



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720153/2014-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.393 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2020
Recorrente BIOCONS EMPREENDIMENTOS SUSTENTAVEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009, 2010, 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se incontroversa a matéria não expressamente contestada pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009, 2010, 2011

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Para fins de dedução da área tributável pelo ITR, o contribuinte deve comprovar a existência, em seu imóvel, de área que se enquadre nos requisitos previstos na lei para ser considerada como uma área de preservação permanente. Esta comprovação pode ser feita mediante Laudo Técnico emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica e que cumpra os requisitos das Normas ABNT.

ITR. EXCLUSÃO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO EM MATRÍCULA. NECESSIDADE.

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Quando demonstrada a existência de averbação da área de reserva legal antes do fato gerador do ITR, deve a mesma ser acatada até o limite da área expressamente gravada.

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

A partir do exercício 2001, 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.

Apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte, que dispensa a discussão acerca a apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.65/2012.

ITR. VALOR DA TERRA NUA. SIPT.

Não tendo sido apresentado pelo contribuinte laudo técnico que ampare, inequivocamente, nos termos da legislação, os valores declarados, ou ainda quando não mereça fé o laudo apresentado, é correto o procedimento fiscal que arbitre o Valor da Terra Nua com base no Sistema de Preços de Terras desenvolvido pela Receita Federal do Brasil para este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário acolhendo a exclusão de uma área de reserva legal de 102,79ha.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 255/266, interposto contra decisão da DRJ em Brasília/DF de fls. 228/249, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR conforme descrito no auto de infração de fls. 42/48, lavrado em 28/11/2014, relativo ao exercício de 2009 a 2011, com ciência da RECORRENTE em 02/12/2014, conforme AR de fl. 54.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 172.338,77 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fls. 44/47, a contribuinte não comprovou: (i) a área de Preservação Permanente; (ii) a área de Reserva Legal; (iii) a Área de Interesse Ecológico; e (iv) o valor da terra nua – VTN declarado.

A autoridade fiscal, em síntese, fez ponderações sobre as mencionadas áreas isentas do ITR e os requisitos para a sua dedução, e concluiu que “*dessa forma, para gozo do benefício de redução do imposto sobre a propriedade territorial rural, é imprescindível que as respectivas áreas, tenham sido objeto de ADA, protocolado, no prazo legal, no IBAMA, além de estarem corretamente caracterizadas e enquadradas à luz da legislação vigente*”. Ou seja, além

da falta do ADA, apontou que não houve a efetiva comprovação de tais áreas (averbação da ARL, laudo técnico no caso da APP e ato específico do órgão competente federal ou estadual, para área de interesse ecológico).

Assim, a área de Preservação Permanente (96,30 ha), a área de Reserva Legal (240,00 ha) e a área Interesse Ecológico (100,00 ha) declaradas, foram integralmente glosadas nos três exercícios fiscalizados, de acordo com o demonstrativo de apuração do imposto devido de fls. 35/37, o que provocou na consequente alteração do grau de utilização de 100% para 7,43%, conforme tabelas abaixo:

#	Discriminação	Unidade	Valores Declarados	Valores Apurados
1	Área Total do Imóvel	ha	471,30	471,30
2	Área de Preservação Permanente	ha	96,30	0,00
3	Área de Reserva Legal	ha	240,00	0,00
4	Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	ha	0,00	0,00
5	Área de Interesse Ecológico	ha	100,00	0,00
6	Área de Servidão Florestal ou Ambiental	ha	0,00	0,00
7	Área Coberta com Florestas Nativas	ha	0,00	0,00
8	Área Tributável	ha	35,00	471,30
9	Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	ha	0,00	0,00
10	Área Aproveitável	ha	35,00	471,30
11	Área de Produtos Vegetais	ha	35,00	35,00
12	Área em Descanso	ha	0,00	0,00
13	Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas)	ha	0,00	0,00
14	Área de Pastagens	ha	0,00	0,00
15	Área de Exploração Extrativa	ha	0,00	0,00
16	Área de Atividade Granjeira ou Aquícola	ha	0,00	0,00
17	Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagens por Calamidade Pública	ha	0,00	0,00
18	Área Utilizada pela Atividade Rural	ha	35,00	35,00
19	Grau de Utilização (%)	%	100,00	7,43

Por sua vez, devidamente intimada para comprovar o VTN declarado no valor de R\$ 236.762,42 nos exercícios 2010 e 2011, a contribuinte não apresentou qualquer laudo de avaliação (no exercício 2009, o VTN declarado foi de R\$ 0,00). Assim, foi adotado o VTN presente no SIPT para o município sede do imóvel, em valores diferentes para as áreas utilizadas pela atividade rural (valor maior) e o restante da área não utilizada, conforme abaixo (fl. 46):

Com base nestes dados, o valor adotado para fins de retificação para as áreas originalmente declaradas como ocupadas por produtos vegetais, foi de R\$ 6.000,00/hectare no exercício 2009, de R\$ 7.500,00/hectare no exercício 2010 e de R\$ 9.000,00/hectare no exercício 2011 (valor para terras mistas mecanizáveis), para as demais áreas do imóvel rural, foi adotado o valor de R\$ 1.500,00, no exercício 2009, R\$ 1.100,00/hectare no exercício 2010 e de R\$ 1.200,00 em 2011 (valor para terras mistas inaproveitáveis).

Deste modo, o VTN, para os exercícios de 2009, 2010 e 2011, foram arbitrados nos montantes respectivos de R\$ 864.449,58, R\$ 742.430,00 e R\$ 838.560,00, conforme tabela abaixo:

2009 – fls. 35

20	Valor Total do Imóvel	R\$	276.762,42	1.141.212,00
21	Valor das Benfeitorias	R\$	40.000,00	40.000,00
22	Valor das Culturas, Pastagens e Florestas Plantadas	R\$	236.762,42	236.762,42
23	Valor da Terra Nua	R\$	0,00	864.449,58
24	Valor da Terra Nua Tributável	R\$	0,00	864.449,58
25	Alíquota (%)	%	0,10	3,30
26	Imposto Devido	R\$	10,00	28.526,84

2010 – fls. 36

20	Valor Total do Imóvel	R\$	276.762,42	782.430,00
21	Valor das Benfeitorias	R\$	40.000,00	40.000,00
22	Valor das Culturas, Pastagens e Florestas Plantadas	R\$	0,00	0,00
23	Valor da Terra Nua	R\$	236.762,42	742.430,00
24	Valor da Terra Nua Tributável	R\$	17.567,77	742.430,00
25	Alíquota (%)	%	0,10	3,30
26	Imposto Devido	R\$	17,56	24.500,19

2011 – fls. 37

20	Valor Total do Imóvel	R\$	276.762,42	878.560,00
21	Valor das Benfeitorias	R\$	40.000,00	40.000,00
22	Valor das Culturas, Pastagens e Florestas Plantadas	R\$	0,00	0,00
23	Valor da Terra Nua	R\$	236.762,42	838.560,00
24	Valor da Terra Nua Tributável	R\$	17.567,77	838.560,00
25	Alíquota (%)	%	0,10	3,30
26	Imposto Devido	R\$	17,56	27.672,48

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 57/94 em 29/12/2014, acompanhada de documentos de fls. 95/217. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Brasília/DF, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 02/12/2014 (AR de fl. 54), o contribuinte, por meio de seu representante legal (fls. 103/105), apresentou a impugnação de fls. 57/94, em 29/12/2014 (fls. 57), exposta nesta sessão. Em síntese, alegou e requereu o seguinte:

- fez um relato da ação fiscal, ressaltando que não recebera o Termo de Intimação, pois teria sido entregue à pessoa desconhecida, fato que leva à anulação do processo administrativo, uma vez que seu direito de defesa estaria cerceado na origem;
- insurge-se contra o fato de a fiscalização ter-lhe pedido diversos documentos referentes ao imóvel, inclusive do ADA, uma vez que não existe lei que exija a entrega dessa documentação, ainda mais porque esse pedido se repete para os exercícios de 2009, 2010 e 2011;
- a Matrícula do imóvel, de nº 3.714, detalha as áreas de preservação permanente e de reserva legal, que estão devidamente averbadas;
- discorre sobre a definição das áreas de preservação permanente e de reserva legal;

- entende que os documentos e mapas fornecidos pelo ICMBio e pelo IAP, além das Declarações desses órgãos, são suficientes para comprovar que o imóvel faz parte de uma teia maior de proteção ambiental, estando inserido na área de entorno imediato do Parque Nacional Saint-Hilaire/Lange e do Parque Nacional Guaricana, estando isento do ITR;
- afirma que o imóvel está incluído no mapa e nas assertivas da Portaria do Ministério do Meio Ambiente nº 09, de 23/01/2007, bem como no Mapa das Áreas Prioritárias para a Conservação da Biodiversidade no Estado do Paraná, aprovado pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente – SEMA e pelo IAP;
- reitera que o imóvel está inserido na Área de Proteção Ambiental (APA) de Guaratuba, Unidade de Conservação criada pelo Decreto estadual nº 1.234, de 27/03/1992, que conta com Plano de Manejo e Zoneamento Ecológico-Econômico, devidamente aprovados em 2006, integrando a Zona de Conservação C6 - Rio Sagrado – Sambaqui, onde as normas de uso e ocupação de solo são rigorosas quanto à conservação da natureza;
- requer seja realizada perícia com emissão de Laudo Técnico e Parecer Técnico, não só para a avaliação do valor da terra nua, mas também verificando os tipos de solo e de vegetação do imóvel;
- sugere nome de profissional para realizar a perícia requerida, bem como os quesitos a serem analisados;
- informa que o imóvel havia sido adquirido recentemente, com o objetivo de preservar a natureza, portanto, sem fins econômicos;
- questiona a razão de elaborar um Laudo de Avaliação, visto que o imóvel, em sua totalidade, corresponde à área não tributável;
- os valores de terra nua arbitrados pela fiscalização são completamente incompatíveis com a realidade do imóvel;
- informa que apesar de estar em constante contato com os técnicos do IAP e das demais Instituições de cunho ambiental, inclusive em articulações para projetos conjuntos de proteção ambiental mais amplos, ainda não constituiu, formal e oficialmente, a RPPN, ou seja, a Unidade de Conservação cujo título lhe assegurará a integral aceitação da isenção do ITR;
- afirma que mesmo o Termo de Intimação tendo sido entregue a terceiro desconhecido, solicitou à RFB dilação de prazo para que pudesse tentar atender a demanda da fiscalização, entretanto, com o exíguo tempo fornecido, não foi possível;
- insiste que o processo administrativo deve ser anulado por vício insanável, em virtude da ciência do Termo de Intimação ter sido dada à pessoa estranha, ou por ilegalidade das exigências não previstas em lei;
- ressalta que o ITR dos exercícios de 2009, 2010 e 2011 foi devidamente recolhido, não cabendo a infração descrita no auto de infração quanto à falta de recolhimento do citado imposto;
- a afirmativa de que as áreas de preservação permanente e de reserva legal não estão averbadas não é verdadeira, uma vez que na Matrícula nº 1.029 consta a averbação dessas áreas, por meio do Termo de Responsabilidade averbado em 20/03/1984, na AV.1/1.029;
- discorre sobre os aspectos do direito ambiental e da legislação correlata;
- apresenta os pontos de discordância:

- A anulação da intimação por ter sido feita a terceira pessoa, que não é parte do quadro associativo da Biocons;
- Os documentos estão à disposição da fiscalização, não existindo lei que exija do contribuinte a sua apresentação, tendo havido inversão no ônus da prova;
- A reserva legal está devidamente averbada na Matrícula e registrada junto ao SISLEG, no órgão estadual ambiental, o IPA, bem como as áreas de preservação permanente;
- O imóvel está inserido em Unidades de Conservação e é de especial interesse ecológico para a proteção de ecossistemas (documentos e mapas do ICMBio e do IAP);
- O imóvel é de especial interesse ecológico, sendo imprecavível para a atividade agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declarado por órgão ambiental (documentos e mapas do ICMBio e do IAP);
- Os DIAT e DIAC foram apresentados em tempo hábil, com as informações adequadas;
- Os valores utilizados para VTN são irreais frente às proibições de uso impostas pela legislação ambiental, em especial a Lei da Mata Atlântica;
- Inexiste a infração tributária, não havendo, portanto, fato gerador, nem obrigação tributária, tampouco o crédito tributário, sendo inverídica a afirmação que não houve recolhimento do ITR ao erário;
- O auto de infração não foi acompanhado de provas, como determina o art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

- por fim, requer:

- Anulação do auto de infração ou, como pleito alternativo, a realização de perícia no imóvel, indicando profissional e quesitos a serem verificados;
- Redução da penalidade que porventura venha a ser imposta;
- Protesta pela apresentação de todas as provas em Direito admitidas, em especial as testemunhais, periciais e a juntada posterior de documentos, em especial laudos técnicos e pareceres e o que mais for preciso para elucidar a veracidade dos fatos ora apresentados.

É o relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Brasília/DF julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 228/249):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009, 2010, 2011

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.

DO ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela autoridade fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, RESERVA LEGAL E DE INTERESSE ECOLÓGICO.

Essas áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, mesmo aquela comprovadamente averbada à margem da matrícula do imóvel, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, além da apresentação do Ato específico do órgão competente federal ou estadual reconhecendo as áreas do imóvel que são de interesse ecológico.

DA ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL (APA).

Para efeito de exclusão do ITR, não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas ou pretendidas, em caráter geral, por região local ou nacional, como os situados em APA, incluindo as áreas localizadas no Bioma Mata Atlântica, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.

DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR/2009/2010/2011 pela Autoridade Fiscal com base no SIPT, por falta de laudo técnico de avaliação, com ART devidamente anotada no CREA, e elaborado em consonância com as normas da ABNT (NBR 14.653-3), com fundamentação e grau de precisão II, demonstrando o valor fundiário do imóvel, à época do fato gerador do imposto, e suas peculiaridades desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão pretendida.

DA PROVA PERICIAL. DILIGÊNCIA.

A perícia ou diligência 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.

DA INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o Contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 31/05/2019, conforme AR de fl. 252, apresentou o recurso voluntário de fls. 255/266 em 21/06/2019 (por via postal – fl. 293).

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos apresentados em sua impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Nulidade da intimação

Conforme elencado no relatório fiscal, a contribuinte alega nulidade do auto de infração, pois a intimação postal para prestar esclarecimentos não teria sido enviada ao seu endereço correto e foi recebida por terceiro sem relação com a empresa, circunstância que culminou em violação à sua ampla defesa.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla

defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Pois bem, no presente caso, a RECORRENTE alega que houve cerceamento do direito de defesa, na medida em que não recebeu a intimação para apresentar os esclarecimentos solicitados, pois a intimação foi remetida para o endereço errado e foi recepcionada por pessoa alheia à BIOCONS, veja-se (fl. 255):

2.1 - Quanto ao entendimento da 1ª Turma expressado no Acórdão supra referido, atinente à validade e regularidade formal da intimação/notificação via correio/AR, supostamente enviada à BIOCONS não deve prosperar, pois, a intimação/**AR não foi remetida ao correto endereço da autuada e foi recepcionada e recebida por pessoa alheia** a BIOCONS, desconhecida e não autorizada a representar a empresa. Portanto, a suposta intimação inexistiu e foi ineficaz.

De início, cumpre esclarecer que é pacífico o entendimento desta turma que apenas após a lavratura do auto de infração é que se instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal. Até este momento, vigora a fase inquisitória, que é pautada pela investigação das condutas praticadas pelo fiscalizado. Neste momento, não há que se falar em direito à ampla defesa, na medida em que nada é imputado ao contribuinte. Veja-se:

ATOS ANTERIORES AO LANÇAMENTO. PRINCÍPIO INQUISITÓRIO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. O direito à ampla defesa e ao contraditório somente se instalam e são exercíveis no processo administrativo (governado pelo Decreto 70.235/72 e pela Lei n. 9.784/99), que se inicia com a pretensão resistida (contencioso).

(acórdão nº 2301006920, sessão de 16/1/2020)

Vale ressaltar que, s.m.j., é incorreto falar em absoluta ausência de ampla defesa na fase inquisitória, mas sim de “ampla defesa” mitigada, na medida em que é possível, em

caráter de exceção, que a ausência de determinados atos nesta fase implique na nulidade do lançamento. É, por exemplo, a hipótese de nulidade por ausência de intimação do titular da conta bancária no lançamento por omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário sem origem comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/1996).

Deste modo, existirá nulidade por cerceamento de defesa na fase inquisitória do auto de infração nos casos de lançamento por presunção, quando a legislação estabelece a necessidade da intimação prévia da contribuinte para prestar esclarecimentos.

Em consulta à descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 44/47, verifica-se que tanto a glosa das áreas de preservação permanente, reserva legal e interesse ecológico quanto o arbitramento do valor da terra nua foram realizados em razão da ausência de comprovação da RECORRENTE da idoneidade dos valores informados em sua DITR.

Neste contexto, é imperioso reconhecer que eventual nulidade da intimação para apresentação de esclarecimentos, ainda que ocorrida na fase inquisitiva do processo administrativo, teria o condão de causar prejuízos à RECORRENTE, posto que a falta de apresentação de informações foi interpretada em seu desfavor.

Resta saber, então, se no caso concreto foi nula, ou não, a intimação. Para tanto, analisaremos os dois argumentos da contribuinte, quais sejam, apresentação em endereço errado e recebimento por pessoa terceira.

Em consulta aos autos, verifica-se que a intimação foi direcionada para o seguinte endereço “*Rua Brasil Ribas Pinheiro Machado, nº 213, Bacacheri, Curitiba/PR, CEP nº 82.515-310*” (fl. 09).

Por sua vez, em consulta ao Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (fls.11), é possível observar que o endereço eleito pela RECORRENTE para entrega de correspondências é exatamente aquele a qual foi destinada a intimação, veja-se:

IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Nome Empresarial:	CNPJ: 40.197.675/0001-97
BIOCONS EMPREENDIMENTOS SUSTENTAVEIS LTDA ME	
Tipo Logradouro: RUA	
Logradouro: BRASIL RIBAS PINHEIRO MACHADO	
Número: 213	Compl.:
UF: PR	Município: CURITIBA
Bairro: BACACHERI	
CEP: 82515-300	
DDD/Telefone: ()	
Nome do Inventariante:	CPF:
Nome do Representante Legal:	CPF: 274.427.729-00
CELIA REGINA PISSINI BATAGLIN	
Pelo menos um dado do contribuinte constante nesta ficha é diferente do informado na respectiva ficha da declaração de 2008? Sim	

Alerta-se que, nos termos do art. 6º, § 3º da Lei nº 9.393/1996, as intimações relacionadas ao ITR serão realizadas no endereço indicado pelo contribuinte em sua DIAC:

Art. 6º O contribuinte ou o seu sucessor comunicará ao órgão local da Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR - DIAC, as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel, bem como qualquer alteração ocorrida, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.
(...)

§ 3º Sem prejuízo do disposto no parágrafo único do art. 4º, o contribuinte poderá indicar no DIAC, somente para fins de intimação, endereço diferente daquele constante do domicílio tributário, que valerá para esse efeito até ulterior alteração.
(Grifou-se)

Portanto, diferentemente do que tenta imputar a RECORRENTE, o endereço ao qual foi destinada a intimação foi correto, na medida em que a mesma foi direcionada para o endereço informando em sua DITR. Sobre o tema, destaco recente acórdão do CARF:

NULIDADE DA INTIMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE INTIMAÇÃO REALIZADA EM LOCAL EQUIVOCADO. CERCEAMENTO DE DEFESA. REJEIÇÃO.

Tendo sido realizada tentativa de intimação no endereço indicado pelo contribuinte na Declaração de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, e posteriormente, intimação pela via editalícia, não há que falar em cerceamento de defesa. (acórdão nº 2202-005.905. sessão de 15/1/2020)

Logo, tendo a própria RECORRENTE eleito como local da intimação o endereço situado na *Rua Brasil Ribas Pinheiro Machado, nº 213, Bacacheri, Curitiba/PR, CEP nº 82.515-310*, não há que se falar em nulidade por encaminhamento ao endereço errado.

Já com relação ao argumento de que a intimação foi recebida por terceiros, tal argumentação esbarra no teor da súmula nº 9 do CARF:

Súmula CARF nº 9:

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, tendo a intimação sido direcionada ao endereço eleito pela RECORRENTE, não há que se falar em nulidade pelo fato de ter sido recebido por terceiros.

Ante o exposto, não vislumbro a alegada nulidade do processo administrativo.

Da necessidade de apresentar os documentos

Ainda em caráter preliminar, a RECORRENTE alega que estaria desobrigada de apresentar os documentos solicitados pela fiscalização da RFB, na medida em que já os havia entregue aos entes públicos com atribuições específicas, tal qual o IBAMA e o ICMBIO. Logo, em razão do princípio constitucional da eficiência pública, contido nos arts. 2º e 37 da Carta Magna, não poderia a fiscalização ter solicitado estes documentos da RECORRENTE.

Não merece prosperar a insurgência do contribuinte.

Ao tratar da fiscalização do ITR, o art. 72 do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR), com matriz legal nos dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN, especificamente determina que a fiscalização poderá examinar qualquer mercadoria, livro, arquivo, documento etc. que entender necessário, devendo tal documentação ser armazenada até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, a ver:

Art. 72. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los (Lei nº 5.172, de 1966, art. 195).

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (Lei nº 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único).

Logo, existe respaldo legal para exigir do contribuinte a apresentação da documentação solicitada.

Ademais, importante esclarecer que, no caso, não há a alegada “inversão do ônus da prova” apontada pela RECORRENTE. O que houve foi a solicitação, por parte da autoridade fiscal, para que a contribuinte apresentasse documentos a fim de comprovar a veracidade das informações por ela inseridas em Declaração do ITR.

Ora, o ITR é um imposto cujo lançamento é do tipo por homologação. Ou seja, a lei determina que o sujeito passivo (contribuinte) forneça declaração com todos os dados relativos à base de cálculo, área isenta, área voltada para atividade rural, etc. e, com isso, apure e recolha o imposto devido, que ele próprio calculou. O Fisco irá cancelar ou não a declaração e o recolhimento efetuado pelo contribuinte.

Se entender que a apuração foi incorreta, ou suspeitar de deduções indevidas (como indicação a maior de áreas isentas), a autoridade fiscal pode solicitar provas que respaldem as informações prestadas pelo contribuinte. E estas provas devem ser mantidas pelo contribuinte até que se extinga o direito da Fazenda de cobrar o crédito tributário.

Caso não sejam apresentados documentos comprobatórios, ou eles sejam insuficientes, inidôneos e/ou não hábeis, é dever da autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício para cobrar o crédito tributário remanescente, com a aplicação dos juros de mora e penalidades legais (multa de ofício), sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, caso prevalecesse o entendimento da RECORRENTE e a autoridade fiscal não pudesse solicitar documentos comprobatórios do contribuinte, chegar-se-ia à absurda conclusão de que o Fisco é quem deve provar que as informações declaradas pelo contribuinte não são verdadeiras. E esta tese já soa estranha, pois, segundo a razoável interpretação das normas processuais, o ônus da prova deve recair sobre quem prestou a informação, e a autoridade fiscal não presta informação alguma nas declarações; quem faz isso é o contribuinte. Então este é quem tem o ônus de comprovar as informações prestadas em DITR.

Em outras palavras, a prova exigida não foi trazida aos autos, o que era dever do contribuinte pois a ele cabe apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, ante a ausência de documentação apta a comprovar a existência das áreas isentas do ITR, ou a existência no tamanho declarado, nem laudos de avaliação relativo ao VTN apurado pela RECORRENTE em sua declaração do ITR, não se pode afastar as glosas e o arbitramento promovido pela fiscalização sob a simples alegação de que não seria seu dever prestar provas das informações contidas em sua declaração.

Com relação as possíveis inconstitucionalidades das exigências legais, alerta-se que tal matéria não pode ser apreciada pelo CARF, nos termos da súmula nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não há qualquer nulidade em razão da exigência de apresentação documental.

MÉRITO

Em sua defesa, a RECORRENTE insiste na tese que a integralidade do imóvel objeto da presente lide é área isenta do ITR, pelo fato do imóvel estar situado no bioma da Mata Atlântica e da Serra do Mar.

Em princípio, importante salientar que a glosa das áreas não ocorreu somente em função da suposta não apresentação do ADA; a motivação da glosa se deu, também, pela falta da efetiva comprovação da existência da área isenta, mediante a apresentação de laudo técnico relativo à APP, averbação da ARL na matrícula, e ato específico do órgão competente federal ou estadual para área de interesse ecológico.

Já em sede de IMPUGNAÇÃO, a RECORRENTE apresentou o registro de matrícula de fls. 145/196, a declaração do Ministério do Meio ambiente de fls. 197 e os mapas de topográficos de fls. 198/199, a declaração da Secretaria Ambiental do Estado do Paraná de fls. 203, e os mapas de fls. 204/217.

Em resposta, a DRJ entendeu que a documentação apresentava pela RECORRENTE comprovava as seguintes circunstâncias: (i) existência de uma área de reserva legal de 102,7920ha, em razão da averbação em matrícula do imóvel desta área na data de 19/01/2007; (ii) que parte do imóvel (97,68 ha) estaria inserido na Área de Proteção Ambiental de Guaratuba.

Contudo, apesar da DRJ entender que foi comprovada a efetiva existência destas áreas, ela negou provimento à impugnação da RECORRENTE sob os seguintes fundamentos: (i) era necessário ADA tempestivo para permitir a isenção da área de reserva legal; e (ii) no que se refere a área de interesse ambiental, a legislação apenas autoriza sua dedução após publicado ato específico do governo Estadual ou Municipal reconhecendo tal circunstância, e que não foi acostado aos autos este ato específico.

Com relação à área de preservação permanente declarada, a DRJ não reconheceu sua existência, na medida em que a declaração apresentada (fl. 197) apenas afirma que o imóvel estaria situado no entorno dos Parques Nacionais de Saint-Hilaire/Lange e Guaricana, e não inserido dentro de seus limites territoriais. Deste modo, entendeu a DRJ que caberia à RECORRENTE carrear aos autos documentação que comprove que o imóvel estaria, de maneira inequívoca, localizado no território destes parques.

Sendo assim, passa-se a tecer as seguintes considerações sobre as questões levantadas pela RECORRENTE. Antes, contudo, importante apresentar as normas que envolvem o tema sob análise, na redação vigente à época dos fatos:

Lei nº 9.393/96

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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

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

d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

§ 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 nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

Lei nº 6.938/81

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

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

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

(...)

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR)

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, 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 nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente impestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

(...)

§ 3º Para 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 nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000);

IN SRF 256/2002

Art. 14. São áreas de interesse ecológico aquelas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que:

I - se destinem à proteção dos ecossistemas e ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; ou

II - sejam comprovadamente impestáveis para a atividade rural.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, as áreas comprovadamente impestáveis para a atividade rural são, exclusivamente, as áreas do imóvel rural declaradas de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente, federal ou estadual.

Da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)

Com base na legislação acima exposta, é possível constatar que a exclusão de áreas do campo de incidência do ITR é possível desde que sejam observadas as condições legais estabelecidas. Assim, o Decreto nº 4.382/2002, assim como a IN 256/2002, exigem a informação das áreas excluídas de tributação através do ADA. A apresentação deste documento tornou-se obrigatória, para efeito de redução de valor a pagar de ITR, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ou seja, a exigência de ADA para fins de exclusão de áreas da base do ITR não é uma criação de instrução normativa ou de decreto; mas sim uma exigência legal.

É entendimento pacífico de que, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, cuja redação foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a ser obrigatória a apresentação do ADA protocolado junto ao IBAMA. Situação diversa da verificada em períodos anteriores ao ano de 2001, como se depreende da Súmula CARF nº 41:

A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores

ocorridos até o exercício de 2000. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, por ser regra de isenção, entendo que a sua interpretação deve se dar de forma literal, nos termos do art. 111, II, do CTN. Sobre o tema, cito as palavras do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo (acórdão nº 2201-005.404):

Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase “a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória”, possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

No caso em tela, em aspecto além da alegada justiça fiscal, o que se vê é a utilização da função extra-fiscal do tributo, mediante sua aplicação como instrumento de política ambiental, estimulando a preservação ou recuperação da fauna e da flora em contrapartida a uma redução do valor devido a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Contudo, a legislação impõe requisitos para gozo de tais benefícios, os quais variam de acordo com a natureza de cada hipótese de exclusão do campo de incidência do tributo e das limitações que cada situação impõe ao direito de propriedade.

Embora aos olhos menos atentos possam parecer despropositadas as exigências, trata-se de uma forma de manutenção do controle das circunstâncias que levaram ao favor fiscal, além se configurar instrumento que atribui responsabilidade ao proprietário rural.

Como se viu acima, a mesma lei que prevê a obrigatoriedade do ADA dispõe que, após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis.

Desta forma, com o protocolo do ADA, o contribuinte sujeita-se à vistoria técnica do IBAMA que poderia resultar na troca de informações com a Receita Federal do Brasil, evidenciando uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária, inclusive criando fontes de custeio da atividade administrativa ao prever a necessidade de pagamento de uma taxa de vistoria, a qual, em sendo realizada, e não se confirmando a existência das áreas excluídas de tributação, poderia ensejar o lançamento de ofício do tributo.

Naturalmente, se estamos diante de uma situação em que a vistoria feita pelo IBAMA ocorrerá por amostragem, decerto que particularidades como o tamanho e a natureza das áreas declaradas, por exemplo, podem ser considerados como fatores a evidenciar a relevância ou não da atuação administrativa em determinada propriedade. Assim, não faria sentido aceitar que o contribuinte nada declare ao Ibama, não se submeta a qualquer tipo de controle do Órgão ambiental e, ainda assim, usufruísse do favor fiscal.

Assim, considerando a limitação de competência da RFB, a quem não compete fiscalizar o cumprimento da legislação ambiental, resta à Autoridade fiscal, no uso de suas atribuições, verificar o cumprimento por parte dos contribuintes, na data da ocorrência do fato gerador, dos requisitos fixados pela legislação para usufruir do favor fiscal, em respeito ao art. 144 da Lei 5.172/66 (CTN), sempre observando as limitações dispostas nos art. 111, inciso II, e § único do 142, tudo do mesmo diploma legal, pelas quais se conclui que as normas reguladoras das matérias que tratam de isenção não comportam interpretação ampliativa e vinculam a atuação da autoridade administrativa na constituição do crédito tributário pelo lançamento.

(destaques no original)

Nesta ordem de ideias, o ADA é documento obrigatório a partir do exercício 2001 para fins de redução do valor a pagar do ITR.

Ademais, cumpre esclarecer que o ADA, por si só, não comprova a efetiva existência das áreas isentas nele indicadas, já que estas deveriam estar devidamente comprovadas por Laudo emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica. É o que se depreende dos termos do art. 9º do Decreto nº 4.449/2002, que assim dispõe:

Art. 9º A identificação do imóvel rural, na forma do § 3º do art. 176e do § 3º do art. 225 da Lei nº 6.015, de 1973, será obtida a partir de memorial descritivo elaborado, executado e assinado por profissional habilitado e com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites dos imóveis rurais, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro, e com precisão posicional a ser estabelecida em ato normativo, inclusive em manual técnico, expedido pelo INCRA.

Ou seja, é evidente que as informações prestadas pelo contribuinte em ADA devem estar respaldadas em documento que ateste a real existência da referida área (por exemplo, um laudo ou, em casos específicos, uma averbação na matrícula do imóvel), não podendo ser um valor aleatoriamente apontado pelo contribuinte.

Em suma: para utilizar a benesse fiscal, deve haver um documento específico que ateste a existência da área isenta e, além disso, há a obrigação de que tal área seja declarada em ADA. No caso de uma reserva legal, por exemplo, esse documento específico pode ser a averbação na matrícula do imóvel; já no caso de uma área de preservação permanente, um Laudo Técnico, com os requisitos da ABNT, poderia atestar a sua existência.

Não obstante, embora particularmente entenda que a legislação exija sua formalização, vale ressaltar que a exigência de ADA para reconhecimento de isenção para áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, para fatos geradores anteriores à vigência da Lei 12.651/2012 (que revogou o §7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96), foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016, conforme se vê abaixo (trecho extraído da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer elaborado pela PGFN – <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>):

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR, AgRg no REsp 753469/SP e REsp nº 587.429/AL.

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação

em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

OBSERVAÇÃO 3: Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula nº 41 do CARF.

Sendo assim, apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte, que dispensa a discussão acerca da apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.651/2012. No entanto, esta orientação não dispõe sobre a dispensa de ADA para as áreas de Interesse Ecológico; ao contrário: ela traz observação expressa no sentido de dispensar o ADA relativo a tal área apenas até o exercício 2000, permitindo concluir que o ADA é obrigatório para redução da área de Interesse Ecológico a partir do exercício 2001.

Ademais, com relação às Áreas de Reserva Legal, o CARF já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula Vinculante, de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 122

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

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em síntese, tem-se as seguintes premissas:

- apenas para as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há a dispensa de apresentação do ADA até o exercício 2012; para todas as demais áreas, a apresentação do ADA é obrigatória a partir do exercício 2001;
- todas as áreas isentas declaradas devem ser devidamente comprovadas (por Laudo Técnico ou outro documento apto a atestar a sua existência),

independentemente da obrigatoriedade ou dispensa de apresentação do ADA;

- no caso específico das áreas de reserva legal, a sua averbação na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do ADA em qualquer exercício, sendo tal averbação suficiente para comprovar a sua existência independentemente de Laudo Técnico. Ainda de acordo com o STJ, a averbação da ARL na matrícula do imóvel deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva

Feitos esses esclarecimentos acerca da obrigatoriedade do ADA, passa-se a analisar o caso concreto.

Da área de reserva legal – ARL

Como pontuado, é possível a exclusão das áreas de reserva legal, ainda que não tenha sido expedido o ADA, desde que tal circunstância esteja averbada na matrícula do imóvel, nos termos da súmula nº 122 do CARF:

Súmula CARF nº 122

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

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

É justamente o caso em comento. A própria DRJ reconheceu que o RECORRENTE, em 19/01/2007, averbou na matrícula do imóvel uma área de 102,7920ha a título de Reserva Legal (fls. 240). Esta informação é confirmada pelas matrículas (antiga e nova) do imóvel (fls. 149 e 185), na qual constam duas averbações de área de reserva legal, de 26,5504ha e 76,2416 ha.

Ocorre que, a despeito de apenas ter averbado a área de reserva legal de 102,7920ha, a RECORRENTE declarou em sua DITR a existência de 240ha de área de reserva legal.

Neste sentido, para atestar a real existência da área de reserva legal, é imprescindível a sua averbação na matrícula do imóvel, conforme dispõe o art. 16, §8º (vigente à época dos fatos) e o art. 12, §1º, do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR), abaixo transcrito:

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 nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§ 1º 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.

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, de fato, é condição indispensável ao reconhecimento da mesma, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 256/2002, a ver:

Art. 11. São áreas de reserva legal aquelas cuja vegetação não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos.

§ 1º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas a que se refere o caput devem estar averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

Como exposto, a PGFN possuiu orientação no sentido de que “*a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si*”. Ou seja, quando da declaração do ITR, não é necessário comprovar a existência da averbação; porém, isso não significa que esta averbação seja dispensada. Ele deverá existir previamente ao pleito de isenção da área na DITR.

Sobre o tema, transcrevo novamente o teor da “Observação 1” feita pela PGFN quando do tratamento do tema relativo à reserva legal na sua Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer:

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

Portanto, com relação às áreas de reserva legal declaradas, mas não averbadas, mantenho a glosa realizada pela fiscalização.

Assim, dou parcial provimento ao recurso voluntário da RECORRENTE para reestabelecer o montante de 102,79ha glosados a título de área de reserva legal – ARL, pois esta deve ser acatada até o limite da área expressamente gravada.

Da área de preservação permanente – APP

No caso dos autos, a contribuinte pleiteou em sua declaração de ITR a dedução de área de preservação permanente. No entanto, em sua defesa, expõe argumentos sobre a inserção do imóvel em Parque Nacional.

Entendo que as alegações e documentos acostados aos autos não são suficientes para atender o pleito da contribuinte, conforme adiante exposto.

Conforme explanado, as APPs podem ser excluídas da base de cálculo do imposto, desde que atendidos os requisitos legais.

No caso, segundo a fiscalização, a glosa da referida área se deu porque a mesma não foi comprovada. Ademais, houve a acusação de apresentação intempestiva do ADA.

Como o presente caso envolve período anterior à vigência da Lei nº 12.65/2012, há orientação da PGFN no sentido de dispensar a apresentação do ADA. No entanto, mesmo superada essa questão sobre a obrigatoriedade do ADA, o caso esbarra na motivação primária do lançamento, qual seja: não comprovação da referida área de APP pelo contribuinte.

A contribuinte não apresentou Laudo Técnico indicando que há, em seu imóvel, área que se enquadre naqueles requisitos previstos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 4.771/1965 (antigo Código Florestal, vigente à época dos fatos) para ser considerada como uma APP.

Isto porque, a existência das declarações e mapas apresentados pela RECORRENTE comprova, exclusivamente, que o imóvel estava situado nas proximidades dos Parques Nacionais de Saint-Hilaire/Lange e Guaricana, circunstância que talvez fosse relevante para eventual dedução das áreas de interesse ecológico, mas não das áreas de preservação permanente.

No que se refere às áreas de preservação permanente, a RECORRENTE deve comprovar a efetiva existência da vegetação a ser conservada, não bastando que o imóvel esteja inserido na área de abrangência deste bioma.

Isto porque, a existência de decreto atestando que o imóvel se encontra na região da mata Atlântica e da Serra do Mar não é suficiente para proteger uma área. Enquanto não formalizada a desapropriação, é preciso demonstrar, primeiro, que a mencionada área existe dentro do imóvel e que, além disso, há a devida proteção da área, mediante a sua exploração limitada, como prevê a norma do órgão competente que a instituiu.

Neste sentido, cito as trechos do voto do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no acórdão nº 2201-005.404:

O simples fato do imóvel rural estar contido no perímetro do Monumento Natural Cidade de Pedra, ainda que formalmente instituído por Decreto Municipal, por si só, não implica qualquer exclusão da base de cálculo do ITR. Seria muito bom se assim fosse. Bastasse uma previsão normativa qualquer e toda uma região estivesse protegida. Contudo, é de conhecimento amplo o ritmo frenético do desmatamento, por exemplo, do Bioma Amazônico, sendo inimaginável admitir que todos os que lá estão, mesmo os que não se submetem a qualquer tipo de controle, ou os que estão a destruir tal patrimônio natural, tivessem direito ao favor fiscal que, conforme citado alhures, dentre outros, tem o nítido propósito de estimular a preservação do meio ambiente.

Assim, conforme já exposto, somente para a comprovação das áreas de reserva legal (ARL) é que a averbação na matrícula do imóvel é suficiente para a dedução do ITR; para as demais áreas, há necessidade de comprovação de sua existência mediante Laudo específico (no caso da APP, como dito, o Laudo deve especificar as áreas enquadradas nos arts. 2º e 3º da Lei nº 4.771/1965 – antigo Código Florestal, vigente à época dos fatos).

Com base nas razões acima, entendo por manter a glosa da área de preservação permanente (“APP”) declarada pelo contribuinte, em razão da falta de sua comprovação, devendo ser mantida a decisão da DRJ.

Áreas de interesse ecológico

No que se refere as glosas das áreas de interesse ecológico, entendo que não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

Como pontuado pela fiscalização, apenas pode ser considerado de interesse ecológico a área assim declarada pelo poder executivo competente, a ver:

IN SRF 256/2002

Art. 14. São áreas de interesse ecológico aquelas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que:

I - se destinem à proteção dos ecossistemas e ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; ou

II - sejam comprovadamente impestáveis para a atividade rural.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, as áreas comprovadamente impestáveis para a atividade rural são, exclusivamente, as áreas do imóvel rural declaradas de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente, federal ou estadual.

A DRJ, ao apreciar a celeuma, reconheceu que a declaração de fls. 203 comprovava que parte do imóvel (97,68 ha) estava inserido na Área de Proteção Ambiental de Guaratuba. Contudo, negou provimento ao recurso, atestando que não foi apresentado o ato declaratório do poder executivo reconhecendo tal área como de interesse ecológico.

Discordo da DRJ quanto a este fundamento. Ora, se a declaração emitida pela secretaria estadual faz prova suficiente da existência da área de proteção ambiental, tal documento também deveria ser idôneo para atestar a existência do ato executivo estadual, na medida em que ele faz expressa referência ao mesmo:

Declaro para os devidos fins que o imóvel denominado Zoador, situado no bairro Sambaqui, localizado no município de Morretes, com área total de 469,68. ha, sob Matrícula nº 3.714, do Registro de Imóveis da Circunscrição da Comarca de Morretes, encontra-se parcialmente inserido na APA - Área de Proteção Ambiental de Guaratuba, num total de 97,68 hectares (conforme grafado em croqui anexo), unidade de conservação criada pelo decreto estadual 1.234 de 27/03/1992, com Plano de Manejo e Zoneamento Ecológico e Econômico concluído e aprovado em 2006, na Zona de Conservação C6 — Rio Sagrado- Sambaqui

Contudo, apesar de reconhecer que parte do imóvel seria área de interesse ecológico, sendo desnecessário apresentar o ato executivo em razão da declaração acostada aos autos, ainda assim mantenho a glosa realizada pela fiscalização.

Isto porque, as áreas de interesse ecológico não estão englobadas pela orientação da PGFN de dispensa de apresentação de ADA (como exposto, apenas no que envolve às áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN que dispensa a discussão acerca a apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.65/2012).

Portanto, a apresentação do ADA era obrigatória para o reconhecimento da isenção da suposta área de interesse ecológico.

No presente caso, não foi apresentado o ADA, portanto, correta a glosa das áreas de interesse ecológico.

VTN – Arbitramento com base no Sistema de Preço de Terras (SPIT)

Sobre o tema, a contribuinte apenas se insurgiu contra os valores arbitrados pela fiscalização ao argumento de que seriam completamente incompatíveis com a realidade do imóvel. No entanto, não foi acostado aos autos nenhum laudo de avaliação que demonstrasse a verossimilhança dos valores declarados pela RECORRENTE.

No recurso, a contribuinte apenas alega que o valor total do lançamento se aproxima ao montante que pagou para a aquisição do imóvel, o que demonstraria uma desproporcionalidade. Contudo, a apuração do ITR para os três exercícios fiscalizados (2009, 2010 e 2011) observou estritamente os dispositivos legais que regem a matéria. Ademais, o valor cobrado foi acrescido da multa e juros aplicados conforme dispõe a legislação de regência.

Sobre o VTN, importante ressaltar que o seu arbitramento com base no SIPT é legal.

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.

Sobre a matéria, prevê a legislação que o contribuinte fará a auto avaliação do VTN do imóvel, e, nos casos em que a fiscalização entender pela subavaliação, poderá ser feito o arbitramento tomando como base as informações sobre o preço de terra constante no sistema instituído pela Receita, a conferir:

Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel

. § 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. (...)

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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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

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

Inferre-se, portanto, a obrigação de demonstrar a aptidão do valor declarado ao título de VTN é do contribuinte, posto que foi ele quem o “estipulou”. Quando não comprovadas as informações, caberá à fiscalização efetuar o arbitramento nos termos da legislação.

Como exposto, a legislação de regência do ITR é clara ao determinar que em caso de suspeita de subavaliação do valor da terra nua, o lançamento de ofício tomará como base as informações sobre preços de terras constante em sistema a ser instituído pela RFB (art. 14 da Lei nº 9.393/96). Este sistema é o chamado Sistema de Preços de Terra (“SIPT”), instituído pela Portaria SRF nº 447/2002.

Logo, a utilização deste sistema decorre de expressa determinação legal. Assim, para afastá-lo o RECORRENTE deve fazer prova do VTN declarado com base em outros documentos, como, por exemplo: (i) mediante laudo técnico que cumpra os requisitos das Normas ABNT, emitido por profissional habilitado e com ART/CREA, demonstrando de maneira convincente o valor fundiário do imóvel rural avaliado, com suas características particulares; ou, alternativamente, (ii) mediante a avaliação Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, desde que acompanhada dos métodos de avaliação; bem como (iii) avaliação pela Emater, também apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel.

A informação acima foi prestada pela fiscalização quando da intimação da contribuinte para comprovar o VTN (fls. 04/07), oportunidade em que a mesma foi alertada que a não comprovação do VTN ensejaria o seu arbitramento mediante o SIPT.

Contudo, no presente caso, o contribuinte não apresentou qualquer laudo técnico de avaliação com ART/CREA e emitido por profissional habilitado, demonstrando de maneira convincente o valor fundiário do imóvel rural avaliado e suas peculiaridades, à época do fato gerador, a fim de atestar fielmente o VTN do imóvel. Ademais, deixou de apresentar qualquer documento válido a fim de comprovar o VTN nas datas dos fatos geradores (01/01/2009, 01/01/2010 e 01/01/2011), a preço de mercado.

Como visto nos tópicos anteriores deste voto, o imóvel não corresponde, em sua totalidade, à área isenta, como alega o contribuinte. Portanto, a declaração correta do VTN é de suma importância para composição da base de cálculo do ITR. Não tendo sido esta apuração realizada, ou tendo sido apresentados valores inferiores ao da realidade do imóvel, a autoridade fiscal pode solicitar documentação que embasou o VTN declarado pelo contribuinte.

Para não se submeter ao arbitramento com base no SIPT, o contribuinte deve apontar o VTN apurado mediante laudo, elaborado por profissional habilitado, com anotação de responsabilidade técnica – ART, e que atenda aos requisitos da ABNT. Sem essa prova, ou caso esta não seja conclusiva, é legal o arbitramento do VTN com base no SIPT.

Se o VTN utilizado pela autoridade fiscal é irreal, como alega a RECORRENTE, então esta deveria apresentar prova para fundamentar sua alegação, sem a qual impossível a retificação do lançamento.

Neste sentido, em razão da subavaliação inicial do VTN, é plenamente possível o arbitramento do VTN via sistema instituído pela RFB, procedimento corretamente adotado pela fiscalização. Portanto, ante a ausência da prova efetiva do valor do VTN adotado, é o SIPT que será competente para determinar o preço da terra nua.

Deste modo, entendo pela manutenção dos VTNs arbitrados pela fiscalização mediante consulta ao SIPT.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, reconhecendo a existência da área de reserva legal no montante de 102,79ha.

Assim, a área aproveitável do imóvel, reconhecida pela fiscalização como sendo de 471,30ha, deverá ser alterada para 368,51ha nos três exercícios sob análise.

Por sua vez, considerando a área de produção vegetal declarada (35ha), e a área aproveitável do imóvel após o reconhecimento da área de reserva legal (368,51ha), verifica-se que o grau de utilização do imóvel é de aproximadamente 9,50%. (grau de utilização = total da área utilizada pela atividade rural / área aproveitável, nos termos do art. 10, §1º, inciso VI, da Lei nº 9393/1996).

Neste sentido, apesar do reconhecimento parcial da ARL, não há qualquer alteração no imposto a recolher, na medida em que a alíquota aplicável para este grau de utilização permanecerá de 3,3%, já utilizada pela fiscalização, nos termos da tabela prevista pelo art. 11 da Lei nº 9.393/96.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim