



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.729652/2014-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.106 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente LAUDEMIR ANTONIO DA COSTA LEME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2011

PRESCRIÇÃO.

O direito da autoridade administrativa de cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário. A constituição definitiva do crédito tributário só ocorrerá quando o contribuinte for cientificado da decisão administrativa da qual não caiba mais recurso.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RITO PROCEDIMENTAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46).

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

DECADÊNCIA. ITR. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ITR, imposto sujeito ao lançamento por homologação, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, caso não esteja comprovada a existência de pagamento antecipado.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente e reserva legal, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada

por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. LAUDO.

Para exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente é necessária a comprovação da existência efetiva das mesmas no imóvel rural comprovada através da apresentação de Laudo Técnico.

ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. EXCLUSÃO. ADA. NECESSIDADE.

A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória nos casos em que se pretenda excluir Área de Interesse Ecológico.

ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ISENÇÃO. ADA. ATO DE ÓRGÃO FEDERAL OU ESTADUAL. DECLARAÇÃO DE INTERESSE ECOLÓGICO. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA OBRIGATORIEDADE.

O benefício de exclusão da área de interesse ecológico da base de cálculo do ITR está condicionado à apresentação tempestiva do correspondente ADA e do Ato específico de órgão federal ou estadual declarando-a como de interesse ambiental.

ITR. VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). VALOR MÉDIO SEM APTIDÃO AGRÍCOLA. IMPOSSIBILIDADE.

Resta impróprio o arbitramento do VTN, com base no SIPT, quando da não observância ao requisito legal de consideração de aptidão agrícola para fins de estabelecimento do valor do imóvel.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer o VTN declarado pelo sujeito passivo. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 2401-010.104, de 01 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11080.729649/2014-93, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Pela notificação de lançamento, o contribuinte em referência foi intimado a recolher crédito tributário, relativo ao lançamento suplementar do ITR, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora, incidentes sobre o imóvel rural NIRF 2.630.625-5, com área total declarada de 480,0 ha, localizado no município de Mostardas - RS.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal, o demonstrativo de apuração do imposto devido e multa de ofício/juros de mora encontram-se nos autos.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR, iniciou-se com o termo de intimação, não atendido, para o contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- (i) Cópia do Ato Declaratório Ambiental – ADA, requerido tempestivamente ao IBAMA, e laudo técnico com ART/CREA, para comprovar a área de preservação permanente declarada, se essa estiver prevista no art. 2º do Código Florestal, e certidão do órgão competente, caso esteja prevista no seu art. 3º, com o respectivo ato do poder público;
- (ii) Ato específico de órgão competente que comprove a área de interesse ecológico informada, com certidão que discrimine a localização do imóvel;
- (iii) Laudo de avaliação do imóvel com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo; alternativamente, avaliações de Fazendas Públicas ou da EMATER.

Após análise da DITR, a autoridade autuante glosou integralmente as áreas declaradas de preservação permanente (192,0 ha) e de interesse ecológico (192,0 ha), além de desconsiderar o VTN informado de R\$ 48.000,00 (R\$ 100,00/ha) e arbitrá-lo com base no SIPT/RFB, com o consequente aumento das áreas tributável/aproveitável, do VTN tributável e da alíquota de cálculo, pela redução do GU, tendo sido apurado imposto suplementar.

Cientificado do lançamento, o contribuinte, por meio de representante legal, postou a impugnação com as seguintes alegações, em síntese:

- i. Discorre sobre a nulidade do referido procedimento fiscal, por não ter recebido intimação anterior para comprovar as referidas áreas ambientais isentas, com preterição ao seu direito de defesa, tendo ocorrido, ainda, a prescrição do ITR;
- ii. No mérito, informa estarem comprovadas essas áreas de preservação permanente e de interesse ecológico, conforme avaliação técnica da FEPAM, sendo prescindível o ADA tempestivo; também, contesta o VTN arbitrado com base no SIPT, por ser inconsistente e não condizer com a realidade da área;

- iii. Cita e transcreve legislação de regência e acórdãos do CARF, para referendar seus argumentos.
- iv. Diante do exposto, demonstradas a insubsistência e a improcedência do lançamento, o contribuinte requer seja acolhida a presente impugnação, para afastar a cobrança do ITR suplementar.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio de acórdão cujo dispositivo considerou **a impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

DA PRELIMINAR DE NULIDADE.

Tendo o procedimento fiscal sido instaurado de acordo com os princípios constitucionais vigentes, possibilitando ao contribuinte o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, é incabível a nulidade aventada.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE INTERESSE ECOLÓGICO.

Para serem excluídas da área tributável do ITR, exige-se que essas áreas ambientais declaradas tenham sido objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado em tempo hábil no IBAMA, além de ato específico emitido por órgão competente, para a área de interesse ecológico.

DO VALOR DA TERRA NUA - VTN.

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR, com base no SIPT/RFB, por não ter sido apresentado laudo técnico de avaliação com ART/CREA, conforme a NBR 14.653-3 da ABNT, demonstrando o valor fundiário do imóvel, à época do fato gerador do imposto, e suas peculiaridades desfavoráveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário, repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, além de ter tecido comentários sobre o acórdão recorrido.

Em sessão realizada no dia 30 de novembro de 2020, os membros do colegiado, por meio de Resolução decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] Com efeito, dentre outras alegações, o contribuinte pretende que seja revisto o VTN arbitrado, alegando estar em desacordo com o valor real de mercado.

Pois bem! Em síntese, podemos dizer que o VTNm/ha representa a média ponderada dos preços mínimos dos diversos tipos de terras de cada microrregião, observando-se nessa oportunidade o conceito legal de terra nua previsto na legislação de regência sobre o assunto, utilizando-se como data de referência o último dia do ano anterior ao do lançamento.

A utilização da tabela SIPT, para verificação do valor de imóveis rurais, a princípio, teria amparo no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996. Como da mesma forma, o valor do SIPT só é utilizado quando, depois de intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que tal valor fica

sujeito à revisão quando o contribuinte comprova que seu imóvel possui características que o distingam dos demais imóveis do mesmo município.

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

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

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

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

De fato, observando o questionamento encimado, faz-se imprescindível a análise da “tela SIPT”.

Disto isto, verifica-se que não foi juntada aos autos a “tela SIPT” constando as informações acerca da especificidade do valor utilizado pela auditoria fiscal.

Dessa forma, dada a argumentação do contribuinte e, ainda, que as informações do SIPT são indispensáveis para o deslinde da questão, devem os autos serem baixados em diligência a fim de que a autoridade competente junte aos autos as informações do SIPT para o exercício em análise que embasaram o procedimento fiscal em apreço.

Em seguida, o contribuinte deverá ser intimado do resultado da presente diligência para, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, apresentar, caso queira, sua manifestação.

Em atendimento ao determinado na Resolução, foi juntado aos autos documento, tendo sido constatado que o VTN arbitrado pela fiscalização no lançamento efetuado, foi apurado segundo dados do Município de Mostardas/RS, onde se localiza o Imóvel rural objeto do lançamento, **não havendo aptidões agrícolas cadastradas no exercício.**

Posteriormente, o contribuinte foi intimado acerca do resultado da diligência e não se manifestou.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Prescrição.

Em seu recurso, o contribuinte reitera a preliminar de “prescrição”, alegada em sua defesa.

Contudo, entendo que não há que se falar em prescrição, eis que somente terá início após a constituição definitiva do crédito tributário, o que não ocorre quando o crédito tributário está sendo discutido no processo administrativo. Em outras palavras, o direito da autoridade administrativa de cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário, que só ocorrerá quando o contribuinte for cientificado da decisão administrativa da qual não caiba mais recurso.

Também não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, devendo ser aplicado o entendimento preconizado pela Súmula CARF n.º 11, in verbis:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Dessa forma, rejeito a preliminar de “prescrição arguida pelo recorrente.

2.2. Nulidade do lançamento, ante a ausência de notificação prévia do lançamento.

Em seu recurso, o contribuinte reitera o pedido de nulidade do lançamento, em razão da ausência de notificação prévia do lançamento.

Afirma, pois, que no decorrer da instrução do Auto de Infração, o recorrente jamais recebeu qualquer notificação para dar conta de eventuais provas da situação da área rural, se de preservação permanente, e se de interesse ecológico, presumindo-se a nulidade absoluta, de pleno *jure*, notadamente é na instauração do contraditório que se oportuniza ao demandado, a possibilidade de produção das provas necessárias a regular instrução do feito.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, a participação do contribuinte nos atos de fiscalização, preparatórios ao lançamento, não é condição imposta pela legislação para a constituição do crédito tributário.

A propósito, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46 - Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

O lançamento está acompanhado de toda documentação relevante para sua motivação, à qual a contribuinte teve pleno acesso, no curso do processo administrativo. Não procede assim o seu argumento de que houve cerceamento do direito de defesa por não ter acesso a estes documentos, mesmo porque o direito de defesa se exerce nas diversas instâncias administrativas de julgamento.

Nesse aspecto, há de se esclarecer que a condução das investigações por parte da autoridade lançadora é de exclusiva competência desta. Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia, com propriedade, dois momentos dentro do procedimento fiscal; o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...).

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte. (p. 194).

A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (p. 190).

Decerto, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Ao meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, arguida pelo contribuinte.

3. Prejudicial de Mérito – Decadência.

Em seu recurso, o contribuinte reitera o entendimento segundo o qual haveria ocorrido a decadência do crédito tributário.

A DRJ entendeu pela improcedência da alegação, sob o entendimento de que a constatação da inexistência do cumprimento da obrigação principal ou, ainda, de pagamento em atraso realizado após o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no que diz respeito ao ITR, deslocaria a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - regra geral em se tratando de decadência -, conforme disposto no art. 173, inciso I, do CTN. É de se ver os seguintes excertos do voto proferido pela DRJ:

[...] Considerando-se que o fato gerador do ITR/2009 ocorreu em 01/01/2009 e que o pagamento do imposto devido não foi feito no exercício de apuração, tendo a entrega dessa DITR/2009 ocorrido em 23/09/2010 (fls. 04), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial deslocou-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (01/01/2010), estendendo-se o direito de a autoridade administrativa constituir crédito tributário suplementar até 31/12/2014 (art. 173, I, do CTN).

Portanto, por ter o lançamento suplementar do ITR/2009 sido efetuado em 29/09/2014 (fls.04), e por considerar-se esse lançamento perfeito e acabado com a sua notificação regular ao sujeito passivo, ocorrida em 09/10/2014 (AR/fls. 40), entendendo que deva ser desconsiderada a tese de decadência, pois o direito de a Fazenda Nacional efetuar esse lançamento extinguir-se-ia apenas em 01/01/2015.

Dessa forma, tendo o crédito tributário em questão sido formalizado antes do prazo decadencial de cinco anos, previsto no inciso I do art. 173 da Lei nº 5.172/1966 – CTN, deve ser mantido o respectivo lançamento.

Pois bem. Conforme consta no documento de e-fl. 40, o contribuinte tomou ciência da Notificação de Lançamento em epígrafe, referente ao exercício 2009, no dia 09/10/2014.

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Apesar da juntada de inúmeros documentos nos autos, não vislumbro como comprovada a antecipação de pagamento do ITR relativo ao exercício em epígrafe, ainda que parcial. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ITR, imposto sujeito ao lançamento por homologação, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, eis que não comprovada a existência de pagamento antecipado.

A propósito, o DARF de e-fls. 73 e ss, apesar de estar acompanhado do comprovante de agendamento bancário, diz respeito ao período de apuração 01/01/2014, sendo que o presente lançamento diz respeito ao exercício 2009, não servindo, portanto, como prova da antecipação de pagamento para o caso dos autos.

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2009, verifico que o fato gerador ocorreu em 01/01/2009, de modo que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, é o dia 01/01/2010, por ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN). Dessa forma, a autoridade administrativa tem até o dia 31/12/2014 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento em 09/10/2014 (e-fl. 40), não há que se falar na decadência do presente crédito tributário, eis que o lançamento ocorreu dentro do prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

4. Mérito.

Antes de aprofundar no mérito da questão posta, é preciso esclarecer que a controvérsia recursal diz respeito aos seguintes pontos: (i) reconhecimento da isenção da área de preservação permanente declarada; (ii) reconhecimento da isenção da área de interesse ecológico declarada; (iii) alteração do VTN apurado pela fiscalização.

Ao que se passa a analisar.

4.1. Área de Preservação Permanente.

Em seu recurso, o contribuinte pugna pelo reconhecimento da isenção da área de preservação permanente declarada (192,0 ha), sob os seguintes fundamentos: (i) não há necessidade de comprovação da área de preservação permanente, ficando o autor da declaração responsável em caso de restar comprovado que a declaração não é verdadeira; (ii) desnecessidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Pois bem. A teor do disposto nos arts. 150 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, independentemente de prévio procedimento da fiscalização. A bem da verdade, não há necessidade de comprovação das informações utilizadas para apuração do imposto, seja na data de ocorrência do fato gerador do tributo ou na apresentação da DITR e pagamento do tributo, ou mesmo previamente a essas datas. Contudo, atribui-se ao contribuinte a responsabilidade pela correta apuração do imposto.

No procedimento de fiscalização foi solicitado ao contribuinte que apresentasse laudo técnico com identificação do imóvel através de memorial descritivo e indicação das áreas de preservação permanente nele existentes, além de certidão do órgão público competente no caso de existência de áreas enquadradas no art. 3º da Lei citada, e cópia do ADA apresentado ao Ibama, tendo sido glosada as áreas assim declaradas, por falta de comprovação.

No tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Para as áreas de preservação permanente, portanto, apesar de ser desnecessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), sua existência deve ser

comprovada com a apresentação de 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 (Código Florestal), com as alterações da Lei n.º 7.803/1989, a área se enquadra. São consideradas de preservação permanente as áreas definidas nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 4.771/1965, e há necessidade de identificação dessas áreas por meio de laudo técnico, com indicação dos dispositivos legais em que se enquadram, tendo em vista que, para as indicadas no art. 3º, também é exigida declaração por ato do Poder Público, consoante previsão nele contida.

No caso em questão, sequer foi apresentado laudo técnico que discriminasse as áreas de preservação permanente supostamente existentes no imóvel. Não é possível acatar como prova, fotos extraídas do “google earth” ou documentos sobre o empreendimento, mas que sequer fazem referência à área e a sua correspondente delimitação.

Dessa forma, os argumentos apresentados pelo contribuinte, desacompanhados de provas, não têm o condão de reverter a conduta relatada nos autos e nem de eximi-lo da obrigação legal, porquanto nenhum documento contundente foi ofertado para fazer prova da existência da área de preservação permanente declarada.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

A propósito, cumpre destacar, ainda, que compete ao sujeito passivo o ônus de comprovar a isenção das áreas declaradas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da existência da área declarada, mas, sim, à recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização.

Dessa forma, como o contribuinte não apresentou a documentação solicitada pela fiscalização, reputo como correta a glosa da área declarada como de preservação permanente, por falta de comprovação.

4.2. Área de Interesse Ecológico.

Em seu recurso, o contribuinte pugna pelo reconhecimento da isenção da área de interesse ecológico declarada (192,0 ha), sob os seguintes fundamentos: (i) a declaração de área de interesse ecológico foi realizada de acordo com estudo realizado pela FEPAM; (ii) desnecessidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Pois bem. Sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, dentro do prazo legal, no tocante às áreas de interesse ecológico, cumpre esclarecer, o que dispõe a Lei nº 9.393/96, a respeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, conforme redação vigente à época do fato gerador:

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

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

(...)

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

a) de **preservação permanente e de reserva legal**, previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;

(...)

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental;(Redação dada pela Lei n.º 11.428, de 2006)

(...)

e) cobertas por **florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**;(Incluído pela Lei n.º 11.428, de 2006)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, 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)

O Decreto n.º 4.382/02, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, tratou da área tributável da seguinte forma:

Art.10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas(Lei n.º9.393, de 1996, art. 10, §1º, inciso II):

I-de preservação permanente(Lei n.º4.771, de 15 de setembro de 1965-Código Florestal, arts. 2ºe 3º, com a redação dada pelaLei n.º7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II-de reserva legal(Lei n.º4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pelaMedida Provisória n.º2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III-de reserva particular do patrimônio natural(Lei n.º9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21;Decreto n.º1.922, de 5 de junho de 1996);

IV-de servidão florestal(Lei n.º4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória n.º2.166-67, de 2001);

V-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 nos incisos I e II do caput deste artigo(Lei n.º9.393, de 1996, art. 10, §1º, inciso II, alínea "b");

VI-comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual(Lei n.º9.393, de 1996, art. 10, §1º, inciso II, alínea "c").

§1ºA área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§2ºA área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural-DITR.

§3ºPara fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I- ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental-ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis-IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo(Lei nº6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, §5º, com a redação dada peloart. 1ºda Lei nº10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II-estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1ºde janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no §3ºe, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis(Lei nº6.938, de 1981, art. 17-O, §5º, com a redação dada peloart. 1ºda Lei nº10.165, de 2000).

Ademais, o artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a prever:

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

§ 1o-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

Pela interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, e § 7º da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei nº 6.938/81, **entendo que cabe a exigência do ADA para fins de isenção do ITR, em relação às áreas 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 nos incisos I e II do caput do artigo 10 do Decreto nº 4.382/02.

Na hipótese acima, sendo o ADA exigido para fins de fruição da isenção, não cabe ao julgador afastar sua obrigatoriedade, invocando o princípio da verdade material, mormente em se tratando de exigência atinente ao ITR, de caráter nitidamente extrafiscal e que almeja a proteção do meio ambiente aliada à capacidade contributiva. Isso porque, muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Dessa forma, este argumento, por si só, é suficiente para rejeitar a pretensão do contribuinte, de ter o reconhecimento da isenção da área de interesse ecológico declarada.

Para além do exposto, no caso em questão, também sequer foi apresentado laudo técnico que discriminasse as áreas de interesse ecológico supostamente existentes no imóvel. Não é possível acatar como prova, fotos extraídas do “google earth” ou

documentos sobre o empreendimento, mas que sequer fazem referência à área e a sua correspondente delimitação.

Em outras palavras, sequer é possível atestar que a área declarada pelo contribuinte é, de fato, área de interesse ecológico.

Dessa forma, os argumentos apresentados pelo contribuinte, desacompanhados de provas, não têm o condão de reverter a conduta relatada nos autos e nem de eximi-lo da obrigação legal, porquanto nenhum documento contundente foi ofertado para fazer prova da existência da área de preservação permanente declarada.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

A propósito, cumpre destacar, ainda, que compete ao sujeito passivo o ônus de comprovar a isenção das áreas declaradas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da existência da área declarada, mas, sim, à recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização.

Dessa forma, como o contribuinte não apresentou a documentação solicitada pela fiscalização, reputo como correta a glosa da área declarada como de interesse ecológico, por falta de comprovação.

4.3. Do Valor da Terra Nua (VTN) apurado pela fiscalização.

No caso dos autos, a autoridade autuante considerou ter havido subavaliação no cálculo do VTN declarado para o ITR/2009, R\$ 48.000,00 (R\$ 100,00/ha) e arbitrou-o em R\$ 994.228,00 (R\$ 2.071,31/ha), com base no SIPT/RFB (fls. 10), instituído em consonância com o art. 14 da Lei nº 9.393/1996, observando-se o art. 3º da Portaria/SRF nº 447/2002 e o item 6.8. da NE/COFIS nº 02/2010, aplicável à execução da malha fiscal desse exercício.

Em seu recurso, o contribuinte mantém sua linha de defesa, arguindo que o valor do imóvel do suposto fato gerador seria aquele declarado, não sendo possível aceitar o arbitramento do VTN com base no SIPT/RFB, a pretexto de que não foi apresentado laudo técnico de avaliação com ART/CREA.

Sobre este ponto, entendo que a decisão de piso merece ser reformada.

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

Ora, se a fixação do VTNm não teve por base esse levantamento (por aptidão agrícola), o que está comprovado nos autos, já que a autoridade fiscal lançadora se utilizou do VTN médio das DITRs entregues no município, então não se cumpriu o comando legal e o VTNm adotado para proceder ao arbitramento pela autoridade lançadora não é legítimo, sendo inservível para o fim da recusa do valor declarado ou pretendido pelo contribuinte (Vide Acórdão nº 2401-006.632 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Relator: Rayd Santana Ferreira).

Nesse sentido é a jurisprudência pacífica deste Conselho, vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2005

VTN-VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO. SIPT-SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS. VALOR MÉDIO DAS DITR. AUSÊNCIA DE APTIDÃO AGRÍCOLA.

Incabível a manutenção do arbitramento com base no SIPT, quando o VTN é apurado adotando-se o valor médio das DITR do município, sem levar-se em conta a aptidão agrícola do imóvel.

(Acórdão CSRF: 9202-005.614, de 29/06/2017)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Exercício: 2005

ITR. VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). VALOR MÉDIO SEM APTIDÃO AGRÍCOLA. IMPOSSIBILIDADE.

Resta impróprio o arbitramento do VTN, com base no SIPT, quando da não observância ao requisito legal de consideração de aptidão agrícola para fins de estabelecimento do valor do imóvel.

VTN/HECTARE. APURAÇÃO DA BASE DO ITR. UTILIZAÇÃO DE VALOR DO VTN DESCRITO EM LAUDO PELO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE Uma vez rejeitado o valor arbitrado através do SIPT, porém tendo sido produzido laudo pelo contribuinte que apresenta valor de VTN/hectare maior do que aquele declarado, deve-se adotar o valor do laudo, restando como confessada e incontroversa a diferença positiva entre este laudo e o valor declarado.

(Acórdão CSRF: 9202-005.436, de 27/04/2017).

No caso concreto, em atendimento ao determinado na Resolução, foi juntado aos autos o documento de e-fl. 159, tendo sido constatado que o VTN arbitrado pela fiscalização no lançamento efetuado, foi apurado segundo dados do Município de Mostardas/RS, onde se localiza o Imóvel rural objeto do lançamento, alcançando o montante de R\$ 2.071.31, **não havendo aptidões agrícolas cadastradas no exercício.**

Assim, resta impróprio o arbitramento do VTN, com base no SIPT, quando da não observância ao requisito legal de consideração de aptidão agrícola para fins de estabelecimento do valor do imóvel.

Diante do entendimento de que o VTN médio utilizado pela autoridade fiscal lançadora não cumpre as exigências legais determinadas pela legislação de regência, deve ser restabelecido o VTN declarado pelo sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de restabelecer o VTN declarado pelo sujeito passivo.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer o VTN declarado pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente Redatora