, obrigadas à apresentação do ADA, deverão fazê-la anualmente.

Art. 8o. O ADA será devidamente preenchido conforme informações constantes do Documento de Informação e Atualização Cadastral-DIAC do ITR, Documento de Informação

e Apuração-DIAT do ITR e da Declaração para Cadastramento de Imóvel Rural-DP do INCRA.

Parágrafo único. Será necessário um ADA para cada número do imóvel na Receita Federal - N I R F.

Art. 9o. Não será exigida apresentação de quaisquer documentos comprobatórios à declaração, sendo que a comprovação dos dados declarados poderá ser exigida posteriormente, por meio de mapas vetoriais digitais, documentos de registro de propriedade e respectivas averbações e laudo técnico de vistoria de campo, conforme Anexo desta Instrução Normativa, permitida a inclusão, no ADAWeb, das informações obtidas em campo, quando couber.

Art. 10. Deverão constar no ADA os imóveis rurais daqueles declarantes que pleiteiam autorizações ou licenças junto ao IBAMA.

Não há dúvidas que, a princípio, por se tratarem de áreas não tributáveis pelo Imposto Territorial Rural, cabe destacar que as áreas assim declaradas estão sujeitas à comprovação para serem aceitas, de acordo com a situação em que se enquadrem:

1 - Reserva Legal — Para a sua exclusão da incidência do ITR se faz necessário que o contribuinte protocolize o Ato Declaratório Ambiental (ADA) no prazo legal e a cada exercício e que as áreas estejam averbadas no Registro de Imóveis competente até a data da ocorrência do fato gerador (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela MP nº 2.166, de 2001, art. 1º).

Definição: São áreas de reserva legal aquelas cuja vegetação não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos, devendo estar averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente. (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, art. 1º; RITR/2002, art. 12; IN SRF nº 256, de 2002, art. 11).

2 - Reserva Legal do Patrimônio Natural — RPPN — Para a sua exclusão da incidência do ITR se faz necessário o protocolo do ADA no prazo legal e a cada exercício; que as áreas sejam reconhecidas pelo IBAMA ou por órgão estadual de meio ambiente, mediante requerimento do proprietário (Decreto nº 1.922, de 1996 e Lei nº 9.985, de 2000, art. 21); que as áreas estejam averbadas no Registro de Imóveis competente na data da ocorrência do fato gerador (Lei nº 9.985, de 2000, art. 21; Decreto nº 4.382, de 2002, art. 13, parágrafo único).

Definição: São áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN) as áreas privadas gravadas com perpetuidade, averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, destinadas à conservação da diversidade biológica, nas quais somente poderão ser permitidas a pesquisa científica e a visitação com objetivos turísticos, recreativos e educacionais, reconhecidas pelo Ibama. (Lei nº 9.985, de 2000, art. 21; RITR/2002, art. 13; IN SRF nº 256, de 2002, art. 12).

3 - Interesse Ecológico – Para a sua exclusão da incidência do ITR se faz necessário o protocolo do ADA no prazo legal e a cada exercício; reconhecimento, em caráter

específico, para determinada área, de órgão competente federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, II, "b" e "c").

Definição: São áreas de interesse ecológico, desde que atendam ao disposto na legislação pertinente, as áreas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que sejam: I - destinadas à proteção dos ecossistemas, e que ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; e II - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural. Para efeito de exclusão do ITR, apenas será aceita como área de interesse ecológico a área declarada em caráter específico para determinada área da propriedade particular. Não será aceita a área declarada em caráter geral. Portanto, se o imóvel rural estiver dentro de área declarada em caráter geral como de interesse ecológico, é necessário também o reconhecimento específico de órgão competente federal ou estadual para a área da propriedade particular. (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, II, "b" e "c"; RITR/2002, art. 15; IN SRF nº 256, de 2002, art. 14)

4 - **Servidão Florestal** — Para a sua exclusão da incidência do ITR se faz necessário o protocolo do ADA no prazo legal e a cada exercício; que as áreas estejam averbadas no Registro de Imóveis competente na data da ocorrência do fato gerador (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela MP nº 2.166-67, de 2001, art. 2º).

Definição: São áreas de servidão florestal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais o proprietário voluntariamente renuncia, em caráter permanente ou temporário, a direitos de supressão ou exploração da vegetação nativa, localizadas fora das áreas de reserva legal e de preservação permanente. (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, art. 2º; RITR/2002, art. 14; IN SRF nº 256, de 2002, art. 13).

5 - Para as **áreas de Preservação Permanente** – Para a sua exclusão da incidência do ITR se faz necessário que o contribuinte protocolize o Ato Declaratório Ambiental (ADA) no prazo legal e a cada exercício ou reconhecimento da área através de Laudo Técnico, firmado por Engenheiro Agrônomo ou Florestal acompanhado da ART (Anotação da Responsabilidade Técnica) e de acordo com as normas da ABNT. As áreas de Preservação Permanente são as descritas na Lei nº 4.771, de 1965, artigos 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989, artigo 1º.

Definição: São áreas de preservação permanente, desde que atendam ao disposto na legislação pertinente:

I - 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:

- de trinta metros para os cursos d'água de menos de dez metros de largura;
- de cinquenta metros para os cursos d'água que tenham de dez a cinquenta metros de largura;
- de cem metros para os cursos d'água que tenham de cinquenta a duzentos metros de largura;
- de duzentos metros para os cursos d'água que tenham de duzentos a seiscentos metros de largura;
- de quinhentos metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 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 cinquenta metros de largura;
- d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;
- e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a quarenta e cinco graus, equivalente a cem por cento 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 cem metros em projeções horizontais;
- h) em altitude superior a mil e oitocentos metros, qualquer que seja a vegetação.

II - As florestas e demais formas de vegetação natural, declaradas de preservação permanente por ato do poder público, quando destinadas:

- a) a atenuar a erosão das terras;
- b) afixar as dunas;
- c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;
- d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;
- e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;
- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;
- h) a assegurar condições de bem-estar público.

6 - As Áreas Cobertas por Florestas Nativas (artigo 10 da Lei Federal nº 9.393, de 1996). Para exclusão das áreas cobertas por florestas nativas da incidência do ITR é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao IBAMA, no prazo legal e a cada exercício, e que atendam ao disposto na legislação pertinente. (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, art. 1º).

Definição: São áreas cobertas por florestas nativas aquelas nas quais o proprietário protege as florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, onde o proprietário conserva a vegetação primária – de máxima expressão local, com grande diversidade biológica, e mínimos efeitos de ações humanas, bem como a vegetação secundária – resultante dos processos naturais de sucessão, após supressão total ou parcial da vegetação primária por ações humanas ou causas naturais.

Assim, verifica-se que uma das exigências prevista para justificar a exclusão das áreas cobertas por florestas nativas da incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR/2005, qualquer que sejam as suas reais dimensões, não foi providenciada de forma tempestiva, qual seja, não cumprimento de uma exigência genérica, aplicada às áreas de interesse ambiental, para fins de exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sejam devidamente reconhecidas como de interesse ambiental, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental - ADA, emitido pelo IBAMA/órgão conveniado ou, pelo menos, que seja comprovado a protocolização tempestiva do seu requerimento.

No tocante à apuração do imposto, de acordo com as instruções de preenchimento da DITR, podem ser excluídas, da área total do imóvel, para determinar a área tributável, as áreas de interesse ambiental.

Como é de notório conhecimento, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR incide sobre: (i) o direito de propriedade do imóvel rural; (ii) o domínio útil; (iii) a posse por usufruto; (iv) a posse a qualquer título, tudo conforme ditado pela Lei nº 9.393, de 1996. Conquanto, este tributo será devido sempre que - no plano fático - se configurar a hipótese de incidência citada pela norma (Lei 9393/96): (i) a norma dita que a obrigação tributária nasce sempre em primeiro de janeiro de cada ano uma vez que a periodicidade deste tributo é anual; (ii) o imóvel deve estar localizado em zona rural; (iii) os demais requisitos já constam acima - posse, propriedade ou domínio útil.

Tenho para mim que para excluir as áreas de interesse ambiental cobertas por florestas nativas e anular a sua influência na determinação do Grau de Utilização, é necessário que seja atendida uma condição essencial que a informação no Ato Declaratório Ambiental – ADA.

É de se ressaltar, que em nenhum momento estou questionando a existência e o estado das áreas cobertas por florestas nativas, relatórios técnicos que atestam a sua existência não atingem o âmago da questão. Mesmo aquelas possíveis áreas consideradas inaproveitáveis, para integrarem as reservas da propriedade, para fins de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, devem, no meu ponto de vista, obrigatoriamente, atender as exigências legais.

Um dos objetivos precípuos da legislação ambiental e tributária é, indubitavelmente, estimular a preservação do meio ambiente, via benefício fiscal. No entanto, o benefício da exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, inclusive em áreas de proteção e/ou interesse ambiental como os Parques Estaduais, não se estende genérica e automaticamente a todas as áreas do imóvel por ele abrangidas. Somente se aplica a áreas específicas da propriedade, vale dizer, somente para as áreas de interesse ambiental situadas no imóvel como: área de preservação permanente, área de reserva legal, área de reserva particular do patrimônio natural e área de proteção de ecossistema, áreas cobertas por florestas nativas, bem como área imprestável para a atividade rural, desde que reconhecidas de interesse ambiental e desde que haja o reconhecimento dessas áreas por ato específico, por imóvel, expedido pelo IBAMA, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) apresentado para o exercício e de forma tempestiva.

Não tenho dúvidas, de que a obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de exclusão das áreas de interesse ambiental da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, surgiu no ordenamento jurídico pátrio com o art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000 que incluiu o art. 17, § 1º na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, para os exercícios a partir de 2001, *verbis*:

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.

§ 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.

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

§ 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.

§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais).

§ 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.

§ 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.

Tal dispositivo teve vigência a partir do exercício de 2001, anteriormente a este, a imposição da apresentação do ADA para tal fim era definido por ato infra-legal, que contrariava o disposto no § 1º do inciso II do art. 97, do Código Tributário Nacional.

Os presentes autos tratam do lançamento de ITR do exercício de 2005, portanto, a exigência do ADA para fins de exclusão da base de cálculo daquele tributo encontra respaldo legal, pelo quê, deve ser mantido quanto a este ponto, já o recorrente não comprovou nos autos a protocolização, de forma tempestiva, do requerimento/ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado para as áreas cobertas por florestas nativas.

Não é do desconhecimento deste Relator, que as áreas cobertas por florestas nativas, foram introduzidas especificamente nas áreas de interesse ambiental pelo art. 48 da Lei Federal nº 11.428, de 2006, verbis:

Art. 48. O art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 10.

*§ 1º
.....*

II -

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental;

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

Assim se manifesta o art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1993:

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:

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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;*
- c) comprovadamente 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 Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)*
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)*
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

É oportuno salientar, que Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental, conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363, de 1996, introduzido originariamente pelo art. 3º da MP nº 1.956-50, de 2000, e mantido na MP nº 2.166-67, de 2001, ocorre quando da entrega da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

Não obstante a pretensão da requerente de querer comprovar nos autos a efetiva existência das áreas cobertas por florestas nativas (materialidade) por meio do documento "Laudo das Áreas de Preservação Permanente", cabe ressaltar que essa comprovação, no meu entendimento, não é suficiente para que a lide seja decidida a seu favor, pois o que se busca nos autos é a comprovação do reconhecimento das referidas áreas mediante

ato do IBAMA ou órgão delegado por convênio ou, no mínimo, a comprovação da protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Enfim, a solicitação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR sobre as áreas cobertas por florestas nativas, a proprietária do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

Portanto, não há outro tratamento a ser dada às áreas cobertas por florestas nativas, glosada pela fiscalização lançada pela contribuinte como se fosse parte da área de preservação permanente, por falta de comprovação da exigência tratada anteriormente, que devem realmente passar a compor as áreas tributável e aproveitável do imóvel, respectivamente, para fins de apuração do VTN tributado e do seu Grau de Utilização (do imóvel).

Mesmo que se entenda pela impossibilidade da autuada conseguir o Ato Declaratório Ambiental para o exercício questionado (2005), a recorrente não atendeu os demais requisitos para que a área em conflito fosse declarada como sendo áreas cobertas por florestas nativas. Senão vejamos:

Restou claro na acusação de que a recorrente não atendeu os requisitos previstos na legislação de regência, verifica-se, em síntese, que:

- em relação à apresentação da Certidão do órgão público competente que comprovasse a existência da Área de Preservação Permanente, nos termos do artigo 3º da Lei Federal nº 4.771/1965(Código Florestal), o sujeito passivo entregou uma Informação Técnica (SMA/CPLEA/DPAE nº 002/08) da Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, emitida pela Coordenadoria de Planejamento Ambiental Estratégico e Educação Ambiental, responsável pelas informações a respeito das Unidades de Conservação de Uso Sustentável;

- desta Informação Técnica cabe ressaltar o seguinte: (1) - que o imóvel encontra-se totalmente inserido na Área de Proteção Ambiental APA - Serra do Mar, criada pelo Decreto Estadual nº 22.717 de 21/09/1984; (2) - que a maior parte do imóvel encontra-se na Zona de Vida Silvestre (conforme anexo III do referido Decreto);

- após a promulgação da Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000 (Sistema Nacional de Unidades de Conservação - SNUC) a APA Serra do Mar deveria dispor de um Plano de Manejo, conforme determina o artigo 27 do SNUC;

- até a presente data da Informação Técnica o Plano de Manejo não foi elaborado, não havendo portanto normas específicas para o uso do solo na área;

- no ofício de encaminhamento (SMA/CPLEA nº 05/08) a conclusão é que o imóvel encontra-se inserido na Área de Proteção Ambiental - APA - Serra do Mar e, em sua maior parte, em sua Zona de Vida Silvestre. Esclarece ainda que a informação versa sobre a inserção do imóvel na Área de Proteção Ambiental APA - Serra do Mar;

- no ofício enviado pelo sujeito passivo, em resposta ao Termo de Intimação nº 08106/00001/2007, informa que os Laudos emitidos pela Secretaria de Estado do Meio

Ambiente atestam que o imóvel está totalmente inserido na Área de Proteção Ambiental - APA - Serra do Mar e em Zona de Vida Silvestre sendo portanto equiparados ao artigo 3º do Código Florestal em Área de Preservação Permanente;

- as APA não estão previstas como Áreas sujeitas à exclusão da Área Total do Imóvel, para fins de apuração do ITR. Desta forma não há o direito a isenção do ITR da Área declarada como APA conforme descrita no artigo 15 do SNUC;

- em relação à informação de que o imóvel encontra-se em sua maior parte em Zona de Vida Silvestre (descrita no anexo III do Decreto Estadual nº 22.717 de 21/09/1984) a Resolução Conama nº 10/1988 em seu artigo 4º dispõe que toda APA deverá ter Zona de Vida Silvestre nas quais será proibido ou regulado o uso dos sistemas naturais. Dispõe ainda que nas Zonas de Preservação de Vida Silvestre serão proibidas as atividades que importem na alteração antrópica da biota. A Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000 (Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza - SNUC) consolidou como um tipo de Unidade de Conservação de Proteção Integral o Refúgio de Vida Silvestre que pode ser constituído por áreas particulares;

- entretanto, o artigo 27 da mesma Lei, dispõe que as Unidades de Conservação devem ter um Plano de Manejo no prazo de cinco anos a partir da data de sua criação. O artigo 29 da mesma Lei também dispõe que as Unidades de Conservação do Grupo de Proteção Integral, deverão dispor de um Conselho Consultivo com representantes de órgãos públicos, de organizações da sociedade civil e pelos proprietários de terra localizadas em Refúgio de Vida-Silvestre;

- conforme ressaltado na Informação Técnica (SMA/CPLEA/DPAE nº 002/08) da Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo tanto a APA como a Zona de Vida Silvestre não dispõe de Plano de Manejo, não havendo portanto normas específicas para o uso do solo nessa área;

- que portanto para que a área de 19.790,3 ha pudesse ser excluída da base de cálculo do ITR ela deveria ser equiparada a uma Área de Preservação Permanente de acordo com o disposto no artigo 3º do Código Florestal. Conforme exposto, as Áreas de Proteção Ambiental não se equiparam e para que a Zona de Vida Silvestre estivesse de acordo com o disposto na Lei do SNUC e equiparada a Refúgio de Vida Silvestre, deveria dispor de um Plano de Manejo e um Conselho Consultivo para estabelecer as normas específicas para o uso do solo e a preservação integral dos recursos naturais daquela área;

- que convém ressaltar que no estágio administrativo em que essas Unidades de Conservação (APA e Zona de Vida Silvestre) estão, não existem garantias de que o uso dos sistemas naturais serão proibidos sem alteração antrópica da biota, equiparando-se assim à uma Área de Preservação Permanente (artigo 3.- Código Florestal). Essas áreas encontram-se ainda em um estágio de uso moderado e auto-sustentado da biota, não se caracterizando portanto como de Preservação Permanente.

Já se manifestou a decisão recorrida que não se está questionando, apenas, se as áreas de florestas estão ou não preservadas, pois, sua preservação, pelo menos em uma dimensão mínima, Reserva Legal, ou a Preservação Permanente para evitar a degradação de rios, desmoronamentos de morros etc., ou seja, garantir o ambiente natural, é de obrigação legal. Se não cumprida, há previsão de penalidade e a sua fiscalização cabe ao IBAMA.

Para se obter a isenção tributária, não basta, somente, reservar e/ou preservar e declarar, pois, essas áreas, além de existirem, atendendo à legislação ambiental, têm que estar

documentadas, regularizadas e atualizadas, toda vez que assim a lei tributária exigir para serem contempladas com a isenção.

A recorrente pretende sustentar seus argumentos nas legislações relativas à APA da Serra do Mar, por entender que pelo fato de seu imóvel estar localizado no perímetro dessa área seria de interesse ecológico com direito à isenção. Este argumento, por si só, não é suficiente para comprovar a isenção, pois, se assim fosse, praticamente todos os imóveis situados nessa região seriam isentos, situação esta que não ocorre. As áreas contidas dentro dos limites da citada APA, não podem ser, de maneira geral e automaticamente consideradas de interesse ecológico para efeito de exclusão do ITR. Dependendo, para tal fim, do cumprimento das exigências legais previstas para cada tipo de área ambiental, sendo improcedente a alegação de que a ausência do Plano de Manejo ou Conselho Consultivo, informado à interessada pelo Órgão Ambiental ao qual foi solicitado tais informações, não impediria a caracterização das áreas cobertas por florestas nativas.

Na parte atinente ao cálculo do Valor da Terra Nua - VTN, entendeu a autoridade lançadora que houve subavaliação, tendo em vista o valor constante do Sistema de Preço de Terras (SIPT), por aptidão agrícola, instituído pela Secretaria da Receita Federal em consonância ao art. 14, caput, da Lei nº 9.393, de 1996, razão pela qual o VTN declarado para o imóvel na DITR/2005, de R\$ 1.080.000,00 (R\$ 54,53 por hectare), foi aumentado para R\$ 11.455.886,42 (representando um VTN por hectare, de R\$ 578,519, cujo valor foi o VTN arbitrado pelo SIPT usando a aptidão agrícola – campos, no município para aquele exercício).

Sobre este assunto parto sempre do entendimento inicial de que caso o contribuinte não apresente laudo técnico com o valor da terra nua VTN, pode a autoridade fiscal se valer do valor constante do SIPT, com base na aptidão agrícola, como meio hábil para arbitrar o VTN que servirá para apurar o ITR devido. Entretanto, apresentado laudo técnico, assinado por profissional competente e secundado por Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, esse é meio hábil para contraditar o valor arbitrado a partir do SIPT. Para desconsiderar o laudo apresentado, a autoridade fiscal tem que apontar alguma nulidade formal, contraditá-lo com outro laudo ou mesmo demonstrar a inviabilidade dos parâmetros utilizados (erros ou equívocos nos VTNs dos imóveis que serviram de paradigmas para a avaliação, quantidade de paradigmas, alienações de imóveis próximos que confrontem os preços utilizados etc.).

Abaixo explico as razões do meu entendimento, senão sejamos.

Em síntese, podemos dizer que o VTNm/ha representa a média ponderada dos preços mínimos dos diversos tipos de terras de cada microrregião, observando-se nessa oportunidade o conceito legal de terra nua previsto na legislação de regência sobre o assunto, utilizando-se como data de referência o último dia do ano anterior ao do lançamento, no caso 31 de dezembro de 2004.

A utilização da tabela SIPT, para verificação do valor de imóveis rurais, a princípio, tem amparo no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996. Como da mesma forma, o valor do SIPT só é utilizado quando, depois de intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que tal valor fica sujeito à revisão quando o contribuinte comprova que seu imóvel possui características que o distingam dos demais imóveis do mesmo município.

Não tenho dúvidas de que as tabelas de valores indicados no SIPT, quando elaboradas de acordo com a legislação de regência, servem como referencial para amparar o

trabalho de malha das declarações de ITR e somente deverão ser utilizados pela autoridade fiscal se o contribuinte não lograr comprovar que o valor declarado de seu imóvel corresponde ao valor efetivo na data do fato gerador. Para tanto, a fiscalização deve enviar uma intimação ao contribuinte solicitando a comprovação dos dados declarados antes de proceder à formalização do lançamento.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Assim, sendo se faz necessário uma análise preliminar sobre a possibilidade da utilização dos valores constantes da tabela SIPT, quando elaborada tendo por base as DITR do município onde se localiza o imóvel. Ou seja, se faz necessário enfrentar a questão da legalidade da forma de cálculo que é utilizado, nestes casos, para se encontrar os valores determinados na referida tabela.

Razão pela qual, na opinião deste Relator, se faz necessário verificar qual foi metodologia utilizada para se chegar aos valores constantes da tabela SIPT, principalmente, nos casos em que restar comprovado, nos autos do processo, que a mesma foi elaborada tendo por base a média dos VTN das DITR entregues no município da localização do imóvel. Esta forma de valoração do VTN atenderia as normas legais para se proceder ao arbitramento do VTN a ser utilizado, pela autoridade fiscal, na revisão da DITR?

Sem dúvidas, que tal ponto não deixa de ser importante, posto que, em se entendendo que as normas de cálculo utilizadas para a confecção da Tabela SIPT, tomada como base para o arbitramento do VTN pela autoridade fiscal, não se demonstram adequadas à lei, tal situação faria prevalecer o VTN indicado pelo contribuinte em laudo técnico ou de sua Declaração.

Evidentemente, que este não é o caso questão, já que o VTN extraído do SIPT refere-se à média do valor dos campos avaliado pela aptidão agrícola do município (valor mais baixo das estimativas apresentadas para o município) no ano de 2004, onde se avalia os preços médios por hectare de terras do município onde está localizado o imóvel, apurado através da avaliação pela Secretaria Estadual de Agricultura os preços de terras levando em conta de existência de lavouras, campos, pastagens, matas.

Analisando o conteúdo das normas reguladoras para a fixação dos preços médios de terras por hectare só posso concluir, que o levantamento do VTN, levando conta a média dos VTN constantes da DITRs, não condiz com o proposto pelo art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, verbis:

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

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

Assim se manifesta o art. 12 da Lei nº 8.629, de 1993:

Artigo 12 - Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.

§ 1º - A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:

I - valor das benfeitorias úteis e necessárias, descontada a depreciação conforme o estado de conservação;

II - valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:

- a) localização do imóvel;*
- b) capacidade potencial da terra;*
- c) dimensão do imóvel.*

§ 2º - Os dados referentes ao preço das benfeitorias e do hectare da terra nua a serem indenizados serão levantados junto às Prefeituras Municipais, órgãos estaduais encarregados de avaliação imobiliária, quando houver, Tabelionatos e Cartórios de Registro de Imóveis, e através de pesquisa de mercado. (o grifo não é do original)

Resta claro, que com a publicação da Lei nº 9.393, de 1996, em seu art. 14 dispõe que as informações sobre preços de terras observarão os critérios estabelecidos no artigo 12, § 1º, inciso II, da Lei n 8.629, de 25 de fevereiro de 1.993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos municípios.

Tenho para mim, que as atividades do Estado, mesmo quando no exercício de seu poder discricionário, estão vinculados a ordem Jurídica. Dai o significado do princípio da legalidade para o Estado. Este só pode fazer aquilo que a lei o autoriza.

Ora, os casos em que a fixação do VTNm não teve por o levantamento por aptidão agrícola, ou seja, restar comprovado nos autos, que a autoridade fiscal lançadora se utilizou do VTN médio das DITRs entregues no município, é de se dizer que não se cumpriu o comando legal e o VTNm adotado para proceder ao arbitramento pela autoridade lançadora não é legítimo, sendo inservível para o fim da recusa do valor declarado ou pretendido pelo contribuinte. Entretanto, se ao contrário o VTN utilizado pela autoridade lançadora for o VTN tendo por base a aptidão agrícola o arbitramento, a princípio, estaria correto e com amparo na legislação de regência.

Por outro lado, mesmo estando correto o arbitramento (VTN tendo por base a aptidão agrícola) deve-se levar em conta que é facultado ao contribuinte solicitar a revisão do respectivo VTNm com base em Laudo Técnico de Avaliação emitido por profissional

habilitado ou empresa de reconhecida capacitação técnica, que deverá estar acompanhado de ART, devidamente registrada no CREA, além de atender aos requisitos das normas da ABNT, principalmente no que diz respeito às fontes consultadas e a metodologia então utilizada.

Ora, a princípio, a legislação possibilita à autoridade administrativa rever o VTNm - Valor da Terra Nua Mínimo impugnado pela Recorrente. Como o valor em comento é fixado com base no menor dos preços praticados para os imóveis rurais do município, em situações muito especiais, pode ocorrer que determinado imóvel rural situado naquele município, em decorrência de fatores naturais ou da ação humana que resulte na degradação do solo ou por condições inóspitas de acesso que dificulte a utilização econômica do imóvel, apresente um valor de terra nua inferior ao mínimo fixado pela SRF - Secretaria da Receita Federal.

Como essa hipótese pode efetivamente ocorrer, sabiamente, o legislador criou a possibilidade da autoridade administrativa, mediante prova robusta e inquestionável apresentada pelo contribuinte, rever o VTNm e acatar um valor inferior a este.

Estou ciente que a presente matéria sempre gerou polêmica neste Conselho de Contribuintes e ainda vai permanecer ao longo do tempo, pois existem colegas que defendem a tese de que o contribuinte poderia questionar o Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado pela autoridade fiscal lançadora, mas para tanto seria necessário a apresentação de "Laudo Técnico de Avaliação" emitido por profissional habilitado, acompanhado de ART, devidamente anotada no CREA, que atendesse, ainda, aos requisitos das Normas da ABNT (atual NBR 14.653-3), principalmente no que diz respeito à metodologia utilizada e às fontes eventualmente consultadas, demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preços da data do fator gerador do imposto, além da existência de características particulares desfavoráveis, que justificassem um VTN/ha abaixo do arbitrado pela fiscalização com base no SIPT. Ou seja, entendem, que de acordo com a legislação de regência, estes critérios seriam rígidos.

Entretanto, particularmente, rejeito esta tese e compartilho com a opinião dos colegas, externada em diversos julgados, que a legislação do ITR não estabeleceu, em lugar algum, a exigência de confecção de laudos técnicos de avaliação de conformidade com a norma da ABNT mencionada, ou em qualquer outra, para fins de pedido de revisão do VTN mínimo sobre determinado imóveis. A lei determinou, isto sim, que o laudo técnico deve ser emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou por profissional devidamente habilitado.

É evidente, que a autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo — VTNm, que vier a ser questionado pelo contribuinte. Entretanto, é fundamental que o laudo técnico de avaliação indique, pelo menos, de forma específica, os dados relativos ao imóvel avaliado, devendo, ser efetuado por perito (Engenheiro Civil, Engenheiro Agrônomo ou Engenheiro Florestal), devidamente habilitado, ou pelas Fazendas Públicas Estaduais ou Municipais ou, ainda, pela EMATER, em conformidade com as normas da ABNT — Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799); e acompanhado de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica — ART, devidamente registrada no CREA. Observar, que a avaliação deve reportar-se a 31 de dezembro do exercício anterior ao lançamento, com a demonstração do cálculo do valor da terra nua, nas condições estabelecidas no "Quadro de Cálculo do Valor da Terra Nua da DITR", demonstrando os métodos avaliatórios e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel (NORMA DE EXECUÇÃO S /COSAR/COSIT N°01 de 19 de maio de 1.995).

Basta, portanto, na opinião dos colegas que compartilham esta tese, que o laudo emitido de conformidade com tal determinação demonstre, de forma inequívoca, as características que diferenciam o imóvel questionado, das demais terras do município envolvido, indicando um valor de terra nua inferior ao mínimo estabelecido para tal município.

Ora, a recorrente demonstrou de forma inquestionável, através do Laudo Técnico de Avaliação de fls. 49/170, que o Valor da Terra Nua médio por hectare de sua propriedade naquele município não poderia ser superior a R\$ 269,28 por hectare. Assim sendo, é de se aceitar como sendo razoável o VTN proposto pelo recorrente no valor total de R\$ 5.332.390,27.

No que diz respeito da não incidência dos juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada, tenho a seguinte posição.

O art. 139 do Código Tributário Nacional determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do mesmo Código Tributário Nacional, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer.

A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do Código Tributário Nacional, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, § 3º, da Lei n. 9.430, de 1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não

tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória.

Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do Código Tributário Nacional determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9.439, de 1996 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei n° 9.430, de 1996, invocado pela recorrente em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Para finalizar a redação do presente voto vencedor, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos juros de mora lançados com base na taxa SELIC.

Quanto à multa de lançamento de ofício mantida é de se dizer, que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional - CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento

administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal.

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou

insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da Constituição Federal, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da mesma constituição, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício aplicada e dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio. Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático. Assim, não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, estas matérias (inconstitucionalidade de leis e juros moratórios com base na taxa SELIC) já estão pacificadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicada no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4)”.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do imposto a Área de Preservação Permanente indicadas no Laudo Técnico equivalente a 8.585,24 há e reduzir o Valor da Terra Nua – VTN para R\$ 5.332.390,27, conforme o estabelecido no Laudo Técnico de Avaliação apresentado.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Anan Junior, Redator Designado

O voto do nobre relator o conselheiro Nelson Mallmann, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão no que diz respeito a necessidade ou não da apresentação do ADA, tenho entendimento diverso do dele em alguns pontos, daí a razão de abrir a divergência que culminou prevalecendo no julgamento pela turma.

Trata-se de lançamento fiscal de ITR, de glosa de área de preservação permanente, no caso Área de Matas Nativas equivalente a 11.217,16 ha. por não ter o sujeito passivo não ter apresentado o Ato Declaratório Ambiental – ADA junto ao IBAMA, apesar de ter apresentado Laudo Técnico.

A decisão recorrida, que confirmou o lançamento, apóia-se na premissa de que a exclusão da área de matas nativas da apuração da base de cálculo do ITR, , há necessidade do protocolo do ADA junto ao IBAMA. Gostaria de ressaltar que na época que a Recorrente apresentou o ADA, não havia campo próprio para prestar tal informação, por isso tudo foi declarado como área de preservação permanente.

A Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, assim determina em seu artigo 10:

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:

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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965](#), com a redação dada pela [Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989](#);*
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou*

estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; [\(Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006\)](#)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; [\(Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006\)](#)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

(...)

Nos termos de referida norma legal, o contribuinte poderá excluir da base de cálculo do ITR, a área cobertas por florestas nativa, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração. Devo ressaltar que a possibilidade dessa exclusão de maneira expressa adveio com a edição da Lei nº 11.428, de 2006.

Portanto a Recorrente não tinha como declarar que especificamente junto ao IBAMA, através do preenchimento do ADA que parte da área declarada como área de preservação permanente era floresta nativa, portanto declarou tudo como área de preservação permanente.

Desta forma, não poderia a Recorrente ser penalizada por falha no formulário apresentado a autoridade fiscalizadora. De qualquer forma isso não tira o direito da Recorrente de excluir tal área da base de cálculo do ITR, tendo em vista que conseguiu comprovar através de laudo de avaliação a existência de tal área, e a norma legal conforme anteriormente transcrita não exige condição para que tal valor seja excluído.

Além do mais a área em questão esta situada em área de preservação ambiental conforme evidenciado nos autos:

- o sujeito passivo entregou uma Informação Técnica (SMA/CPLEA/DPAE nº 002/08) da Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, emitida pela Coordenadoria de Planejamento Ambiental Estratégico e Educação Ambiental, responsável pelas informações a respeito das Unidades de Conservação de Uso Sustentável;

- que desta Informação Técnica cabe ressaltar o seguinte: (1) - que o imóvel encontra-se totalmente inserido na Área de Proteção Ambiental APA - Serra do Mar, criada pelo Decreto Estadual nº 22.717 de 21/09/1984; (2) - que a maior parte do imóvel encontra-se na Zona de Vida Silvestre;

- que após a promulgação da Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000 (Sistema Nacional de Unidades de Conservação - SNUC) a APA Serra do Mar deveria dispor de um Plano de Manejo, conforme determina o artigo 27 do SNUC;

- que até a presente data da Informação Técnica o Plano de Manejo não foi elaborado, não havendo portanto normas específicas para o uso do solo na área;

- que no ofício de encaminhamento (SMA/CPLEA nº 05/08) a conclusão é que o imóvel encontra-se inserido na Área de Proteção Ambiental - APA - Serra do Mar e, em sua maior parte, em sua Zona de Vida Silvestre. Esclarece ainda que a informação verse sobre a inserção do imóvel na Área de Proteção Ambiental APA - Serra do Mar;

- que de acordo com a legislação tributária vigente, o sujeito passivo tem direito apenas às exclusões de áreas não tributáveis previstas no Código Florestal (Lei Federal nº 4.771/65) e na Lei Federal nº 9.985/2000 (Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza SNUC), consubstanciadas na Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (artigo 10, § I, inciso II Lei do ITR) e através da sua regulamentação no Decreto Federal nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (artigos 11 ao 15 - Regulamentação do ITR);

Desta forma, entendo que a área de 19.790,3 há, que foi declarada pelo Recorrente como de preservação permanente, é passível de exclusão da base de cálculo do ITR, nos termos do que dispõe o artigo 10, da Lei 9.393 de 1996.

No que diz respeito a incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício, também tenho entendimento diverso ao do relator, uma vez que na minha opinião o parágrafo 3º, do artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, não permite a incidência dos juros sobre a multa de ofício, que é o caso em questão.

Aliás a referida norma legal se permite a aplicação de juros, sobre a multa só se refere a multa de mora. Que aliás também entendo que não é passível de incidência de juros também, tendo em vista de se tratar de obrigação acessória, por atraso no recolhimento do tributo, pela mora.

De qualquer forma, entendo que não o parágrafo 3º, do artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, não permite a incidência dos juros sobre as multas tanto a de ofício, quanto a moratória, pois tais valores só devem incidir sobre a obrigação principal, e não sobre a obrigação acessória.

Desta forma, entendo que assiste razão a recorrente, e dou provimento ao recurso apresentado reconhecendo a exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR, bem como da não incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Jr. Redator Designado

Processo nº 10845.720178/2008-58
Acórdão n.º **2202-01.757**

S2-C2T2
Fl. 26

CÓPIA