



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.723070/2013-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.628 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2021
Recorrente MARIA LÚCIA DINIZ SILVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve seu nascimento e regular constituição. Nesse contexto, devem ser superados os erros de procedimentos dos contribuintes ou da fiscalização que não impliquem em prejuízo às partes e, por consequência, ao processo.

DITR. ERRO DE PREENCHIMENTO. FATO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

No caso de erro de fato no preenchimento de declaração, o contribuinte, nos termos do art. 333 do CPC, deve juntar aos autos elementos probatórios hábeis à comprovação do direito alegado. Apresentada documentação comprobatória, o equívoco no preenchimento de declaração não pode figurar como óbice a impedir a análise do direito vindicado.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de preservação permanente, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Em que pese o afastamento da exigência de ADA, esta precisa ser demonstrada por meio de laudo técnico ou do Ato do Poder Público que assim a declarou.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. INEXISTÊNCIA DE ADA E DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do Enunciado de 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).

DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL

Cabível a redução da área total do imóvel quando o contribuinte logra demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a verdadeira extensão do imóvel declarado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para (i) alterar a área total do imóvel de 304,7 ha para 301,28 ha e (ii) reconhecer a existência de uma Área de Preservação Permanente (APP) na dimensão de 84,79 ha. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 1ª Tuma da DRJ/BSB, consubstanciada no Acórdão nº 03-071.907 (p. 121), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Autuada.

Na origem, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento (p. 6) com vistas a exigir débito de ITR, referente ao exercício de 2009, em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da Área de Produtos Vegetais declarada, (ii) não comprovação da Área de Pastagem declarada e (iii) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua impugnação (p. 45), a qual foi julgada improcedente pela DRJ, nos termos do Acórdão nº 03-071.907 (p. 121), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO

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

DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL

Incabível a redução da área total do imóvel tendo em vista a ausência de documentação hábil para tanto, qual seja, Certidão de Matrícula no Registro de Imóveis na qual conste, para o imóvel em questão, a retificação da área total.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS

As áreas de preservação permanente, de reserva legal e cobertas por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental (ADA), além da averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS

As áreas destinadas à atividade rural utilizadas na produção vegetal cabem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

DA ÁREA DE PASTAGENS. DO REBANHO

A área de pastagens a ser aceita será a menor entre a área de pastagens declarada e a área de pastagens calculada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel. O rebanho necessário para justificar a área de pastagens aceita cabe ser comprovado com prova documental hábil, referente ao ano anterior ao exercício do lançamento.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVLIAÇÃO

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base em VTN/ha apontado no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 143, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) desnecessidade de ADA para reconhecimento da Área de Preservação Permanente;
- (ii) desnecessidade de averbação no registro imobiliário para reconhecimento da Área de Reserva Legal;
- (iii) comprovação da Área de Pastagens por meio do laudo técnico apresentado;

(iv) comprovação da verdadeira área total do imóvel por meio do laudo técnico apresentado.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento com vistas a exigir débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da Área de Produtos Vegetais declarada, (ii) não comprovação da Área de Pastagem declarada e (iii) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

A Contribuinte, em sua peça recursal, defende, como visto, que houve erro no preenchimento da DITR/2009, pugnando, assim, pelo reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal não declaradas, mas comprovadas por meio do laudo técnico apresentado.

Defendeu, ainda, a comprovação da área de pastagem declarada e a verdadeira área total do imóvel, conforme laudo técnico apresentado.

Passemos, então, à análise de cada um dos pontos de defesa da Recorrente.

Do Erro no Preenchimento da DITR

Inicialmente, cumpre destacar que, em relação à alegação da Contribuinte no sentido de que incorreu em erro por ocasião do preenchimento das suas DITRs, este Conselho já reconheceu a possibilidade da comprovação de erro no preenchimento de declarações no transcurso do processo administrativo. Neste sentido, confira-se os julgados abaixo indicados que amparam esse entendimento:

Acórdão 108-08689

IRPJ ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO – Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração, deve a verdade material prevalecer sobre a formal, e exigido o valor efetivamente devido conforme o lucro real.

Acórdão 101-94955

IRPJ AUDITORIA EM DCTF FALTA DE PAGAMENTO. Comprovado que a diferença apurada na auditoria deveu-se, exclusivamente, a erro no preenchimento da declaração, cancela-se o auto de infração.

Acórdão 10321472

CSLL ERRO O PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL IMPRESCINDÍVEL COMPROVAÇÃO MATERIAL DO EQUÍVOCO OU DO ERRO DE FATO. A ordem jurídica vigente não permite a cobrança de tributos sem que seja procedida a determinação da matéria tributável, consoante dispõe o artigo 142 do CTN.

Entretanto, nos casos em que o contribuinte não logra comprovar, materialmente, os equívocos ou erros de fato que teria cometido quando do preenchimento da declaração não vejo como não prevalecer à tributação pretendida exclusivamente com base no procedimento sumário de revisão das declarações de ajuste (malhas fiscais).

Neste espeque, nas hipóteses de erro de fato no preenchimento de declaração, uma vez juntados aos autos elementos probatórios hábeis para comprovar o direito alegado, o equívoco no preenchimento da DITR não pode figurar como óbice a impedir a análise do direito vindicado, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 2/2015:

Conclusão 22. Por todo o exposto, conclui-se:

a) as informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário;

b) não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010;

c) retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo;

d) o procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP;

e) a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios;

f) o valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; e

g) Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de

jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53.

(destaquei)

Salienta-se que erro de fato é aquele que se situa no conhecimento e compreensão das características da situação fática tais como inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos.

Nessas hipóteses, a Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o procedimento quando se comprova erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. A este poder/dever corresponde o direito de a Recorrente retificar e ver retificada de ofício a informação fornecida com erro de fato, desde que devidamente comprovado.

Logo, erro de fato no preenchimento pelo contribuinte, de suas declarações, não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não pode apresentar uma nova declaração, não pode retificar a declaração original, e nem pode ter o erro saneado no processo administrativo.

Se assim não o fosse, tal interpretação estabelecer-se-ia uma preclusão que inviabilizaria a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao auferir receita não prevista em lei.

Neste exato sentido, confira-se o precedente abaixo indicado desse Egrégio Conselho:

RETIFICAÇÃO DO PER/DCOMP APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. ERRO DE PREENCHIMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE. Erro de preenchimento de DCOMP não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não pode apresentar uma nova declaração, não pode retificar a declaração original, e nem pode ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao auferir receita não prevista em lei.(...) – (Acórdão nº1301-003.491, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Relatora: Geovana Pereira de Paiva Leite , Data da Sessão: 20/11/2018)

Registre-se pela sua importância que, no caso em análise, a DRJ se manifestou em consonância com os termos acima declinados, conforme se infere dos excertos abaixo reproduzidos da r. decisão:

Pois bem, o impugnante, aventando a ocorrência de erro de fato em sua declaração, alega que o imóvel possuiria área total de 301,2 ha, bem como áreas de preservação permanente de 84,7 ha, de reserva legal de 85,8 ha e de pastagens de 82,0 ha, que estariam informadas no Laudo Pericial de Avaliação, às fls. 65/110, elaborado pelo Engenheiro Agrônomo José Flávio de Oliveira Alves, com ART anotada no CREA, às fls. 112/113.

Apesar de a alteração dos dados declarados originariamente na correspondente DITR somente ter sido solicitada após o início do procedimento de ofício, entendo que, quando aventada na fase de impugnação, a hipótese de erro de fato deve ser analisada, observando-se aspectos de ordem legal.

Caso fosse negada essa oportunidade ao contribuinte, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade e, como decorrência, o da verdade material, de forma a adequar a exigência à realidade fática do imóvel.

Fixada essa premissa, passemos à análise individualizada de cada uma das áreas defendidas pela Contribuinte.

Da Área de Preservação Permanente

A Contribuinte defende, com base no laudo técnico apresentado (p. 65), a existência de uma Área de Preservação Permanente na dimensão de 84,79 ha.

A DRJ, por seu turno, rechaçou a tese de defesa da Notificada em face da ausência do ADA. É o que se infere, pois, do excerto abaixo reproduzido da decisão de primeira instância:

Não obstante as alegações do impugnante quanto à efetiva existência das áreas ambientais no imóvel e que esse fato estaria comprovado por meio do citado Laudo e Mapas, é preciso ressaltar que esse fato não está em discussão nos autos, mas sim o fato de não ter sido comprovado que as áreas pretendidas tenham sido reconhecidas como de interesse ambiental por intermédio de Ato Declaratório Ambiental (ADA), emitido pelo IBAMA, ou, pelo menos, que o seu requerimento tenha sido protocolado em tempo hábil, junto a esse órgão, além da averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel, por serem exigências legais, como visto.

Cabe, ainda, esclarecer que, quando não cumpridas essas exigências legais, ou cumpridas fora dos prazos estabelecidos, as áreas ambientais eventualmente existentes no imóvel são normalmente tributadas, além de integrarem a área aproveitável do imóvel, para efeito de apuração do seu Grau de Utilização (GU) e aplicação da respectiva alíquota de cálculo.

Desta forma, não cumpridas, em tempo hábil, as exigências tratadas anteriormente, não cabe excluir qualquer área ambiental do imóvel, para efeitos de exclusão de tributação.

Muito bem!

Sobre o tema, esclarecedoras são conclusões alcançadas pelo Conselheiro João Maurício Vital no Acórdão nº 2301-005.968, de 08 de abril de 2019, *in verbis*:

Com respeito à exigência de **Ato Declaratório Ambiental (ADA)**, como requisito para gozo da isenção do ITR nas Áreas de Preservação Permanente e de Interesse Ecológico, primeiramente cumpre registrar que sua apresentação passou a ser obrigatória com a Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

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

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

(...)

Entretanto, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, a qual aprovou o Novo Código Florestal, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu, sobre tal assunto, o Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016, por meio do qual adequou sua atuação ao entendimento pacífico do STJ, resultando em nova redação para o item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN (lista essa relativa a temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016).

O Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016 não tem efeito vinculante para esta instância administrativa. Mas, entendendo ser pertinente alinhar o entendimento deste Colegiado à atuação da PGFN, uma vez que a disputa poderia ser levada à esfera judicial, resultando num dispêndio desnecessário de recursos públicos. Assim, me filio à tese adotada no Parecer citado para que seja dispensada a apresentação do ADA para reconhecimento da isenção no caso da área de preservação permanente.

Quanto à existência da **Área de Preservação Permanente (APP)**, em que pese o afastamento da exigência de ADA, esta precisa ser demonstrada por meio de laudo técnico ou do Ato do Poder Público que assim a declarou, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal.

Neste mesmo sentido, confira-se os termos do voto vencedor do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, objeto do Acórdão nº 9202-009.243, de 18 de novembro de 2020, *in verbis*:

Discute-se nos autos se é necessária a apresentação de ADA para o reconhecimento da área de preservação permanente.

Pois bem. Depois de reiterados julgamentos, do Superior Tribunal de Justiça, favoráveis aos contribuintes a respeito do tema sob julgamento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CRJ 1329/2016, que a dispensa de contestar, oferecer contrarrazões e interpor recursos, bem como desistir dos já interpostos, nos termos do art. 19 da Lei 10522/2002. Pela relevância e pertinência com o caso concreto, é importante transcrever os seguintes pontos.

12. Após as considerações acima, restam incontroversas, no âmbito da Corte de Justiça, à luz da legislação aplicável ao questionamento, as posições abaixo:

(i) é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo aquela, para fins tributários, eficácia constitutiva;

(ii) a prova da averbação da reserva legal não é condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

(iii) é desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois tal área se localiza a olho nu; e

(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR.

13. Tendo em vista as teses expostas, deve-se adequar o conteúdo do Resumo do item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer à jurisprudência apresentada anteriormente, passando o resumo a ter a seguinte redação:

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 e de reserva legal, 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.

14. Dessa forma, inexistente razão para o Procurador da Fazenda Nacional contestar ou recorrer quando a demanda estiver regida pela legislação anterior à Lei nº 10.165, de

27 de dezembro de 2000 (que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000), se a discussão referir-se às seguintes matérias:

Ainda que os fatos geradores tenham ocorrido sob a vigência da Lei 10.165/00, que deu nova redação ao art. 17-O, caput e § 1º, da Lei 6938/00, para, em tese, estabelecer a obrigatoriedade do ADA, tal obrigatoriedade também foi superada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de tal maneira que o citado Parecer PGFN é elucidativo nos seguintes termos:

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF nº 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei nº 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

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

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

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, incluiu o § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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.

(...)

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

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não exclui a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp nº 587.429/AL, senão vejamos:

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

Ou seja, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a quem incumbe a representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Economia, manifestou-se, expressa e textualmente, no sentido de que é incabível discutir a apresentação do ADA para a não incidência do ITR sobre a APP, diante da pacificação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Vale observar, ademais, que tal questão também está pacificada no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que editou o seguinte enunciado sumular:

Súmula nº 86. É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental – ADA para o reconhecimento do direito à isenção de Imposto Territorial Rural - ITR. Todavia, para o gozo da isenção do ITR no caso de área de "reserva legal", é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização¹. Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa material decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma presunção formal de correção, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”.

Isto é, embora inexistir decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição do Parecer PGFN/CRJ 1329/2016 (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

No caso em análise, com vistas a comprovar a existência da Área de Preservação Permanente pleiteada, a Contribuinte apresentou laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo respaldado pela respectiva ART, conforme se infere dos excertos abaixo reproduzidos:

4.2. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - 84,79 ha

(...)

A área de preservação permanente, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico da fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar

das populações humanas, no imóvel Boa Esperança equivale a 54,79ha, sendo: 1,48ha de lâmina de água; 4,82ha de açudes, 5,75ha de brejos ou áreas encharcadas e 42,74ha de dos 7.125m de comprimento de cursos de água e a respectiva faixa de preservação permanente — 30m de cada lado. Outros 30,0ha foram estimados com declividade acima de 45° levantados pelo mapa de isodeclividade anexo.

(...)

Quadro 02 – Distribuição de áreas com restrição de uso agropecuário.

DESCRIÇÃO	ÁREAS (*)
Fazenda Boa Esperança	301,28ha
Reserva legal (*) / preservação com nativas	85,80ha
Área de Preservação Permanente	84,79 ha
ÁREA ÚTIL DO IMÓVEL	130,69
Pastagens / culturas / capineiras	82,00ha
Área ocupada com benfeitorias	6,00ha
Área ocupada não utilizada (pasto sujo)	42,69

(*) Reserva preservada

Neste esboço, à luz da fundamentação dos precedentes supra transcritos – a qual, registre-se, está em consonância com o entendimento perfilhado por este Conselheiro – impõe-se o provimento do recurso voluntário da Recorrente neste particular, reconhecendo-se uma Área de Preservação Permanente na dimensão de 84,79 ha.

Da Área de Reserva Legal

Tal como em relação à Área de Preservação Permanente supra analisada, a Contribuinte, com base no laudo técnico apresentado, defende a existência de uma Área de Reserva Legal, não declarada na DITR/2009, na dimensão de 85,80ha.

Sobre a área em questão, a DRJ destacou que, além de não ter sido apresentado o competente ADA, referida reserva legal não está averbada junto à matrícula do imóvel, *in verbis*:

A exigência específica de que a área de reserva legal esteja averbada à margem da matrícula do imóvel, até 1º.01.2009 (data do fato gerador do ITR/2009, art. 1º da Lei nº 9.393/96), encontra-se prevista, originariamente, na Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), com a redação dada pela Lei nº 7.803/1989, e foi mantida nas alterações posteriores.

Desta forma, ao se reportar a essa lei ambiental, a Lei nº 9.393/1996, aplicada ao exercício em questão, está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de reserva legal à efetivação da averbação.

Tanto é verdade que tal obrigação foi expressamente inserida no art. 10, § 4º, inciso I, da IN/SRF nº 43/1997, com redação do art. 1º, inciso II, da IN/SRF nº 67/1997, ratificada nas Instruções Normativas aplicadas ao ITR de exercícios posteriores.

Nos termos do art. 1º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24.08.2001, que deu nova redação ao art. 16 da Lei nº 4.771/65, foram alterados os antigos percentuais das áreas de utilização limitada/reserva legal para as diversas regiões do País, além de manter a obrigatoriedade da averbação de tais áreas à margem da matrícula do imóvel.

(...)

Assim, as áreas de reserva legal somente serão excluídas de tributação, se cumprida, também, a exigência de sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data de ocorrência do fato gerador do ITR do correspondente exercício.

(...)

Dessa forma, a averbação da área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, no exercício de 2009, deveria ocorrer até 01 de janeiro de 2009, data do respectivo fato gerador, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.393/1996.

No presente caso, o contribuinte não comprovou nos autos a averbação, mesmo que intempestiva, de qualquer área gravada à margem da matrícula do imóvel como de reserva legal.

Pois bem!

Sobre a matéria, o Enunciado de Súmula CARF nº 122 dispõe que *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)*.

Ocorre que, no caso em análise, além de não existir o Ato Declaratório Ambiental com a referida área devidamente declarada, a Contribuinte não logrou trazer aos autos a comprovação da averbação desta área na matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador, o que supriria a apresentação do ADA, nos termos do susodito Enunciado de Súmula CARF nº 122.

Ao contrário, a própria Recorrente defende a prescindibilidade da referida averbação.

Neste contexto, não há reparos a serem feitos na decisão de primeira instância, pelo que se nega provimento ao recurso voluntário neste particular.

Da Área de Pastagens

No que tange à Área de Pastagem, tem-se que a Contribuinte declarou na sua DITR uma área de 178,3ha.

Contudo, com base no laudo técnico apresentado, defende a existência da referida área na dimensão de 82ha.

Sobre o tema, assim se manifestou o órgão julgador de primeira instância:

Para a comprovação da área de pastagens declarada de 178,3 ha e glosada pela fiscalização ou a área requerida de 82,0 ha é necessário comprovar a quantidade de animais de grande e de médio porte existentes no imóvel no ano de 2008 (exercício 2009), para efeito de aplicação do índice de lotação mínima por zona de pecuária (ZP), no caso, 0,90 (zero noventa) cabeça de animais de grande porte por hectare (0,90 cab/hect), fixado para a região onde se situa o imóvel, nos termos da Instrução Especial INCRA nº 019, de 28.05.1980, observada o art. 25 da IN/SRF nº 256/2002 e seu Anexo I, conforme previsto na alínea “b”, inciso V, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393/96.

Nos termos da legislação citada anteriormente, a área efetivamente utilizada com Atividade Pecuária, a ser considerada para efeito de apuração do Grau de Utilização do imóvel, será a menor entre a declarada pelo contribuinte e a área calculada, obtida pelo quociente entre a quantidade de cabeças do rebanho ajustada, desde que comprovada, e o índice de lotação mínima.

O impugnante contesta a glosa da área de pastagem, posto que o citado Laudo seria conclusivo ao indicar a existência dessa área, às fls. 73 e 84, contudo esse documento não é hábil para comprovar o rebanho necessário para justificar a área

declarada ou a requerida como sendo de pastagens, pois o que importa é comprovação da existência de animais apascentados no imóvel no citado período e não eventual área que pudesse vir a ser utilizada para essa finalidade.

Assim, para consideração de uma área de pastagem seria imprescindível a apresentação de documentos que comprovassem a existência de animais de grande ou de médio porte, o que não ocorreu, posto que não consta nos autos documentos que comprovem o rebanho apascentado no imóvel.

No caso, constitui documento hábil para comprovação do rebanho apascentado no imóvel no decorrer do ano de 2008 (exercício 2009), por exemplo: ficha registro de vacinação e movimentação de gados e/ou ficha do serviço de erradicação da sarna e piolheira dos ovinos, fornecidas pelos escritórios vinculados à Secretaria de Agricultura; notas fiscais de aquisição de vacinas; declaração/certidão firmada por órgão vinculado à respectiva Secretaria Estadual de Agricultura; anexo da atividade rural (DIRPF); laudo de acompanhamento de projeto fornecido por instituições oficiais; declaração anual de produtor rural, dentre outros.

Considerando que não houve a apresentação de documentos comprovando o rebanho necessário para justificar a área de pastagens declarada de 178,3 ha ou a área requerida de 82,0 ha, para o exercício de 2009, cabe manter as glosa efetuada pela fiscalização.

Neste esboço, não tendo a Contribuinte logrado trazer aos autos documentação comprobatória da existência de gado apascentado nos exercícios de 2008 e/ou 2009, nem mesmo junto com o recurso voluntário apresentado, impõe-se a manutenção da decisão de primeira neste particular pelos seus próprios fundamentos.

Da Área Total do Imóvel

No que tange à Área Total do Imóvel, declarada na DITR na dimensão de 304,7ha, assim se manifestou a Recorrente:

No decorrer dos trabalhos técnicos constatou-se que a área total do imóvel é menor do que aquela informada na DITR eis que "a medição que inclui todas as matrículas resulta em exatamente 301,2824ha e que será futuramente retificada" (doc.03, fl. 15).

Entretanto a decisão recorrida não acolheu o requerimento de retificação em decorrência da não retificação na matrícula do imóvel.

Ocorre que como já sustentado acima, a área real, apurada in locu pelo Laudo Técnico é que deve ser utilizada para fins de apuração do ITR, já que se sobrepõe à formalidade de retificação no registro.

Razão assiste à Recorrente neste particular.

De fato, tal como já exposto linhas acima e nos exatos termos da decisão da DRJ, tem-se que *apesar de a alteração dos dados declarados originariamente na correspondente DITR somente ter sido solicitada após o início do procedimento de ofício, entendo que, quando aventada na fase de impugnação, a hipótese de erro de fato deve ser analisada, observando-se aspectos de ordem legal. Caso fosse negada essa oportunidade ao contribuinte, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade e, como decorrência, o da verdade material, de forma a adequar a exigência à realidade fática do imóvel.*

Sobre a área total do imóvel, o laudo apresentado pela Contribuinte dispõe que:

4.0 DETERMINAÇÃO DAS ÁREAS

Para determinar o uso do solo e áreas preservadas da propriedade, no referido ano exercício notificado (2009) foi adotada a metodologia de verificação na planta fornecida pelos proprietários (de 2004), imagens de satélites e, principalmente, a verificação in loco do estágio de desenvolvimento da vegetação. A premissa básica é de que, se a

vegetação existe hoje, num estágio de desenvolvimento acima de 5 anos, pode-se inferir que estava preservada no ano avaliado (avaliação pretérita). Por outro lado, as novas regenerações não foram incluídas como sendo áreas preservadas com vegetação nativa, em 2009. Não foi considerada a área total declarada no DIAT que é de 304,7ha porque a medição que inclui todas as matrículas resulta em exatamente 301,2824ha e que será futuramente retificada. Portanto, como a diferença de área declarada e medida não é significativa optou-se pelo quantitativo medido para o exercício de 2009:

Área total: 301,28ha.

Assim, em face de toda a fundamentação já exposta no presente voto, bem como em homenagem ao princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste ponto, reconhecendo-se como área total do imóvel a dimensão de 301,28ha.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) alterar a área total do imóvel de 304,7ha para 301,28ha e (ii) reconhecer a existência de uma Área de Preservação Permanente na dimensão de 84,79ha.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior