



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.721699/2013-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-006.956 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de julho de 2020
Recorrente LUIZ FERNANDO MICHALAK SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. Inexistindo demonstração de preterição do direito de defesa, especialmente quando o contribuinte exerce a prerrogativa de se contrapor a acusação fiscal ou aos termos da decisão de primeira instância que lhe foi desfavorável, não se configura qualquer nulidade.

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

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

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

DITR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PARA RECONHECER ERRO DE FATO, OMISSÕES OU INEXATIDÕES. VERDADE MATERIAL.

É possível discutir, no contencioso tributário, em sede de questionamento do ITR lançado de ofício, o reconhecimento de erros, omissões ou inexatidões na DITR transmitida pelo contribuinte, especialmente relacionados a ausência de declaração de áreas ambientais, pois são de declaração obrigatória. A perda da espontaneidade não afasta a possibilidade de reconhecimento do erro de fato na lide instaurada, quando a matéria é tempestivamente controvertida, a tempo e modo adequados, pelo sujeito passivo, no entanto o reconhecimento do erro de fato, da omissão ou da inexatidão, para prevalência da verdade material, somente cabe ser acatado quando comprovado com documentos hábeis e idôneos, observada a legislação aplicável. Incabível o reconhecimento de áreas ambientais não declaradas originariamente na transmissão da DITR quando não estiver satisfatoriamente demonstrada.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

As Áreas de Preservação Permanente (APP) são de declaração obrigatória na DITR, porém, para seu reconhecimento, precisam ser demonstradas por meio de provas hábeis e idôneas. Havendo pontos obscuros no que se refere a sua comprovação, não se reconhece a APP.

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

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

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

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

FISCALIZAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. LAUDO. OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.

Cabe a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT, delineados de acordo com a aptidão agrícola do imóvel, se não existir comprovação, mediante laudo técnico, que justifique reconhecer valor menor. Somente se admite a utilização de laudo, como tal considerado, para determinação do VTN, se atender aos requisitos determinados na legislação para sua validade, prescindindo da comprovação do atendimento da norma da ABNT NBR 14.653-3. A avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14.653-3 da ABNT é ineficaz para afastar o valor da terra nua arbitrado com base nos dados do SIPT, pois o documento não se consubstancia propriamente em laudo técnico para fins de avaliação mercadológica, sendo caracterizado como mero parecer técnico para esta finalidade, logo não apresentando grau de fundamentação II, conforme exigido normativamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Fl. 4 do Acórdão n.º 2202-006.956 - 2ª Seju/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.721699/2013-13

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário, com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão n.º 03-072.931, datada de 31/01/2017, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR
Exercício: 2009

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo o contribuinte compreendido as matérias tributadas e exercido de forma plena o seu direito de defesa, não há que se falar em NULIDADE do lançamento, que contenha todos os requisitos obrigatórios previstos no Processo Administrativo Fiscal (PAF). A intimação feita por via postal, no domicílio do sujeito passivo, é válida, ainda que não conste a sua assinatura ou do seu representante legal, preposto ou mandatário. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

DA REVISÃO DE OFÍCIO – ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

Para ser excluída da área tributável do ITR, exige-se que essas áreas ambientais, requeridas pelo contribuinte, sejam objeto de Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA, além de que seja averbada tempestivamente em cartório a área de reserva legal.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/ha apontado no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, atenda a integralidade dos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, e a existência de características particulares desfavoráveis em relação aos imóveis circunvizinhos.

DAS ÁREAS DE PRODUTOS VEGETAIS, DE REFLORESTAMENTO E DE PASTAGENS – MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Consideram-se matérias não impugnadas as glosa das áreas declaradas de produtos vegetais, de reflorestamento e de pastagens, para o ITR/2009, por não terem sido expressamente contestadas nos autos, nos termos da legislação processual vigente.

DA PROVA PERICIAL.

A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, para fatos geradores ocorridos no exercício em referência, pertinente ao ITR, estão sumariados no relatório do acórdão objeto da irresignação, bem como nas peças que compõe o lançamento fiscal, tendo por base a desconsideração do VTN declarado pelo sujeito passivo arbitrando-o com base no SIPT, por aptidão agrícola, com o consequente aumento do VTN tributável, bem como glosou integralmente a área de produtos vegetais declarada, a área com reflorestamento informada e a área de pastagens declarada, conforme demonstrativo anexado nos autos.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal e o demonstrativo de apuração do imposto devido e da multa de ofício e juros de mora estão plenamente colacionados.

A verificação originou-se a partir da ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR, malha fiscal, tendo início com o termo de intimação para o contribuinte apresentar laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653-3 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo, bem como documentos comprobatórios da área de produtos vegetais, da área com reflorestamento e da área de pastagens.

Questão de direito controvertida

A controvérsia origina-se com a impugnação, na qual discorda do lançamento suplementar. Diz que a intimação inicial é nula e, portanto, todo o procedimento. Não concorda com a intimação por edital. Sustenta que houve equívoco no preenchimento da DITR, pois comprou o imóvel em leilão judicial e 100% das áreas são ocupadas por mata nativa, que se regenerou ao longo do tempo, sendo sua única destinação a visitação para fins ecológicos e/ou instituição de reserva legal. Por desconhecer as condições do imóvel, as declarações apresentadas não refletiram a realidade da área tributável. A avaliação decorre de perito judicial, logo o SIPT não é adequado. Advoga que o imóvel está em área de mata atlântica, conforme Declaração emitida pela EPAGRI – Empresa de Pesquisa Agropecuária de Santa Catarina, bem como levantamento topográfico planimétrico e laudo do perito judicial, elaborado para o leilão. Junta Declaração fornecida pelo Fisco Municipal de Morro Grande, onde os valores de avaliação retratam uma realidade em valores, de 2007 a 2013, que estão bem distantes daquela apresentada pelo SIPT. A área está em estágio avançado de regeneração, tendo sido dividida para utilização total, dividido em módulos, como reserva legal, já havendo matrícula nova, onde já existem reservas legais registradas. Requereu perícia.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* é negada a tese de nulidade por observar a autuação todos os rigorosos procedimentos do processo administrativo fiscal. Indeferiu-se a perícia. No mérito, é dito que o erro de fato pode ser reconhecido se comprovado e, após a análise, concluiu-se que a área de reserva legal ou coberta por florestas nativas não atendeu os requisitos legais.

Disse que não há ADA tempestivo, não há averbação tempestiva. Informa que observou uma averbação de 71,5 ha junto à Matrícula, em 18/10/2012, conforme Av.2.27.167, constante da Certidão de Inteiro Teor. Consigna que essa área foi aumentada para 94,6 ha, em

29/01/2013 (Av.4.27.167). Pondera que a citada retificação da área averbada deu-se em conformidade com o Termo de Averbação de Reserva Florestal – TARFL, de 29/10/2012, porém, todas as medidas são intempestivas para o exercício em referência ao lançamento suplementar, pelo que não se pode reconhecer o pleito do contribuinte.

É dito que a Declaração emitida pela Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A (EPAGRI) não sana a necessidade da averbação e do ADA. Consigna que há necessidade do ADA tempestivo para todas as áreas ambientais, inclusive para área coberta por florestas nativas (Mata Atlântica), além da averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

Em complemento a decisão de piso manteve o VTN arbitrado, sob o argumento de que não foi apresentado laudo técnico conforme ABNT e os trabalhos técnicos exibidos não estão de acordo com o grau de fundamentação e de precisão II da NBR 14.653-3, além de argumentar que a Declaração da Prefeitura Municipal de Morro Grande-SC não é hábil ao fim.

Finalizou afirmando que as áreas declaradas de produtos vegetais (10,0 ha), de reflorestamento (332,4 ha) e de pastagens (15,0 ha) glosadas não foram impugnadas, sendo mantidas as glosas e não havendo litígio neste ponto.

Do Recurso Voluntário e ratificação da questão controvertida

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera os termos da impugnação, requer nulidade do auto de infração e, no mérito, o cancelamento do lançamento. Reitera a perícia.

A defesa apresenta documentos novos, laudo e fotos.

Do sorteio eletrônico e multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito

Os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público.

Conforme disciplinado no Regimento Interno do CARF (RICARF), o processo foi sorteado eletronicamente tendo sido organizado em lote formado por multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito (lote de recurso repetitivo), sendo definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia.

Para os fins da Portaria CARF n.º 10.786, de 28 de abril de 2020, que regula a realização de reunião de julgamento não presencial, publicada no DOU de 29/04/2020, registro que constava no e-Processo, na data de indicação destes autos para pauta, valor cadastrado inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), enquadrando-se na modalidade de julgamento não presencial.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

- Preliminar de nulidade do lançamento

A defesa sustenta nulidade. Argumenta cerceamento de defesa e violação do contraditório. Não se conforma com a intimação que houve por edital em etapa do procedimento.

Pois bem. Não assiste razão a defesa. Ora, a notificação eletrônica prescinde de assinatura, ademais o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para autuar o contribuinte, especialmente em trabalho de revisão de declaração em malha fiscal. Noutro ponto, afirme-se que existe a plena descrição dos fatos, estando o lançamento bem delineado. Por outro prisma, a quantificação foi efetivada motivadamente. Isto não torna o ato nulo, mas possível de debater no mérito, inclusive para os fins do cálculo do imposto.

No que tangencia a intimação por edital, observo que ocorreu intimação prévia no endereço informado e cadastrado na Administração Tributária e só por ter sido improfícua é que se fez uso do edital, conforme Decreto n.º 70.235. De mais a mais, adoto trecho das razões de decidir da DRJ, por concordar com elas e não haver novos argumentos no recurso voluntário diversos do que foi trazido na impugnação. Peço vênia para transcrever:

Quanto à alegação do contribuinte de que não pôde apresentar os documentos exigidos, relacionando esse fato à ciência do lançamento por Edital, cumpre destacar que nem mesmo a ausência de intimação prévia acarreta prejuízo ao contribuinte e não implica nulidade ou violação aos princípios constitucionais do contraditório, do devido processo legal ou cerceamento do direito de defesa, uma vez que, depois de cientificado da exigência, o mesmo dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, o que ocorreu regularmente no presente caso.

Observe-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal. A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Nesse contexto, no caso concreto, não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que é justamente pela impugnação ora em análise que o contribuinte está exercendo o seu direito de defesa.

Pelo exposto, não prospera a alegação de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, pelo fato de o contribuinte alegar não ter recebido o Termo de Intimação, tampouco ter sido intimado da Notificação de Lançamento por meio de Edital.

Entendo que inexistente nulidade. Ora, no caso do ITR, diferente do que alega o recorrente, o ônus da prova das áreas isentas e das que reduzem o valor tributável, é do contribuinte, tanto na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto nos artigos 40 e 47 (*caput*) do RITR, consistente no Decreto n.º 4.382, de 2002, como na fase de impugnação, a teor do art. 28 do Decreto n.º 7.574, de 2011, atribuindo-se ao administrado o ônus de provar os fatos que tenha declarado, sendo-lhe outorgado a ampla defesa.

Aliás, o citado art. 40 do Decreto n.º 4.382, de 2002, dispõe que:

Art. 40. Os documentos que comprovem as informações prestadas na DITR não devem ser anexados à declaração, devendo ser mantidos em boa guarda à disposição da Secretaria da Receita Federal, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários relativos às situações e aos fatos a que se referiram (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único).

Veja-se que no presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 70 e 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, observada, especificamente, a Instrução Normativa que rege os procedimentos adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes em geral, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas.

Ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o contribuinte foi regularmente intimado, conforme previsões do Decreto n.º 70.235, a apresentar documentos necessários a comprovação do quanto declarado, dentro da normativa da Norma de Execução aplicada ao ITR, para fins de comprovação dos dados cadastrais informados na DITR, inclusive VTN, sob pena de realização do lançamento de ofício.

Ora, sendo o ônus da prova do quanto declarado do contribuinte, cumpre-lhe guardar ou produzir, conforme o caso, até a data de homologação do autolançamento, prevista no § 4.º do art. 150 do CTN, os documentos necessários à comprovação dos dados cadastrais informados na declaração (DIAC/DIAT) para efeito de apuração do ITR devido naquele exercício e apresentá-los à autoridade fiscal, quando assim exigido.

Para fins da declaração (DITR) é possível a mera prestação de informações, porém, em momento de auditoria, uma vez solicitada a comprovação, precisa o contribuinte exibir a documentação de suporte ao conteúdo declarado.

Registre-se que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de dados cadastrais informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), incluindo a subavaliação do VTN, autoriza o lançamento de ofício, regularmente formalizado nos termos do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996, combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN).

A reserva legal se comprova, para o exercício autuado, por meio da averbação.

Ademais, cabe ressaltar que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal, nos termos do art. 142, *caput*, e seu parágrafo único, do CTN. Assim, não tendo sido apresentado os documentos de prova relativos às áreas de interesse ambiental e nem Laudo Técnico, dentro do padrão da norma técnica da ABNT, assinado por engenheiro agrônomo ou florestal com registro da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), exigido para comprovação do declarado, não poderia a autoridade fiscal deixar de realizar o lançamento de ofício.

Também não se pode falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que o interessado teve oportunidade para comprovar dados e contestar os procedimentos fiscais, apresentando os documentos de prova e Laudo Técnico de Avaliação com o VTN do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do ano de referência e caracterização de área.

A oportunidade ocorreu quando da intimação fiscal inicial e, mais uma vez, por ocasião da impugnação administrativa, neste último caso de conformidade com o previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Competindo o ônus da prova ao contribuinte, não se pode falar em ausência de provas ou em lançamento baseado em presunção.

Obiter dictum, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído. A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento. A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, não torna o ato nulo, mas sim passível de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Apreciação de requerimento prévio a análise do mérito

- Documento novo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Diligência/Perícia e cerceamento de defesa

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

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

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

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

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

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

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

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

Mérito

- Considerações Gerais

De início, pondero que se cuida de lançamento de ofício do ITR, autorizado na forma do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996⁴.

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

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

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

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

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

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

- a) ~~de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989;~~
- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei 12.844, de 2013)
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprecáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela MP 2.166-67, de 2001)
- d) ~~sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei 11.428, de 2006)~~
- d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei 12.651, de 2012).
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei 11.428, de 2006)

⁴ Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

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

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

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei 11.727, de 2008)

III - VTNT, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do inciso II;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação da Lei 11.428, de 2006)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

a) sido plantada com produtos vegetais;

b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;

d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;

e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7.º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

§ 2.º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT.

§ 3.º Os índices a que se referem as alíneas "b" e "c" do inciso V do § 1.º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a:

a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

§ 4.º Para os fins do inciso V do § 1.º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.

§ 5.º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1.º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

§ 6.º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II - oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

~~§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei n.º 12.651, de 2012)~~

Vê-se, portanto, que, além das “Áreas de Preservação Permanente” (APP), as “Áreas de Interesse Ambiental” (Área de Reserva Legal – RL; Área de Servidão Florestal ou Ambiental – ASF/ASA; área de reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN; Área de declarado Interesse Ecológico – AIE; Áreas cobertas por Floresta Nativa ou vegetação natural – AFN; e Áreas alagadas para Usina Hidrelétricas – AUH), também chamadas de “Áreas de Utilização Limitada”, possuem significativa importância para a apuração do ITR. Isto porque, quando efetivamente comprovadas, corroboram para a redução do valor do ITR devido.

Daí ser necessário, quando se pretenda reduzir a área tributável, comprovar a existência de tais áreas, seja área de preservação permanente, seja de interesse ambiental. É certo que cada espécie de área tem o seu requisito próprio de comprovação.

Uma forma de iniciar essa demonstração, no que se refere a APP (área de preservação permanente), é fazer uso do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para possibilitar o ateste da área pelo órgão ambiental (Lei 6.938, art. 17-O), com o efeito de se presumir efetiva para o fim fiscal, caso não ocorra a vistoria ambiental específica (Lei n.º 6.938, art. 17-O, § 5.º).

Outrossim, para a área de reserva legal uma forma de comprová-la é averbá-la no registro público competente, para dar publicidade *erga omnes* e reconhecê-la, de modo incontinente, como tal (Lei 6.015, art. 167, II, itens 22, reserva legal).

Em complemento, cabe, inclusive, fazer uma breve explanação sobre Área de Preservação Permanente (APP), Área de Proteção Ambiental (APA, Área de declarado Interesse Ecológico – AIE) e Mata Atlântica (Floresta Nativa).

Pois bem. APP são áreas que em virtude da hidrografia, da topografia ou do tipo de acidentes geográficos específicos, coberta ou não por vegetação nativa, são definidas por lei como tal ou que pela destinação são assim declaradas por ato do Poder Público. É uma área que deve ser preservada sem exploração e ocupação. Elas gozam da isenção do ITR na forma da alínea “a” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, uma vez que imprestáveis para a exploração. A regência legal das APP consta do Código Florestal.

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

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

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

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

Ainda, é importante esclarecer que “Reserva Legal” não se confunde com APP, APA ou floresta nativa, vez que se trata de uma área destacada e destinada pelo proprietário do imóvel para fins de preservação ambiental, que varia sua extensão de acordo com o bioma em que localizada a propriedade e objetiva garantir a preservação da biodiversidade local. De toda sorte, pode e até deve nela existir florestas nativas e outras áreas de importância ambiental, mas, de per si, não se confundem. A Reserva Legal depende de instituição pelo proprietário e, por isso, ao tempo do lançamento, exigia-se a averbação, vez que era o modo de sua constituição.

Doravante, passo a enfrentar os específicos capítulos da controvérsia.

- Do erro de fato (verdade material)

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se a exigência de ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural). Adicionalmente, consta dos autos demonstrativo de apuração no qual se vê que a glosa foi efetivada sobre a “Área de Produtos vegetais” declarada de 10 hectares, “Área com Reflorestamento (Essência Exóticas ou Nativas)” declarada de 332,4 hectares e “Área de Pastagens” declarada de 15 hectares. A área total do imóvel é de 357,4 hectares. Não se declarou “Área de Preservação Permanente” (APP), não se declarou “Área de Reserva Legal”, não se declarou “Área coberta por Florestas Nativas” (por exemplo, mata atlântica). O VTN declarado foi glosado e arbitrado conforme o SIPT por ter sido considerado subavaliado o posto na DITR.

Todavia, de certo modo, o contribuinte alega *erro de fato*, pois sustenta inexistir a “Área de Produtos vegetais” declarada de 10 hectares, a “Área com Reflorestamento (Essência Exóticas ou Nativas)” declarada de 332,4 hectares e a “Área de Pastagens” declarada de 15 hectares. Haveria, em verdade, 100% de mata nativa, que se regenerou ao longo do tempo, área essa em estágio avançado de regeneração, tendo sido dividida em módulos, como reserva legal. A DRJ analisou a matéria, porém entendeu inexistir provas hábeis e idôneas.

De logo, pondero que o contribuinte pode pretender a revisão alterar o lançamento, face a verdade material, mediante apresentação de impugnação, conforme previsto no art. 145, I, do CTN, o que foi feito a tempo e modo, especialmente quando houver justificativa para tanto e, noutro norte, a DRJ tratou das matérias, por conseguinte entendo que há devolução da matéria para este Colegiado.

Veja-se que o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, dispõe no art. 16, inciso II, competir ao contribuinte fazer a prova do direito ou do fato afirmado, mas, doutro lado, o

princípio da verdade material, ou da liberdade na prova, que vigora no processo administrativo fiscal, confere ao julgador administrativo maior elasticidade na apreciação do conjunto probatório e na instrução, podendo, inclusive, determinar diligências.

Pondero, em continuidade, que esse princípio da verdade material está ligado ao princípio da legalidade, no qual o julgador deve buscar exatamente o que determina a lei, bem como guarda sintonia com o princípio do formalismo moderado, que dispensa formas rígidas para o contencioso administrativo fiscal, bastando as formalidades necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental, o que permite concluir que, para fins tributários, a verdade material deve prevalecer para imputar-se a correta subsunção, não valendo-se apenas de fatos constituídos que podem conter problemas, equívocos e não encontrar previsão na lei tributária para sua manutenção sustentada em mero formalismo.

Ademais, em minha ótica, a perda da espontaneidade, pelo início do procedimento fiscal, no contexto do ITR, simboliza que o contribuinte não pode pretender regularizar, de per si, o recolhimento do tributo sem as sanções que couberem, tampouco pode transmitir nova declaração para modificar, a seu exclusivo critério, o procedimento fiscalizatório em curso, porém a mensuração da base de cálculo e da alíquota devem guardar a todo tempo sintonia com a verdade material, especialmente porque na DITR devem constar a declaração de todas as áreas ambientais, cuidando-se de declaração obrigatória, inclusive tem a Administração Tributária o dever de revisar, inclusive de ofício, a DITR em casos de erro, omissões ou inexatidão, aliás pode a autoridade julgadora, face a prova dos autos, determinar a revisão/modificação do lançamento (CTN, 147, § 2.º, c/c art. 149, IV, V; art. 145, I, c/c art. 156, IX).

De mais a mais, o art. 14 da Lei n.º 9.393, relativa ao ITR, disciplina que: *“Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.”*

Deste modo, passo a revisitar as matérias em controvérsia, negadas pela DRJ.

- Área de Reserva Legal

Como afirmado em linhas anteriores, o recorrente pretende, em sede de contencioso, para aperfeiçoar a base de cálculo e alíquota do imposto, o reconhecimento de Reserva Legal na extensão total do imóvel. A DRJ não acolheu o pleito, aduziu inexistir o ADA e não restar demonstrada a averbação tempestiva.

Pois bem. A Reserva Legal para gozar da isenção ao ITR precisa, obrigatoriamente, da sua averbação à margem da matrícula do imóvel. A temática é pacífica no CARF. Logo, como não restou comprovada a averbação tempestiva, não faz jus o contribuinte a benesse. É que o art. 144 do CTN informa que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, que no caso é 1.º de janeiro de cada ano. Demais disto, a legislação que rege a caracterização da “reserva legal”, à época dos fatos, exige, para o seu reconhecimento, a averbação à margem da matrícula de registro de imóveis, conforme se depreende do § 2.º do art. 16 da Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, então ainda vigente, *in verbis*:

Art. 16, § 2.º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

Aliás, as alterações posteriores mantiveram a obrigatoriedade da averbação, a teor do art. 1.º da Medida Provisória n.º 2.166/2001, que, entre outras coisas, deu nova redação ao dispositivo acima transcrito, *verbo ad verbum*:

Art. 16, § 8.º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

Corroborando essa afirmação, hodiernamente, essa exigência consta informada no § 1.º do art. 12 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o ITR, consolidando a legislação do referido imposto. Veja-se:

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei n.º 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001).

§ 1.º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

Destarte, para a área de reserva legal ser considerada isenta é necessário a averbação na matrícula do imóvel e isto antes de ocorrido o fato gerador do ITR. A Declaração emitida pela Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A (EPAGRI) também não sana a necessidade da averbação tempestiva, anterior ao fato gerador.

De mais a mais, a Súmula CARF n.º 122 dispensaria o ADA para reconhecimento de área de Reserva Legal para fins de ITR, porém, desde que a Reserva Legal estivesse averbada, eis o teor do enunciado: “*A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).*”

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Áreas cobertas com florestas nativas

Como afirmado em linhas anteriores, o recorrente pretende, em sede de contencioso, para aperfeiçoar a base de cálculo e alíquota do imposto, o reconhecimento de Área coberta por Florestas Nativas consubstanciada em mata atlântica na extensão total do imóvel. Na verdade, o contribuinte confunde “reserva legal” (capítulo anteriormente apresentado) e “floresta nativa” (mata atlântica, área de utilização limitada), de toda sorte, para ampla resolução, analiso este capítulo, como ponto subsidiário ao anterior.

Pois bem. Não constam dos autos documentos suficientemente hábeis e idôneos para comprovar a existência de mata atlântica como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração (floresta nativa). Não há, por exemplo, um laudo de

caracterização florestal com elementos mais consistentes. Não se contém elementos para satisfazer a caracterização ambiental que alega atestar, falta relatório fotográfico de espécimes, maiores esclarecimentos acerca de vistoria, falta detalhes da caracterização da região (características ambientais de relevo, recursos hídricos, fauna, estado de preservação, estado de conservação ou nível de degradação ambiental), detalhamento das características da área, especificando e apontando e especialmente demonstrando com suporte probatório o grau da vegetação de porte florestal, da vegetação nativa de porte florestal na dita área ambiental protegida, do potencial ecológico da vegetação florestal, importância e grau de presença das espécies arbóreas nativas e nativas endêmicas e eventuais arbóreas exóticas invasoras e a topografia correlacionada ao trabalho de caracterização.

Declarações, meras cartografias, fotos genéricas sem detalhamento, afirmativas sem suporte, não são elementos suficientes para atestar o quanto alegado. Mesmo o laudo juntado com o recurso voluntário não detalha o necessário para a isenção ao ITR, pelo que não há como revisar a decisão da DRJ.

Os laudos técnicos colacionados não são aptos a comprovar tais áreas para fins de isenção, uma vez que não demonstrou documentos de suporte para a alegada mata atlântica. Vale dizer, o laudo não comprova suas conclusões, de modo que não pode ser utilizado para os fins de isenção do ITR, a teor da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, com suas alterações.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- VTN arbitrado

Como relatado, o recorrente se insurge contra o VTN arbitrado. Sustenta que juntou laudo, inclusive novo laudo com o recurso voluntário. Fala de perícia judicial e que o imóvel adveio de leilão.

De início, afirmo que o tema não é novo nesse Colegiado e esta Turma possui diversos precedentes exigindo o atendimento da norma ABNT NBR 14.653-3 nos laudos técnicos para fins de afastar o lançamento do VTN arbitrado, a teor do seguinte precedente de minha relatoria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2014

FISCALIZAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). SECRETARIA ESTADUAL. APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DO ARBITRAMENTO DO VTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. LAUDO. OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.

Cabe a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT, com valores fornecidos pela Secretaria Estadual da Agricultura e delineados de acordo com a aptidão agrícola do imóvel, se não existir comprovação, mediante laudo técnico, que justifique reconhecer valor menor. Somente se admite a utilização de laudo para determinação do VTN se este atender aos requisitos determinados na legislação para sua validade. A avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14.653-3 da ABNT é ineficaz para afastar o valor da terra nua arbitrado com base nos dados do SIPT.

Acórdão n.º 2202-005.968, de 04/02/2020.

Pois bem. Partindo para a análise concreta, efetivamente, não assiste razão ao recorrente na pretensão de afastar o arbitramento, pois o parecer técnico não se atenta a todos os requisitos obrigatórios para fins de avaliação, a exemplo da plena observação da norma NBR 14.653-3 da ABNT, deixando de apresentar fundamentação/grau de precisão II, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, com o seu posterior tratamento estatístico (regressão linear ou fatores de homogeneização), de forma a apurar o valor da terra nua do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do exercício em discussão, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80% (oitenta por cento).

O parecer, após detalhada análise, não contém o pleno requisito da NBR 14.653-3 da ABNT, especialmente a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, com o seu posterior tratamento estatístico (regressão linear ou fatores de homogeneização), de forma a apurar o valor da terra nua do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do exercício em discussão, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80% (oitenta por cento).

Desta forma, a irresignação contra o valor arbitrado se apresenta prejudicada. Ora, não comprova amostras utilizadas e aplicação do método comparativo de mercado. Não consta comprovação de efetivas negociações, de preços, de matrículas de imóveis vendidos, negociados, recortes de jornais da época ofertando imóveis. Aliás, a quantidade mínima seria cinco, conforme a norma da ABNT. Dito isto, para eventuais amostras ainda seria necessário informações das específicas características e demais dados e o tratamento deles.

É o caso de se reconhecer a incidência do item 9.1.2 da NBR 14.653-3, que estipula que o laudo que não atende os requisitos mínimos deve ser considerado parecer técnico, o que, neste caso, substancia que a avaliação ali constante não apresenta grau de fundamentação II, conforme exigido normativamente, não havendo como, em sede de julgamento, aceitar-se levantamento precário, inapto para alterar o lançamento.

A utilização dos dados relativos ao SIPT para o lançamento de ofício tem previsão legal. O SIPT é alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura dos Estados ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do Imposto Territorial Rural (ITR), não se constituindo em parâmetro alheio à realidade da região em que localizado o imóvel. Ademais, leva em conta a aptidão agrícola.

Portanto, quando constatada a potencial subavaliação do VTN utilizado pelo contribuinte, como acima relatado, cabe ao sujeito passivo, após intimado, a apresentação de laudo de avaliação do imóvel nos termos da NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), que trata das regras de avaliação de bens imóveis rurais, preferencialmente com fundamentação e grau de precisão II, acompanhado da respectiva anotação de responsabilidade técnica (ART) registrada no CREA, com vistas a contrapor o valor obtido no SIPT. Desta forma, se o sujeito passivo não apresentou o laudo com os cuidados devidos, não é cabível a revisão do lançamento arbitrado.

Veja-se que a NBR 14.653-3 assevera ser obrigatório, em qualquer grau de fundamentação, no mínimo, 3 (três) dados de mercado. Diz, outrossim, que devem ser efetivamente utilizados, o que denota deverem ser comprovados. Aliás, a normativa avança e menciona ser obrigatório nos graus de fundamentação II e III, pelo menos, 5 (cinco) dados de mercado, os quais, de igual modo, devem também ser efetivamente utilizados (itens 9.2.3.3 e

9.2.3.5). Neste diapasão, o laudo de avaliação apresentado descumpra as prescrições da norma de avaliação da ABNT, o que compromete a qualidade e a força probatória que se objetiva.

A própria norma da ABNT afirma que no caso de insuficiência de informações que permitam a utilização adequada do método comparativo direto de dados de mercado, o trabalho realizado não será classificado quanto à fundamentação e à precisão, mas pode ser considerado um parecer técnico (item 9.1.2, da NBR 14.653-3). Não se vê no parecer anexado, por exemplo, a aplicação de técnicas de homogeneização, a efetiva prova de valor de mercado.

Em relação a coleta de dados para elaboração do laudo, nota-se que requisitos exigidos no item 7.4 da NBR 14.653-3 não foram atendidos. Veja-se que o parecer de avaliação não observa os subitens 7.4.2 e 7.4.3 da NBR 14.653-3, vez que não comprovou ter buscado demonstrar possuir os dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliado, não diversificou as fontes de informações, não identificou e descreveu as características relevantes dos dados de mercado coletados, como também não consta do parecer informações sobre a situação mercadológica com dados do mercado relativos à oferta e o tempo de exposição da oferta no mercado.

7.4.2 Aspectos Qualitativos

Na fase de coleta de dados é recomendável:

- a) buscar dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliando;
- b) identificar e diversificar as fontes de informação, sendo que as informações devem ser cruzadas, tanto quanto possível, com objetivo de aumentar a confiabilidade dos dados de mercado;
- c) identificar e descrever as características relevantes dos dados de mercado coletados;
- d) buscar dados de mercado de preferência contemporâneos com a data de referência da avaliação.

7.4.3 Situação mercadológica

Na coleta de dados de mercado relativos a ofertas é recomendável buscar informações sobre o tempo de exposição no mercado e, no caso de transações, verificar a forma de pagamento praticada e a data em que ocorreram.

A coleta de dados se apresenta incompleta, não se observando os requisitos estabelecidos no subitem 7.4.3.3 da NBR 14653-3. Não se expõe os dados relativos as ofertas, bem com as características econômicas, físicas e de localização e, também, as fontes diversificadas:

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível. A necessidade de identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.

Portanto, o laudo não alcançou o grau de fundamentação II, pois não utilizou efetivamente um mínimo de cinco dados de mercado, como determinado pela NBR 14.653-3, alínea “b” do item 9.2.3.5.

Verifica-se, em suma, que o parecer de avaliação apresentou insuficiência de informações e não atendeu aos requisitos mínimos estabelecidos pela ABNT NBR 14.653-3.

Por fim, a avaliação judicial do imóvel não é contemporânea ao fato gerador do ITR em referência, doutro lado, não seguiu a NBR 14.653-3.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, aprecio os documentos juntados com o recurso voluntário, indefiro a perícia, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo incólume a decisão vergastada. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros