



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.004561/2010-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-009.756 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de outubro de 2022  
**Recorrente** AGROLESTE CONSTRUÇÕES E AGROPECUÁRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007

VALOR DA TERRA NUA. NECESSIDADE DE LAUDO DE COMPROVAÇÃO COM NBR 14.653 da ABNT.

A base de cálculo do imposto será o valor da terra nua apurado pela fiscalização, com base no SIPT, como previsto em Lei, se não for apresentada comprovação que justifique reconhecer valor menor.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DISPENSA DE ADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DE LAUDO E DE REGISTRO.

Para a comprovação da APP não há necessidade de ADA até 2012, conforme posição da PGFN. Todavia, ainda resta a necessidade de comprovação através de laudo técnico ou de registro capazes de mostrar com precisão qual área de preservação permanente deve ser considerada.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO EM MATRÍCULA DO IMÓVEL.

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA), conforme Súmula CARF n. 122.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido considerando a Área de Reserva Legal averbada de 295,90000ha, a Área de Preservação Permanente de 180,2 ha e, ainda, para considerar o Valor da Terra Nua informado no Laudo de avaliação apresentado. (documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Thiago Duca Amoni (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Contra a ora recorrente foi lavrado o **Auto de Infração**, por meio do qual se exigiu o pagamento do ITR dos Exercícios 2006 e 2007, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 163.730,80, relativo ao imóvel rural denominado Fazenda Serra Negra, com NIRF 1.549.943-0, localizado no Município de Guaraqueçaba/PR.

Para a descrição dos fatos, seguem citações diretas do Relatório apresentado no Acórdão 04-29.783 - 1ª Turma da DRJ/CGE, acrescentando por vezes a legislação aplicada, para a facilitação da compreensão.

Constou da **Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal** a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma:

Que, na revisão interna das declarações dos exercícios 2006 e 2007 do imóvel, foi apurada falta de recolhimento do ITR; que o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos necessários para comprovação de dados declarados nessas DITRs; que, em atendimento à intimação fiscal, o contribuinte apresentou vários documentos, incluindo ADA protocolado junto ao Ibama em 25/09/2007, o qual é intempestivo para o exercício 2006, conforme legislação em vigor;

Que, com base nos documentos apresentados pelo contribuinte, foi procedida a glosa das áreas não tributáveis declaradas no exercício 2006, e, quanto ao exercício 2007, considerando informações contidas no ADA protocolizado em 2007 e no Laudo Técnico apresentado, foi mantida a área de preservação permanente originalmente declarada, retificada a área de reserva legal, de 612,7 ha. para 606,0 ha., e incluída área ocupada por florestas nativas de 6,7 ha., assim como, com base no § 2º, art. 147 da Lei nº 5.172/66 e apuração contida no Laudo Técnico, foi retificada a área originalmente declarada como ocupada por pastagens, de 335,5 ha. para 285,0 ha.;

Que, com relação ao valor da terra nua, o laudo de avaliação apresentado não atende aos requisitos exigidos na intimação, pois embora conste a informação de que foi empregado o Método Comparativo Direto de Dados de Mercado na determinação do valor da terra nua, com pesquisa de mercado e tratamento dos dados efetuados conforme a NBR 14.653-3 da ABNT, não foram determinados ou indicados os graus de fundamentação e de precisão do laudo, além de a maioria das amostras utilizadas serem relativas a valores médios tabelados e apurados anualmente pela Secretaria Estadual de Agricultura e FNP, sem constar esclarecimento sobre os critérios adotados para determinar os índices agronômicos para a avaliação, notadamente quanto aos fatores relativos a dimensão e localização que variam de 0,8 a 1,00, sem que seja indicada a fundamentação adotada para a definição de tais valores; e que, assim, com base no Art. 14 da Lei nº 9.393/1996, o valor da terra nua foi alterado para o apurado com base em informações extraídas do Sistema Integrado de Preços de Terra, exercícios de 2006 e 2007, para o Município de Guaraqueçaba, conforme informado pela Secretaria Estadual de Agricultura,

sendo adotado para o exercício 2006 o valor de R\$ 600,00/ha. para as áreas de preservação permanente indicadas no laudo técnico e de R\$ 800,00/ha. para as demais áreas declaradas, e, para o exercício 2007, foi considerado o valor de R\$ 750,00/ha. para áreas de preservação permanente e de R\$ 950,00/ha. para as demais áreas, resultando no VTN tributável de R\$ 867.000,00 para o exercício 2006 e de R\$ 308.305,20 para o exercício 2007.

Cientificada do lançamento, em 02/12/2010, por via postal (fls. 126), a interessada apresentou a **Impugnação** (fls. 127 a 163), em 29/12/2010, onde argumentou:

Em preliminar, invocou a nulidade do lançamento pelas seguintes razões:

1- incompetência do agente fiscal para glosar áreas de preservação ambiental, que compete por Lei ao Ibama, sendo que a competência da Receita Federal para o ITR restringe-se às atividades de arrecadação, tributação e fiscalização, questões tributárias, conforme previsão legal, e que o Ibama não teve participação no processo administrativo a fim de comprovar inveracidade nas áreas isentas informadas na declaração do ITR, fato que ofende o princípio da legalidade e gera a nulidade absoluta do Auto de Infração;

2- cerceamento de defesa, em razão de o contribuinte, em atendimento à intimação, ter apresentado laudo para comprovação do valor da terra nua e esse ter sido recusado por falta de especificação de grau de precisão, porém esse requisito consta do laudo e não há motivo legal algum para que não seja utilizado como prova, ficando evidente o cerceamento do direito de defesa, ainda mais que o valor da terra nua declarado foi desconsiderado e reavaliado com base no SIPT, que não corresponde à realidade dos fatos e ao qual o contribuinte não teve acesso, impossibilitando o perfeito exercício de defesa; e

3- cerceamento de defesa pelo fato de o lançamento englobar exercícios fiscais distintos, em desconformidade com a Lei que prevê um lançamento para cada exercício, tratando-se de grave irregularidade insanável, que gera a nulidade do ato viciado, sendo que a unificação só tem previsão legal quando os ilícitos dependerem do mesmo tipo de prova, o que não é o caso aqui tratado;

- Pelo princípio da autotutela, cabe à administração pública declarar a nulidade dos atos manifestamente ilegais e, assim, considerando o flagrante cerceamento de defesa no presente processo, pugnou pela nulidade do lançamento;

- O lançamento de ofício só tem cabimento quando constatadas irregularidades na declaração do contribuinte; apresentou documentação suficiente para comprovar as áreas de preservação permanente e reserva legal desconsideradas pelo fisco; a área de preservação permanente declarada de 180,2 ha. pode ser comprovada por diversos meios, e, para tanto, apresentou Laudo Técnico, Termo de Compromisso de conservação de área de preservação permanente e conservação de área de reserva legal, matrículas do imóvel, dentre outros, comprovando que a área atende aos requisitos dos arts. 2º e 3º do Código Florestal, e demais exigências ambientais; a descaracterização dessas áreas resulta em ofensa e desrespeito à legislação ambiental; a Administração Pública tem o dever especial de preservar o meio ambiente, inclusive disposto na Constituição Federal art. 225º, § 1º, I, II, VI e VII;

- Constata-se, também, a não observância do princípio da legalidade, vez que a exigência está baseada na Instrução Normativa n.º 256/02;

- Também comprovou a existência e localização de 605,98 ha. de reserva legal, que foi aceita para 2007 e não foi aceita para 2006 sob afirmação genérica de que não foram atendidas exigências fiscais para fruição da isenção, em prejuízo do contribuinte e sem amparo; as áreas de reserva legal foram aprovadas pelo IAP, através do SISLEG, em outubro de 2000 e estão averbadas nas matrículas do imóvel; tratam-se de áreas protegidas pela Lei Ambiental e, assim como as de preservação permanente, não necessitam da exaustiva documentação exigida pelo fisco para usufruir da isenção de ITR; o posicionamento de que a área de Reserva Legal existe independentemente da data da averbação para usufruir da isenção fiscal é aceito inclusive pelo STJ;

- O imóvel encontra-se totalmente inserido na Área de Proteção Ambiental de Guaraqueçaba (APA de Guaraqueçaba), criada pelo Decreto n.º 90.883/85; a Floresta Pluvial Atlântica, também conhecida como Mata Atlântica é objeto de especial proteção pela legislação ambiental e não incidente de ITR; na APA de Guaraqueçaba está inserido o Parque Nacional do Superagui, Estação Ecológica de Guaraqueçaba e área de relevante interesse ecológico das Ilhas do Pinheiro e Pinheirinho, e a área está inclusa na Reserva da Biosfera Vale do Ribeira e Serra da Graciosa, segundo a Unesco; essas áreas são excluídas de ITR, de acordo com a Lei 11.428/06, que alterou o art. 10 da Lei 9.393/96;

- O Ofício n.º 1870/2000 do Ibama comprova a localização do imóvel dentro da APA de Guaraqueçaba;

- A vegetação presente na propriedade compõe o Bioma Mata Atlântica e é isento de ITR, e, mesmo que a Receita Federal desconsidere a existência da área de Preservação Permanente, essa continua compondo o Bioma Mata Atlântica, que é protegido por Lei e não pode ser considerado como área aproveitável/útil mesmo que para fins de ITR, sendo então, área isenta e não tributável;

- Com relação ao Valor da Terra Nua, o Laudo técnico fornecido foi descaracterizado pela suposta falta de grau de fundamentação, o qual está demonstrado na página 07 do mesmo; o Laudo foi elaborado por profissional habilitado e atendeu aos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, diferentemente do alegado pelo Agente Fiscal; inclusive o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda julgou no mesmo sentido, corroborando seu entendimento;

- Não teve acesso ao SIPT para verificar as informações e não há qualquer possibilidade de confirmação da fidedignidade das informações, não podendo confrontá-las de forma completa, e, assim, teve seu exercício de defesa prejudicado, fato que gera a nulidade do ato; o Laudo apresentado comprova o Valor da Terra Nua para o exercício 2006 em R\$ 627.551,49 e para o exercício 2007 em R\$ 807.915,71, valores que devem ser acatados pelo fisco;

- A multa de caráter punitivo é aplicada quando o contribuinte presta informações inexatas, incorretas ou fraudulentas à Secretaria da Receita Federal; os juros de mora só são passíveis de cobrança se apurado a falsidade na declaração; o contribuinte agiu corretamente e não cometeu nenhuma infração, não foi comprovado que as informações prestadas fossem falsas; na aplicação de multas e juros é evidente a majoração tributária, que implica em ofensa aos princípios da capacidade contributiva e não confisco.

O contribuinte também transcreveu textos doutrinários e jurisprudência administrativa e judicial para amparar todo seu entendimento e, ao final, pleiteou a declaração de nulidade do lançamento, a improcedência do lançamento, a revisão do lançamento pela retificação das áreas de reserva legal e de preservação permanente e o VTN, a suspensão e inexistência do crédito tributário até o final julgamento, o afastamento dos juros e da multa e a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a documental.

No **Acórdão 04-29.783** - 1ª Turma da DRJ/CGE, Sessão de 22 de outubro de 2012 (fls. 177 a 189), entendeu-se que não havia nos autos elementos suficientes para infirmar o lançamento. Votou-se no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, julgou-se improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido, pelas razões que seguem (trechos citados do voto):

- No caso, a autoridade fiscal em nenhum momento se manifestou sobre a existência ou não das áreas ambientais no imóvel rural, situação que realmente compete aos órgãos ambientais fiscalizar, mas, apenas exigiu apresentação de documentação que efetivamente comprove que as áreas declaradas atendem às exigências legais para fins de isenção do ITR.

- Inexiste previsão legal que proíba lançamento tributário contra o mesmo contribuinte, em um único processo, relativo a mais de um Exercício fiscal.

- Não tendo sido constatado nos autos qualquer das situações previstas no citado art. 59, não há justificativa para se declarar a nulidade do presente lançamento.

- Não há justificativa para se deferir pedido de perícia para levantar provas que possam e devam ser levantadas pelo impugnante por outros meios.

- O contribuinte não apresentou questionamento quanto à glosa parcial da área de pastagens, tratando-se de matéria preclusa.

- A exigência de apresentação do ADA, além de constar de Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal, está prevista expressamente na Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000, art. 1º. Conforme disposição contida no art. 9º, §3º, I e II, da IN SRF n.º 256, de 11/12/2002, para fins de exclusão das áreas de preservação, reserva legal, interesse ecológico, RPPN e outras da tributação pelo ITR, essas áreas deveriam ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA) protocolado junto ao Ibama no prazo de até seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da DITR, e se referir à situação existente no imóvel no dia 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR. A partir do exercício de 2007, o ADA deve ser apresentado anualmente, conforme a Instrução Normativa IBAMA 76/2005, no prazo estabelecido por aquele órgão.

- Até o Exercício 2006, a legislação tributária não obrigava a entrega do ADA ao Ibama anualmente. Assim, se o contribuinte já tivesse protocolado um ADA anteriormente somente estava obrigado a apresentar outro se houvesse alteração das áreas não tributáveis do imóvel. No caso, não restou comprovada entrega do ADA ao Ibama que seja tempestivo para o Exercício 2006.

- Para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, sua existência deve ser comprovada por Laudo Técnico emitido por Engenheiro Agrônomo ou Florestal, acompanhado da ART, que apresente uma perfeita indicação do total de áreas do imóvel que se enquadram nessa definição e mencione especificamente em que artigo da Lei n.º 4.771/1965 a área se enquadra, posto que para as enquadradas no art. 3º dessa Lei também é exigida declaração por ato do Poder Público, consoante previsão nele contida.
- Para o reconhecimento da área de reserva legal, é necessário comprovar sua averbação junto ao Cartório de Registro de Imóveis, obrigação prevista no § 8º do art. 16 do Código Florestal, com redação do art. 1º da Medida Provisória n.º 2.166/2001. Enquanto não constituída a reserva legal, a área respectiva pode até ser mantida intacta e possuir características para ser considerada como tal, mas não possui os requisitos previstos na legislação tributária para fins de isenção de ITR.
- Para fins de isenção do ITR somente são aceitas as áreas declaradas de interesse ecológico por ato do órgão competente, em caráter individual, para áreas específicas do imóvel particular.
- Registre-se que as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, não averbadas como reserva legal ou não enquadradas nas outras definições de áreas afastadas da tributação, somente foram afastadas da tributação pelo ITR com o advento da Lei n.º 11.428, de 2006, que acrescentou a alínea “e” ao art. 10, parágrafo 1º, inciso II, da Lei n.º 9.393, de 1996, anteriormente transcrito. E, portanto, não há justificativa para se reconhecer que as áreas ocupadas com vegetação primária da Mata Atlântica, indicadas no Decreto n.º 750, de 10/02/1993, estavam isentas de ITR antes dessa alteração no artigo citado.
- Quanto às áreas que estariam inseridas na APA de Guaraqueçaba, observa-se que o Decreto n.º 90.883, de 1985, que tratou de sua implantação, não impediu a exploração econômica dos imóveis nela localizados, tendo apenas definido limites para essa exploração. O mesmo se constata com relação ao disposto no Edital de Tombamento da Serra do Mar, que definiu critérios para utilização econômica das áreas enquadradas nos seus limites.
- O fato de o imóvel estar inserido em uma área maior onde há restrições de exploração, nos termos da legislação ambiental, não é suficiente para que suas áreas sejam consideradas isentas de tributação, cabendo a comprovação efetiva das áreas enquadradas nas isenções previstas na legislação tributária. Para tanto, é necessária a apresentação de um laudo técnico que detalhe devidamente a distribuição e dimensão das áreas do imóvel de forma a enquadrá-las nas isenções previstas no art. 10, parágrafo 1º, inciso II, da Lei n.º 9.393/1996.
- Cabe deixar registrado que o impugnante informou existir no imóvel área de preservação permanente de 180,2 ha. e de reserva legal de 605,98 ha. e que, no lançamento, a autoridade fiscal reconheceu para o Exercício 2007 essa mesma área de preservação permanente, além de 606,0 ha. de reserva legal e mais 6,70 ha. de área coberta com matas nativas, não havendo, portanto, justificativa para alteração desses dados no Exercício 2007.
- Quanto ao Exercício 2006, por não haver comprovação de entrega do ADA ao Ibama que seja tempestivo para esse Exercício, não é possível restabelecer a isenção para as áreas de preservação permanente e reserva legal declaradas.

- O valor do SIPT só é utilizado quando, após intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que o valor apurado pela fiscalização fica sujeito a revisão quando o contribuinte logra comprovar o VTN efetivo de seu imóvel.

- O fato de os contribuintes não terem acesso ilimitado às informações de valores de terra constantes no SIPT não implica em ferir o princípio da publicidade e nem mesmo o da ampla defesa, afinal, o valor constante do SIPT segue levantamento de valores de mercado de terras e, na falta desse levantamento, corresponde à média de valores declarados pelos contribuintes, e, quando tais valores são utilizados pela fiscalização para apuração de VTN de um determinado imóvel rural, é dado ao contribuinte o direito de questionar o valor apurado pela fiscalização e de apresentar laudo técnico que comprove o VTN efetivo de seu imóvel. Além disso, no caso aqui tratado, verifica-se que constou do Termo de Intimação Fiscal informação detalhada sobre os valores de terra nua médios indicados no SIPT para o município de localização do imóvel, por aptidão agrícola.

- O contribuinte não apresentou outro laudo para suprir as deficiências citadas na autuação. Para configurar um laudo com fundamentação e grau de precisão II, como requerido pela autoridade fiscal, a NBR 14.653 da ABNT exige levantamento de elementos amostrais, com comprovação da situação de cada imóvel tomado como paradigma, tratamento estatístico, apresentação de fórmulas e dos parâmetros utilizados pelo profissional e outros itens necessários para configurar o rigor científico que se exige de trabalhos dessa natureza. O item 9.2.3.5, alínea “b”, da NBR 14653- 3, prevê que, para enquadramento nos graus de fundamentação II e III, é obrigatório que o Laudo contenha, “no mínimo, cinco dados de mercado efetivamente utilizados”. Os dados de mercado coletados devem, ainda, se referir a imóveis localizados no município do imóvel avaliando, contemporâneos à data do fato gerador do ITR.

- Apesar dos questionamentos da contribuinte, impõe-se reconhecer que não há nos autos comprovação efetiva que justifique reconhecer que o VTN efetivo do imóvel é menor do que o considerado pela fiscalização, apurado com base em levantamento de preços de terras fornecido pela Secretaria Estadual de Agricultura.

- A multa de 75% exigida no lançamento de ofício, encontra previsão no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, combinado com o art. 14, § 2º da Lei n.º 9.393/1996. Quanto aos juros, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 161, caput e § 1º, dispôs que o crédito tributário não pago no vencimento, qualquer que fosse o motivo da falta, seria acrescido de juros de mora, calculados à taxa de 1%, se a lei não dispuser de modo diverso. Visto que a lei pode dispor de modo diverso e adotar outro percentual a título de juros e que a Lei n.º 9430/1996 prevê em seu artigo 61, § 3º, a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, está correto o procedimento fiscal de exigir juros calculados com base na taxa Selic, contados desde a data do vencimento do tributo não pago pelo contribuinte.

Cientificado em 13/11/2012 (fl. 193), o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 12/11/2012 (fls. 194 a 226). **A Kazaforte Construções LTDA – ME**, nova denominação social de Agroleste Construções e Agropecuária Ltda, interpõe pelos seguintes argumentos:

- No tocante ao Laudo de Avaliação fornecido pelo contribuinte e desconsiderado pelo fisco, consta o valor da terra nua estimado para o imóvel referente ao exercício de 2006 de R\$ 627.551,49, o qual deve ser acatado e ratificado na declaração do contribuinte para o

exercício de 2006 e quanto ao exercício de 2007 o mesmo Laudo de Avaliação apresenta o valor de R\$ 807.915,71, o qual também deve ser acatado pelo fisco. A documentação apresentada, suficiente para comprovar o ocorrido em sua declaração de ITR, foi desconsiderada pela Receita Federal.

- Repisa a incompetência do agente fiscal, dada a competência do IBAMA para a caracterização de áreas de Reserva Florestal Legal e de Preservação Permanente. Dado que não ficou comprovada a inexistência da área de Reserva Legal e nem de Preservação Permanente, pela Lei 9.393/1996, arts. 14 e 16, a inexatidão de informações pode ser sanável com o auxílio de convênios de cooperação com o IBAMA.

- Exigência, sem previsão legal, de laudo de avaliação do imóvel, nos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II. Nesse sentido também alega que somente quando as informações prestadas forem comprovadamente falsas é que cabe a revisão da declaração do contribuinte. E que não há necessidade de laudo de avaliação calcado na NBR 14.653 quando existirem outros elementos que comprovem o alegado pelo contribuinte.

- Em nenhum momento o fisco comprovou a inexistência dessas áreas corretamente declaradas pela recorrente, apenas alegou que as mesmas não estão devidamente documentadas e que o ADA é intempestivo para o exercício de 2006 e por tal motivo procedeu a glosa de exclusão. Diferentemente do alegado no Acórdão em análise, quando o contribuinte faz prova da existência das áreas declaradas (APP e ARL) e comprova a sua existência, seja por ADA intempestivo, seja por Matrícula dos imóveis, seja por Termo de Averbação de área de Reserva Legal, esta deve ser acatada para efeitos fiscais.

- Junta julgado que normatiza que “Fere o princípio da reserva legal a exigência de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) requerido junto ao IBAMA dentro do prazo de 6 (seis) meses, contado da data da entrega da declaração de ITR” e que “O ADA apresentado pelo contribuinte, mesmo requerido junto ao IBAMA fora do prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, deve ser admitido como meio de prova da existência da área de preservação permanente nele declarada”. Afirma haver excesso de formalismo pelo Fisco.

- No tocante a **Área de Preservação Permanente** foi fornecido a Secretaria da Receita Federal, Laudo técnico, Termo de Compromisso de Manutenção da Área de Preservação Permanente e o respectivo ADA (Ato Declaratório Ambiental). A área declarada corresponde a 180,2 hectares, a qual corresponde a 16% da área da propriedade em tela. Essa área atende aos requisitos dos arts. 2º e 30 do Código Florestal (Lei nº 4.771/65, atualmente, revogada pela Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012), bem como as demais exigências ambientais, também, frise-se que a documentação fornecida está em completa consonância com a Lei. A área de Preservação Permanente foi aprovada pelo órgão estadual competente, qual seja o Instituto Ambiental do Paraná (IAP) e o Ato Declaratório Ambiental, também, foi fornecido, corroborando toda a declaração do contribuinte. A lei é absoluta ao definir que nenhuma alteração pode ser feita na área declarada a título de Preservação Permanente, somente com a anuência do órgão ambiental responsável.

- O Auditor Fiscal efetuou o enquadramento das áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente, como “áreas aproveitáveis do imóvel e não explorada pela atividade rural”, o que não foi corrigido pelos Auditores da DRJ/CGE.

- Quanto à **Área de Reserva Florestal Legal** declarada pela recorrente, esta também foi desconsiderada. Sua existência e regularidade foi comprovada por meio de Laudo Técnico, Termo de Compromisso de Conservação de Reserva Legal, porém, tal documentação foi descartada genericamente pelo fisco. O acórdão em tela afirma que: “falta de ADA tempestivo para o exercício de 2006, informações desencontradas das dimensões da APP e ARL”. Todavia não há informações desencontradas como o fisco pretende alegar que almejem a total glosa de exclusão da área declarada.

- A existência da área de Reserva Legal emana da vontade da Lei tão somente, não do contribuinte e nem do fisco. Se o Laudo técnico e demais documentos fornecidos emitidos pelo órgão ambiental competente comprovam a existência de 612,70 hectares de área de Reserva Legal na propriedade em foco, então, este valor deve ser considerado pelo fisco e tal área é isenta de tributação.

- E mais, mesmo que toda a documentação apresentada fosse desconsiderada, a localização do imóvel dentro da APA de Guaraqueçaba garante a isenção tributária. O imóvel denominado Fazenda Serra Negra encontra-se totalmente inserido dentro a Área de Proteção Ambiental de Guaraqueçaba (APA de Guaraqueçaba), o qual foi criado pelo Decreto n.º 90.883/85, localizada no litoral norte do Estado do Paraná, abrangendo o Município de Guaraqueçaba e parte dos Municípios de Antonina, Paranaguá e Campina Grande do Sul, num total de 314.400 hectares. A Floresta Pluvial Atlântica, também conhecida como Mata Atlântica é objeto de especial proteção pela legislação ambiental e não incidente de ITR. Fato este completamente despercebido pelo fisco. A vegetação compõe o Bioma Mata Atlântica e é isento de ITR.

- O posicionamento que a área de Reserva Legal existe e suficiente para usufruir da isenção fiscal é aceito inclusive pelo STJ, em acórdão publicado no Diário da Justiça de 18/12/2009, o STJ divulgou novo posicionamento acerca da questão, garantindo ao sujeito passivo do ITR a não inclusão da área de reserva legal no cálculo do tributo, ainda que inexistente sua averbação na matrícula do imóvel.

- Na forma em que foi elaborada a planilha constante do Demonstrativo de Cálculo que acompanhou o Auto de Infração, o Auditor Fiscal, utilizou a falta da apresentação tempestiva do ADA, referente ao exercício de 2006, para, simultaneamente excluir as áreas de Reserva Legal, tanto no cálculo da Área Tributável, como da Área Aproveitável (fl. 220). Não existe previsão fiscal para exclusão das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, da Área Aproveitável do imóvel. A glosa das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal somente pode ser efetuada para efeito do cálculo da Área Tributável, porque é nesse cálculo que é apurada a isenção do ITR, dada a influência dessa área Tributável no cálculo do Valor da Terra Nua Tributável. Essa glosa não pode ser estendida, arbitrariamente, para o cálculo **Área Aproveitável**, porque isso representa uma punição não prevista na legislação tributária, uma vez que modifica as condições intrínsecas do imóvel, fazendo com que o GU do imóvel fique reduzido, o que ocasiona o aumento da alíquota de cálculo do ITR.

- O Laudo foi elaborado por profissional habilitado e atendeu aos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, diferentemente do alegado em sede de acórdão.

- O contribuinte em nenhum momento teve acesso ao SIPT para verificar tais informações, sendo assim teve seu exercício de defesa (garantido constitucionalmente) prejudicado, fato que gere a nulidade do ato emanado de vício insanável.

- Repisa a exigência do afastamento dos Juros de Mora e Multa calculados, ante a improcedência da majoração realizada e o afastamento daqueles por importar a retificação em novo lançamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### Admissibilidade

Inicialmente conheço do Recurso Voluntário, em especial pela tempestividade. O contribuinte foi cientificado em 13/11/2012 (fl. 193) e interpôs Recurso Voluntário em 12/12/2012 (fls. 194 a 226) – dentro, portanto, do prazo processual previsto.

### Incompetência do agente fiscal e lançamento relativo a mais de um exercício fiscal

Quanto a suposta incompetência, mantenho a posição de 1ª instância que aduz que o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no parágrafo 1º do art. 142 do CTN. No caso, não houve manifestação sobre a existência das áreas ambientais, mas sim da comprovação por parte do contribuinte:

(fl. 181) Ao desconsiderar, na apuração do imposto devido, áreas inicialmente declaradas como isentas do ITR, por entender que essas não atendem exigências legais para ser afastada da tributação, a autoridade fiscal apenas exerce sua atribuição legal de efetuar o lançamento de ofício de tributo não apurado e recolhido pelo contribuinte no prazo legal. No caso, **a autoridade fiscal em nenhum momento se manifestou sobre a existência ou não das áreas ambientais no imóvel rural, situação que realmente compete aos órgãos ambientais fiscalizar, mas, apenas exigiu apresentação de documentação que efetivamente comprove que as áreas declaradas atendem às exigências legais para fins de isenção do ITR.**

Também não vislumbro impedimento para o Auto de Infração relativo a mais de um exercício. De fato, além da economicidade ínsita ao processo administrativo fiscal (art. 70 da Constituição Federal), é de se observar se há cerceamento do direito de defesa. Em não se provando existir, o processo administrativo deve subsistir.

### Exigência do ADA ao IBAMA para a comprovação da Área de Reserva Legal e Área de Preservação Permanente

Consta no Auto de Infração (fls. 119 e 120) que foi entregue Ato Declaratório Ambiental em 25/09/2007. Ocorre que o ADA apresentado pelo contribuinte foi requerido junto ao IBAMA fora do prazo legal, definido pela Instrução Normativa n.º 256/2002, para o exercício

de 2006. Tal prazo expirou, para o exercício de 2006, em 31/03/2007, ou seja, seis meses após o prazo final para a entrega da DITR/2006, de acordo com as IN/SRF n.º 659/2006.

No que se refere aos valores informados na DITR/2007, considerando às áreas informadas no ADA protocolizado em 2007, totalizando 792,2 hectares de áreas de interesse ambiental e valores apurados no Laudo Técnico apresentado, foi mantida a área de preservação permanente originalmente declarada, retificada a área de reserva legal, de 612,7 hectares para 606,0 hectares e incluída área ocupada por florestas nativas totalizando 6,7 hectares. Além do exposto, com base no disposto pelo § 2º, art. 147 da Lei n.º 5.172/1966, e apuração apresentada no Laudo Técnico, foi retificada a área originalmente declarada como ocupada por pastagens, de 335,5 hectares para 285,0 hectares.

O contribuinte através da colação de julgado que o ADA apresentado, mesmo requerido junto ao IBAMA fora do prazo, deve ser admitido como meio de prova da existência da área de preservação permanente nele declarada, dado tanto o princípio da reserva legal (exigência por Instrução Normativa) quanto por haver *excesso de formalismo* pelo Fisco.

Sobre o princípio da reserva legal, a decisão de 1ª instância contra argumenta que a exigência de apresentação do ADA, além de constar de Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal, está prevista expressamente na Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000, art. 1º.

No caso, não restou comprovada entrega do ADA ao Ibama que fosse tempestivo para o Exercício 2006. Consta na Instrução Normativa IBAMA 76/2005:

Art. 9º O prazo de entrega do ADA será de 1º de janeiro a 31 de setembro do ano em exercício.

Parágrafo único. Excepcionalmente, o prazo de entrega do ADA relativo a DITR-2005 será até 31 de março de 2006 e para a DITR - 2006 o prazo será de 1º de abril a 30 de setembro de 2006.

De fato a exigência está prevista na Lei 6.938/1981:

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei nº 12.844, de 2013)

Vê-se que a *área de preservação permanente* e a de *reserva legal*, regidas à época do fato pela Lei 4.771/1965, possuem o seguinte regramento:

II - **área de preservação permanente**: área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III - **Reserva Legal**: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Sobre este ponto, existe discussão sobre saber se, quanto às áreas de preservação permanente, há isenção (a qual pode haver condições para sua fruição) ou não incidência (nesse caso, a lei apenas esclarece o campo de incidência constitucionalmente posto).

Desde 2000, a partir do disposto no art. 17 da Lei nº 6.938, consta:

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

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

O parágrafo é mandatório para que se admita a redução da base tributável de áreas a título de Preservação Permanente que constem no ADA entregue ao IBAMA. Todavia, cabem ainda duas observações:

Sobre a Área de Reserva Legal (ARL), há entendimento sumulado neste Conselho: se houver averbação na matrícula do imóvel, não há necessidade de apresentação do ADA.

Súmula CARF nº 122, Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Já sobre a Área de Preservação Permanente, a ausência do ADA, como único fundamento do lançamento fiscal, não deve ser impeditiva à exclusão. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional. Não há racionalidade para a atuação divergente da administração tributária, com decisões que possam

impulsionar a sucumbência nas ações judiciais. É desnecessária, portanto, a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à não incidência do ITR em relação às áreas de preservação permanente.

O contribuinte alega que faz prova da existência das áreas declaradas (APP e ARL) e comprova a sua existência, seja por ADA intempestivo, seja por Matrícula dos imóveis, seja por Termo de Averbação de área de Reserva Legal.

O Termo de Intimação Fiscal (fl. 05) solicita para ambos os Exercícios:

Matricula atualizada do registro imobiliário, com a averbação da área de reserva legal, caso o imóvel possua matricula ou cópia do Termo de Responsabilidade/Compromisso de Averbação da Reserva Legal ou Termo de Ajustamento de Conduta da Reserva Legal, acompanhada de certidão emitida pelo Cartório de Registro de Imóveis comprovando que o imóvel não possui matricula no registro imobiliário.

Em resposta, o contribuinte apresenta as Matrículas Atualizadas (fl. 25, 37-38) em que consta Termo de Compromisso de Conservação de Reserva Florestal Legal, o qual reproduzo:

Matrícula	Reserva Legal (ha)	Preservação Permanente (ha)	Citação no Registro
8.781	102,4	25,9 (sobreposta)	(fl. 37-38) “que a floresta ou forma de vegetação de 102,4000 hectares, considerada de Reserva Florestal Legal, existente no imóvel dos quais 25,9000 hectares são áreas de Preservação Permanente”
6.255	89,1	21,6 (sobreposta)	(fl. 39-40) “fica gravada como Reserva Florestal Legal no imóvel – objeto desta matricula a área de 89,1000has, correspondente a 56,11 por cento da área total do imóvel, dos quais 21,6000has, constitui-se de áreas de Preservação Permanente, computadas também como Reserva Florestal Legal, mantidas as limitações de uso relativa de Preservação Permanente e de Reserva Florestal Legal
8.730	22,0	7,6 (sobreposta)	(fl. 41-42) “fica gravada como Reserva Florestal Legal do imóvel denominado Fazenda serra negra – área 04, com área total de 33,800 has, localizado em Serra Negra, a área de 22,0000has, correspondendo a 65,09% da área total do imóvel, dos quais 7,60000has, constituindo-se de Áreas de Preservação Permanente, computadas como Reserva Florestal Legal, mantidas as limitações de uso relativas as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal Florestal”
6.455	82,4	36,4 (sobreposta)	(fl. 43-45) “fica gravada como Reserva Florestal Legal no imóvel objeto desta matrícula a área de 82,4800 has, correspondente a 35,19% da área total do imóvel, dos quais 36,4000 has constitui-se de áreas de Preservação Permanente, computadas também como Reserva Florestal Legal, mantidas as limitações de uso relativas as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Florestal Legal”

A Área de Preservação Permanente é de 180,2 ha, conforme laudo. Ocorre que, revisando os quatro Registros de Imóvel constantes no processo, é possível especificar que o total da Área de Reserva Legal é de 295,9 ha.

Deve-se, portanto, determinar o recálculo do tributo devido considerando a Área de Reserva Legal averbada de 295,9 ha, a Área de Preservação Permanente de 180,2 ha.

**Valor da Terra Nua. SIPT. Exigência de laudo de avaliação do imóvel, nos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II**

O contribuinte alega que não há necessidade de laudo de avaliação calcado na NBR 14.653 quando existirem outros elementos que comprovem o alegado pelo contribuinte. Também alega que foi fornecido Laudo técnico, Termo de Compromisso de Manutenção da Área de Preservação Permanente e o respectivo ADA (Ato Declaratório Ambiental), e, finalmente, que a área de Preservação Permanente foi aprovada pelo órgão estadual competente, qual seja o Instituto Ambiental do Paraná (IAP).

Quanto ao Valor da Terra Nua, VTN, o art. 14 da Lei n.º 9.393/1996 permite à fiscalização considerar valores constantes em sistema da Receita Federal, para apuração do VTN do imóvel. As tabelas de valores indicados no SIPT servem como referencial para amparar o trabalho de malha das declarações de ITR e somente são utilizados pela fiscalização se o contribuinte não lograr comprovar que o valor declarado de seu imóvel corresponde ao valor efetivo na data do fato gerador.

No Auto de Infração houve alteração do Valor da Terra Nua – VTN do imóvel para o apurado com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT, nos dois Exercícios (2006 e 2007), por ter a autoridade fiscal considerado que o laudo técnico apresentado não atende requisitos previstos na norma da ABNT para justificar o VTN declarado. Uma das alegações do contribuinte é que em nenhum momento teve acesso ao SIPT. Portanto, teve seu exercício de defesa prejudicado.

O arbitramento do VTN, com base no SIPT, está previsto no art. 14, da Lei n.º 9.393, de 1.996:

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 n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

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

Por sua vez, o art. 12, §1º da Lei 8.629/1993:

Art. 12. Considera-se justa a indenização que reflita o preço atual de mercado do imóvel em sua totalidade, aí incluídas as terras e acessões naturais, matas e florestas e as benfeitorias indenizáveis, observados os seguintes aspectos:

I - localização do imóvel;

II - aptidão agrícola;

III - dimensão do imóvel;

IV - área ocupada e ancianidade das posses;

V - funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.

§ 1º Verificado o preço atual de mercado da totalidade do imóvel, proceder-se-á à dedução do valor das benfeitorias indenizáveis a serem pagas em dinheiro, obtendo-se o preço da terra a ser indenizado em TDA.

§ 2º Integram o preço da terra as florestas naturais, matas nativas e qualquer outro tipo de vegetação natural, não podendo o preço apurado superar, em qualquer hipótese, o preço de mercado do imóvel.

§ 3º O Laudo de Avaliação será subscrito por Engenheiro Agrônomo com registro de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, respondendo o subscritor, civil, penal e administrativamente, pela superavaliação comprovada ou fraude na identificação das informações.

A utilização da tabela SIPT para verificação do valor de imóveis rurais ocorre quando o fiscalizado, depois de intimado, não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que tal valor fica sujeito a revisão quando o contribuinte comprova que seu imóvel possui características que o distingam dos demais imóveis do mesmo município. O arbitramento com base no SIPT tem previsão legal e deve ser aplicado nas situações tipificadas. Em especial no caso em tela, observa-se que constou do Termo de Intimação Fiscal (fl. 05 e 06) informação detalhada sobre os valores de terra nua médios indicados no SIPT para o município de localização do imóvel, por aptidão agrícola (fl. 23 e 24). Desta forma, voto pelo que a irrisignação contra o valor arbitrado se apresenta prejudicada.

Para configurar um laudo com fundamentação e grau de precisão II, como requerido pela autoridade fiscal, a NBR 14.653 da ABNT exige levantamento de elementos amostrais, com comprovação da situação de cada imóvel tomado como paradigma, tratamento estatístico, apresentação de fórmulas e dos parâmetros utilizados pelo profissional e outros itens necessários para configurar o rigor científico que se exige de trabalhos dessa natureza. O item 9.2.3.5, alínea “b”, da NBR 14653- 3, prevê que, para enquadramento nos graus de fundamentação II e III, é obrigatório que o Laudo contenha, “no mínimo, cinco dados de mercado efetivamente utilizados”. Os dados de mercado coletados devem, ainda, se referir a imóveis localizados no município do imóvel avaliado, contemporâneos à data do fato gerador do ITR.

(fl. 187-188) Observa-se ainda do laudo apresentado pelo contribuinte que esse considerou apenas levantamento de valores genéricos apurados por órgãos/entidades diversos, não contém comprovação da origem dos valores considerados e não considerou a situação específica do mercado de imóveis em cada Exercício, apesar de indicar que utilizou o Método Comparativo Direto de Dados de Mercado. Acrescente-se que considerou como amostra valores que seriam de ofertas de imóveis em leilão em anos posteriores aos aqui tratados, os quais, além de se referirem a imóveis localizados

em municípios diversos do ora tratado, não refletem, necessariamente, preço de mercado em situação normal de comércio. E as normas da ABNT não prevêm utilização de índice de variação monetária na aplicação de método comparativo de dados de mercado.

Sobre as exigências de laudo, também conforme a posição da 1ª instância, o contribuinte não apresentou outro laudo para suprir as deficiências citadas na autuação.

O contribuinte alega que a localização do imóvel dentro da APA de Guaraqueçaba garante a isenção tributária.

O Decreto que tratou da implementação da Área de Preservação Ambiental de Guaraqueçaba não isenta, de nenhuma forma, a área – vide os próprios artigos. Além de não trazer tal redação, mesmo que trouxesse, deve-se respeitar a legalidade estrita (art. 176 do CTN), é dizer, não compete a um Decreto isentar tributo.

Feitas essas considerações, considero que o laudo apresentado (fls. 55 e seguintes), especialmente dada a coleta de dados e pesquisa de valores – item 6 (fl. 65 e seguintes). O cálculo está justificado (fl. 67) em especial no Quadro IX – Cálculo da Nota Agronômica do Imóvel Avaliando (fl. 68). Deve-se, portanto, considerar o Valor da Terra Nua informado neste Laudo de Avaliação apresentado.

#### **Afastamento dos Juros de Mora e Multa, por importar a retificação em novo lançamento**

O contribuinte repisa a exigência do afastamento dos Juros de Mora e Multa calculados, ante a improcedência da majoração realizada e o afastamento daqueles por importar a retificação em novo lançamento.

A alegação não procede ao observarmos que a retificação foi justamente dos dados apresentados pelo contribuinte, que foram retificados pela Receita Federal no Auto de Infração (lançamento de ofício). O enquadramento legal (fls. 121 e 122) remetem a áreas de preservação permanente e de reserva legal indevidamente consideradas, e também à retificação da área de pastagens e o arbitramento do valor da terra nua. No que foi retificado a menor (Exercício 2007), igualmente não se trata de novo lançamento, pois o que ocorreu foi a redução da base de cálculo e não a incidência sobre nova de riqueza tributável.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para determinar o recálculo do tributo devido considerando a Área de Reserva Legal averbada de 295,90000ha, a Área de Preservação Permanente de 180,2 ha e, ainda, para considerar o Valor da Terra Nua informado no Laudo de avaliação apresentado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

Fl. 17 do Acórdão n.º 2201-009.756 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10980.004561/2010-25