



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.720196/2007-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.592 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2019
Recorrente HAMILTON CAMPOS VALADARES - ESPÓLIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2003

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

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

Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas declaradas como áreas de preservação permanente, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo possível comprová-las por meio de provas hábeis e idôneas.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. ÁREAS IMPRESTÁVEIS. ÁREAS DE INTERESSE ECOLÓGICO

Para efeito de isenção do ITR, a título de área de utilização limitada, somente será aceita como de interesse ecológico ou como área imprestável para qualquer exploração da atividade rural, a área declarada em caráter específico como de interesse ambiental, por órgão competente federal ou estadual, para a propriedade particular e que esteja devidamente comprovada.

ÁREA DE RESERVA LEGAL (RL). REGISTRO DE IMÓVEIS. AVERBAÇÃO. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF N.º 22.

Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas de reserva legal, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo comprovada mediante averbação à margem da matrícula do imóvel.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer 150 ha de área de preservação permanente e 800 ha de área de utilização limitada/reserva legal. Votaram pelas conclusões no que diz respeito à área de preservação permanente os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles, Ricardo Chiavegatto de Lima e Ronnie Soares Anderson.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sáteles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado de conformidade com a legislação vigente e que a interessada recebeu a Notificação de lançamento, rebateu as acusações imputadas, apresentou documentos de provas nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto 70.235/72, não há que se falar em nulidade do procedimento e nem em cerceamento de direito de defesa.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL.

As áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado ou, pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, além da averbação tempestiva da área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

DA ÁREA IMPRESTÁVEL / INTERESSE ECOLÓGICO.

Para exclusão dessas áreas de tributação, se faz necessário, além de Ato de órgão competente federal ou estadual reconhecendo as mesmas como sendo de interesse ecológico, que seja comprovado, pelo menos a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado.

DO VALOR DA TERRA NUA SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/ha apontado no SIPT, exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT (NBR 14.653-3), demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (01/01/2003), bem como a existência de características particulares desfavoráveis que justificassem tal revisão.

Lançamento Procedente

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, para fatos geradores ocorridos no exercício em referência, pertinente ao ITR, estão sumariados no relatório do acórdão objeto da irresignação, bem como nas peças que compõe o lançamento fiscal, tendo por base a desconsideração do VTN declarado pelo sujeito passivo arbitrando-o com base no VTN/ha do SIPT/RFB, considerando o grau de aptidão agrícola, com o conseqüente aumento do VTN tributável, bem como glosou integralmente a área declarada de utilização limitada e de APP, apurando imposto suplementar, conforme demonstrativo anexado nos autos.

Consta dos autos que, devidamente intimado, o contribuinte não apresentou Laudo de Avaliação do Imóvel, não exibiu o ADA (Ato Declaratório Ambiental) e nem a cópia da matrícula do imóvel, dentre outros, que comprovassem os dados lançados na DITR.

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

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

Como o contribuinte, durante a ação fiscal, não apresentou os documentos requisitados, realizou-se o lançamento do VTN por arbitramento e se glosou as áreas declaradas não comprovadas, sendo, então, o sujeito passivo notificado para apresentar impugnação dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento de sua jurisdição.

Questão de direito controvertida

A controvérsia origina-se com a impugnação, na qual se discorre sobre o VTN arbitrado, questionando-o com base em laudo acostado com a peça de defesa. Outrossim, sustenta a existência da APP e da área de utilização limitada (área de reserva legal). Diz que o contribuinte é falecido, tratando-se de representação por meio do espólio e que as intimações não teriam ocorrido e que haviam sido destinadas ao *de cujus* e não ao espólio, como seria o correto.

Especificadamente, em síntese, alega-se:

- que no caso, constata-se na notificação evidente erro de pessoa, eis que a notificação se dirigiu ao falecido Hamilton Campos Valadares e não ao seu espólio, que é representado pela sua inventariante, o que foi devidamente informada na declaração do ITR remetida via Internet à Receita Federal, no campo ficha de identificação do contribuinte, conforme anexo Termo de Inventariante e cópia da declaração do ITR;
- que não tendo a notificação se dirigido ao espólio ou à inventariante, não houve intimação válida. Trata-se, legalmente, tal notificação de ato jurídico ineficaz, por ter sido dirigida à pessoa já falecida;
- que admitir o contrário seria o caos jurídico, com desrespeito a direitos constitucionalmente garantidos e negação de vigência ao art. 60 do Código Civil Brasileiro, pois a personalidade civil começa com o nascimento com vida e termina com a morte;

- que são nulas de pleno direito, tanto a notificação ora impugnada, como a notificação nela referida, destinada a intimar o sujeito passivo da obrigação tributária para apresentação de comprovação da área declarada a título de preservação permanente, da área declarada a título de reserva legal e laudo de avaliação do imóvel sobre o valor da terra nua declarado;
- que deve ser determinada a expedição de nova notificação, de forma a poder atender a todas as exigências solicitadas;
- que o imóvel em questão possui uma situação específica e diferenciada, pois foi objeto de estudos destinados à Reforma Agrária, quando o INCRA, através de equipe de técnicos, procedeu minuciosa vistoria no mesmo, com a realização de medição topográfica e elaboração de memorial descritivo de toda área, firmado por profissional habilitado, conforme documento anexo;
- que naquela oportunidade foi realizada vistoria técnica, conforme documentação anexa, extraída do Processo de Desapropriação, quando foi constatado que o imóvel em questão possui várias limitações quanto ao uso do solo;
- foi constatado que o imóvel possui apenas 15% de área propícia para mecanização, além da carência de água e propensão à erosão, baixa fertilidade natural e alto teor de saturação de alumínio, com grande incidência de pedras, calhaus e cascalhos em sua superfície, dados verificados pelo próprio poder público em vistoria realizada de ofício, demonstrando que o imóvel pertence a uma categoria especialíssima, em que uma combinação de fatores naturais e permanentes o torna por demais desvalorizado, o que o diferencia dos demais, não podendo ser objeto de enquadramento em tabelas geral de sistema de preços de terras que refletem os preços médios de imóveis na região;
- o INCRA, procedeu, "de ofício", com a declaração de produtor rural, cuja cópia foi encaminhada à época ao então contribuinte (conforme documentação anexa), onde constatou que a área total do imóvel é de 3.430,0ha (menor que a constante do registro imobiliário que é de 4.000,0ha), que a área de reserva legal é de 800,0ha (maior que a exigida por lei — que é de 20%), estando inclusive tal área averbada no CRI competente (AV-1-640 e AV-3-640), que a área de preservação permanente é de 260,0ha, que existe no imóvel 857,0ha de área com terras inaproveitáveis e que a área de pastagens é de 1.513,0ha;
- que tais características, levantadas pelo próprio INCRA, permanecem até a presente data, ou seja, são atuais;
- que em resumo, o INCRA constatou que a gleba total é de 3.430,0ha, sendo 1.917,0ha de terras não tributáveis (260,0ha de preservação permanente, 800,0ha de reserva legal e 857,0ha de terras inaproveitáveis) e 1.513,0ha de terras tributáveis (aproveitáveis), no caso, representadas pelas pastagens;
- que todas as declarações de Produtor Rural (ITR) feitas pelo espólio impugnante, inclusive as objeto de notificações pela Receita Federal, registram as mesmas características do imóvel encontradas pelos técnicos do INCRA, declaradas de ofício e coincidentes, guardando estrita correspondência com a realidade do imóvel;
- o VTN do imóvel objeto das notificações da Receita Federal foi também avaliado pelos técnicos do INCRA, como pode ser observado no LAUDO DE AVALIAÇÃO E BENFEITÓRIAS anexado, firmado por engenheiro agrônomo do INCRA;
- no referido laudo foi considerado, para fixação do valor da terra nua, as características e limitações do imóvel rural em tela, assim, o Espólio impugna os valores contidos nas notificações;

- o valor lançado é muito superior ao valor de mercado do imóvel rural objeto das notificações, constituindo na prática, um verdadeiro confisco, o que não é admitido pelo ordenamento pátrio.

Ao final, requereu a decretação da nulidade das notificações, endereçadas à pessoa falecida, em endereço diferente do endereço da representante legal do espólio, determinando nova notificação para atender as exigências referentes à comprovação da área declarada a título de preservação permanente, da área declarada a título de reserva legal e laudo de avaliação do imóvel sobre o valor da terra nua declarado. Subsidiariamente, fosse cancelado o lançamento.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo*, preliminarmente, é dito que as notificações foram regulares, sendo enviadas para o domicílio fiscal constante na DITR, que foi entregue e elaborada pela inventariante, a qual indicou o endereço para notificações, e que o endereçamento no nome do espólio é o adequado, sendo equivocado eventual lançamento no nome da inventariante, pois essa não é contribuinte, mas sim representante.

No mérito, foi consignado que, para as Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (reserva legal e área inaproveitável/imprestável/interesse ecológico), o contribuinte pretendia se valer de documentos do INCRA, denominado “Declaração para Cadastro de Imóvel Rural”, datado de 01/10/1996, e de “Declaração”, assinada por engenheiro agrônomo, datada de 09/11/1981, sob o argumento de que a situação real das terras continuava a mesma, no entanto o julgador de piso compreendeu que tais documentos não são os legalmente exigidos como prova, além de estarem defasados quanto ao momento do fato gerador da obrigação tributária e se apresentarem incongruentes entre si.

A “Declaração” dá conta de uma área de 4.000ha e de uma área imprestável de 1.600ha, incongruentes com as outras informações dos autos, especialmente porque declara ao recorrente uma área total de 3.430ha e pretende a exclusão de tributação sobre área de utilização limitada/reserva legal averbada no importe de 800ha, sobre área inaproveitável/imprestável/interesse ecológico de 857ha e sobre APP de 260ha.

A decisão de piso consigna que não acolhe a reserva legal (800ha), a despeito de averbada (AV-01-640 e AV-3-640, do Ofício do Registro de Imóveis de Bonfinópolis de Minas/MG), por não ter sido comprovado a protocolização do ADA e de forma tempestiva.

A decisão de piso, também, consigna que não acolhe a área de utilização limitada/área inaproveitável/imprestável (interesse ecológico) de 857ha, porque, além de não possuir ADA, seria necessário possuir Ato de órgão competente federal ou estadual reconhecendo as mesmas como sendo de interesse ecológico, o que não restou comprovado.

Reitera, ainda, a decisão recorrida, que as áreas apresentadas em documentação extraída de Processo de Desapropriação, são as seguintes: área de preservação permanente de 150ha; área de reserva legal de 686ha; e área inaproveitável de 857,5ha. Neste contexto, não se prestam como elemento de prova para o caso concreto, pois o conteúdo técnico é discrepante da declaração do ITR.

Por fim, quanto ao VTN, foi confirmado pela primeira instância a subavaliação no cálculo do VTN declarado, mantendo-se o arbitramento do VTN médio, por hectare, constante do Sistema de Preço de Terras – SIPT/RFB, observado o grau de aptidão agrícola.

Disse a DRJ que a defesa deveria ter juntado laudo elaborado conforme normas da ABNT para contestar o VTN arbitrado, porém foi apresentado documento denominado de “Laudo de Avaliação de Terra Nua e Benfeitorias”, datado de 15/07/1988, com 15 (quinze) anos de defasagem, o qual não possui Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) e nem atende às exigências da NBR 14.653-3, sendo, inclusive, grafado na moeda da época, ou seja, em CZ\$ (cruzados), não fazendo o mínimo sentido no contexto atual, pelo que não foi considerado.

Do Recurso Voluntário e ratificação da questão controvertida

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera os termos da impugnação, ratificando-se a questão de direito controvertida, não se conformando com a improcedência das razões de defesa na forma da decisão de piso.

A defesa apresenta documentos novos, sendo eles, decisão do STJ sobre a não obrigatoriedade do ADA, decisão do STF sobre a não obrigatoriedade do depósito prévio e uma certidão de matrícula do imóvel.

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

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

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

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

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

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

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

adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, quando constituído, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade

Observo que o recorrente requereu seja reconhecida a nulidade das notificações e, por conseguinte, do lançamento, pois o espólio não teria sido regularmente intimado e o endereço não seria o correto. Alega que a notificação contém erro de pessoa, eis que destinada ao falecido e não ao espólio. Assevera que transmitiu as DITR e no campo ficha de identificação esclareceu que se trata de espólio e indicou inventariante.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, inexistente nulidade, não há erro de procedimento.

Ora, como afirma a própria defesa, foi a inventariante quem transmitiu as DITR e lá indicou o endereço, sendo a notificação dirigida ao domicílio tributário eleito nas declarações transmitidas para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, demais disto o fato da notificação ter apresentado o nome do falecido sem constar ao lado o nome “espólio” não torna o ato nulo. Inexiste nulidade nessa mera formalidade que não ocasiona prejuízo, estando todos cientes que se trata de um espólio. Aliás, a defesa quando desejou se pronunciar o fez, tendo, aliás, cumprido o prazo legal da impugnação tempestivamente, pelo que tinha acesso às notificações, não sendo óbice a sua ciência o endereçamento apontado nas DITR. Além do mais, o nome da inventariante não poderia constar na notificação, pois ela não é a contribuinte, então a mera ausência do nome “espólio” ao lado do nome do falecido (contribuinte) não tem o condão de anular o ato, especialmente quando não se observa efetivo prejuízo.

De mais a mais, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), não tendo a peça recursal apresentado maiores inovações em relação à impugnação, passo a adotar, doravante, como acréscimo das minhas razões de decidir o seguinte trecho elucidativo da decisão objurgada:

Com relação ao encaminhamento dos documentos e identificação do contribuinte, devemos esclarecer que é do nosso entendimento que as declarações de espólio devem ser apresentadas em nome da pessoa falecida, com a indicação de seu número de inscrição no CPF. Conforme a legislação em vigor, artigo 11 do Decreto n.º 3.000/99, podemos afirmar que para a legislação tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio de seu espólio, aqui considerado como uma universalidade de bens e direitos, responsável por obrigações tributárias da pessoa falecida, sendo contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatário. Assim, não poderiam os documentos fiscais, Termo de Intimação e Notificação de Lançamento, serem dirigidos em nome da Sra. Inventariante, pois no caso, Ela não é a contribuinte. Tanto é verdade, que a própria Inventariante realizou a DITR, dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, em nome do falecido e no campo apropriado do documento informou tratar-se de um espólio, fornecendo o seu próprio nome como inventariante e o número do seu CPF.

Quanto ao endereço utilizado pela Autoridade Fiscal para remessa dos documentos, este foi exatamente o constante das DITR dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, justamente aquele informado pela Sra. Inventariante, que elaborou e entregou as declarações, sendo portanto responsável pela indicação do domicílio tributário do espólio. Não existe nenhuma ilegalidade nestes procedimentos. O artigo 23 do Decreto 70.235/72 (que regula o Processo Administrativo Fiscal — PAF), em seu parágrafo quarto, prevê que o domicílio tributário do sujeito passivo será aquele endereço por ele fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, o endereço utilizado pela fiscalização foi aquele eleito pela própria inventariante e informada nas DITR, tanto na fase de remessa do Termo de Intimação Fiscal, o qual foi entregue em 19/07/2007 ("AR" de fls. 11), quanto na fase da Notificação de Lançamento, entregue em 19/12/2007 (doc. de fls. 19). Tal procedimento está amparado no art. 23, II, do Decreto 70.235/72. Note-se que em ambos os procedimentos o endereço utilizado foi o mesmo, tendo a inventariante negado o recebimento do primeiro documento (Termo de Intimação) e confirmado o recebimento do segundo (Notificação de Lançamento).

(...)

Também não se pode falar em cerceamento do direito de defesa (art. 50, LV, da Constituição Federal), posto que a interessada teve duas (ou pelo menos uma) oportunidades para comprovar dados e contestar os procedimentos fiscais, apresentando os documentos de prova e Laudo Técnico de Avaliação com o VTN do imóvel, a preços de 01/01/2003. A primeira oportunidade ocorreu quando da intimação inicial – a qual a interessada argumenta não ter sido regularmente intimada - e a segunda, por ocasião da impugnação administrativa que ora analisamos, oportunidade esta em que menciona as razões de fato e de direito que fundamenta a sua defesa, bem como instrui os autos com documentos de prova de suas alegações, de conformidade com o previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto 70.235/72.

Enfim, contendo a Notificação de Lançamento todos os requisitos legais, inclusive os estabelecidos no art. 11, do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, e tendo a interessada, após dela ter tornado ciência, protocolado a sua impugnação, dentro do prazo legal, não há que se falar em NULIDADE do procedimento fiscal.

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

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento.

Em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no lançamento fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos discriminativos e outros elementos que integram a autuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído.

A fundamentação legal está posta e compreendida, tanto que se exerceu o direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento.

A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto à interpretação dada para as provas e a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada.

Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em arrazoado bem concatenado para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, bem como das razões de decidir da DRJ, não torna os respectivos atos nulos, mas sim passíveis de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer vício, inexistente nulidade, inexistente qualquer *error in procedendo*, inexistente nulidade de notificações.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

De início, pondero que se cuida de lançamento de ofício do ITR, autorizado na forma do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996¹.

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

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

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

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

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

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

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

¹ Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

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

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei 12.844, de 2013)
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente impréstáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela MP 2.166-67, de 2004)
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei 11.428, de 2006)
- d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei 12.651, de 2012).
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei 11.428, de 2006)
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei 11.727, de 2008)

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

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

- a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;
- b) de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do inciso II;
- b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação da Lei 11.428, de 2006)

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

- a) sido plantada com produtos vegetais;
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7.º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

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

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

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

- a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

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

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

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

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

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

~~§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2004) (Revogada pela Lei n.º 12.651, de 2012)~~

Vê-se, portanto, que, além das “Áreas de Preservação Permanente” (APP’s), as “Áreas de Interesse Ambiental” (Área de Reserva Legal – RL; Área de Servidão Florestal ou

Ambiental – ASF/ASA; área de Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN; Área de declarado Interesse Ecológico – AIE; Áreas cobertas por Floresta Nativa ou vegetação natural – AFN; e Áreas alagadas para Usina Hidrelétricas – AUH), também chamadas de “Áreas de Utilização Limitada”, possuem significativa importância para a apuração do ITR. Isto porque, quando efetivamente comprovadas, corroboram para a redução do valor do ITR devido.

Daí ser necessário, quando se pretenda reduzir a área tributável, comprovar a existência de tais áreas de interesse ambiental, incluindo a área de preservação permanente. Uma forma de iniciar essa demonstração é fazer uso do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para possibilitar o ateste das áreas pelo órgão ambiental (Lei 6.938, art. 17-O), com o efeito de se presumir efetivas, caso não ocorra a vistoria ambiental específica (Lei n.º 6.938, art. 17-O, § 5.º). Outrossim, é possível averbar, no registro público, áreas de interesse ambiental para dar publicidade *erga omnes* e reconhecê-las, de modo incontinente, como tal (Lei 6.015, art. 167, II, itens 22, reserva legal, e 23, servidão ambiental, a título exemplificativo).

Dito isto, passo a análise.

- Da Área de Preservação Permanente

A defesa alega que o imóvel contém 260 hectares de Área de Preservação Permanente (APP). Diz que o ADA não é obrigatório e, para atestar isso, junta decisão do STJ com o recurso voluntário (documento novo). Sustenta que o INCRA, em documento técnico (“*Proposta de desapropriação imóvel Fazenda Santo Antonio do Barreiro ou Santo Antonio do Roçado*”), datado de 10/01/1989, atestou a APP. Afirma que em ofício, datado de 04/10/1996, o INCRA comunicou que efetuou a atualização de ofício do imóvel nos cadastros da entidade (INCRA, na “*Declaração para Cadastro de Imóvel Rural – DP EX-OFFICIO*”), com base na vistoria realizada.

Inicialmente, esclareço que os documentos juntados com o recurso voluntário podem ser conhecidos. Ora, conforme recentes precedentes deste Colegiado (Acórdãos ns.º 2202-005.098, 2202-005.195, 2202-005.280 e 2202-005.342), deve-se conhecer da documentação anexada com o recurso voluntário que guardar relação com as razões de decidir da decisão de piso, portanto aplico a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Em continuidade, observo que, efetivamente, o recorrente declarou na DITR 260 hectares de APP, no entanto a DRJ entendeu que os documentos do INCRA são tão antigos que não devem ser considerados e interpreta que o ADA é *conditio sine qua non* para se “pensar” no deferimento de área de interesse ambiental e não foi apresentado, pelo que a primeira instância manteve a glosa da APP.

Pois bem. Entendo que os documentos do INCRA, no que se refere às APP, a despeito da época em que emitidos, são ainda válidos para atestar a dita área de interesse ambiental, haja vista serem fundamentados em lei que esteve vigente na época em que exarados aqueles documentos e ainda vigente por ocasião dos fatos geradores do ITR, ademais, dentro do contexto da lei vigente à época, antigo Código Florestal, a APP, por seus contornos e definições, não mudaria de forma, assim permanecendo no tempo. De toda sorte, só consta no documento técnico do INCRA 150 hectares de APP. Só essa extensão pode ser reconhecida.

Quanto à inexistência do ADA, considerando que há documento oficial do INCRA, com fé-pública, o ADA deixa de ser obrigatório. Aliás, *mutatis mutandis*, penso que os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos Acórdãos ns.º 9202-002.250 e 9202-001.933, respectivamente, espelham esse pensamento, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2002

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA)

A apresentação tempestiva do ADA não é condição para o aproveitamento da isenção garantida por lei, mormente quando são trazidos aos autos documentos comprobatórios, tais como Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal firmado com o IBAMA, devidamente averbado à margem da matrícula do imóvel, laudo técnico de avaliação, acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica e laudo de vistoria do IBAMA.

Recurso especial provido em parte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2003

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. OBRIGATORIEDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL APRESENTADO TEMPESTIVAMENTE. POSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO POR DOCUMENTO OFICIAL QUE ATENDE À MESMA FINALIDADE.

Para ser possível a dedução da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR, a partir do exercício de 2001, é necessária a comprovação de que foi requerido tempestivamente ao IBAMA a expedição de Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Entretanto, essa obrigação pode ser substituída por outro documento que atenda à finalidade de informar ao órgão ambiental da existência da área.

No caso, foi apresentada declaração, expedida pelo Instituto Estadual de Florestas - IEF antes do exercício fiscalizado, de que o imóvel estava totalmente abrangido em área de preservação permanente definida por decreto estadual, documento mais consistente do que aquele exigido pela lei, pois já traz o reconhecimento da área pelo órgão ambiental.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Noutro norte, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no “Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016”, em síntese, diante de interpretação consolidada do STJ, para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), aprovou a seguinte nova redação para o item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer para os representantes daquele órgão:

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1.360.788/MG, REsp 1.027.051/SC, REsp 1.060.886/PR, REsp 1.125.632/PR, REsp 969.091/SC, REsp 665.123/PR e AgRg no REsp 753.469/SP.

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.

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 n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

Peço vênha para trazer a colação as seguintes passagens do citado parecer, *verbis*:

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 – Novo Código Florestal.

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 n.º 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei n.º 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 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 n.º 10.165, de 2000)

§ 1.º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei n.º 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.

(...)

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

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7.º do artigo 10 da Lei n.º 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 excluiria a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7.º no art. 10 da Lei n.º 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 § 1.º, da Lei n.º 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 n.º 587.429/AL, senão vejamos:

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp n.º 665.123/PR:
Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7.º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...].

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.112.283/PB:
Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.108.019/SP:
Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA *LEX MITIOR*.

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia *ex tunc* consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7.º ao art. 10, da Lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7.º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da *lex mitior*.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

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

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei n.º 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.

II.3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.

25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos.

(...)

31. (...), considerando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6.º), bem como que a Lei n.º 12.651, de 2012, também revogou o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393 (art. 83 da Lei n.º 12.651, de 2012), mantendo o art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, o que é certo é que restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000.

Ademais, cito o seguinte **precedente unânime** de outra Turma Ordinária deste Egrégio Conselho em recente julgamento:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2005

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ N.º 1329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal, 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 n.º 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Acórdão n.º 2301-005.972, de 08/04/2019

Por conseguinte, doravante, sem muitas digressões, ao menos com um corte anterior a Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), bem como considerando os documentos do INCRA, reconheço 150 hectares de APP.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, devendo-se reconhecer e restabelecer 150 hectares de área de preservação permanente.

**- Do entendimento prevalecente no Colegiado para a APP –
Área de Preservação Permanente
Voto pelas Conclusões: Glosa da área de preservação permanente**

Meu encaminhamento, restou acima esposado para o capítulo de decisão “*Da área de preservação permanente*”. Como se vê, para este tópico, entendi, em conclusão, por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer 150 ha de área de preservação permanente (APP). Aliás, propus a seguinte ementa:

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

Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas declaradas como áreas de preservação permanente, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo possível, no regime anterior ao novo Código Florestal, por interpretação sistemática, comprová-la por meio de provas hábeis e idôneas, inclusive por força do Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016.

Para chegar as minhas conclusões, fundamentei que o ADA não é obrigatório para comprovar a efetiva existência de APP a ensejar redução do ITR, havendo outros meios de demonstrar a efetividade da área de interesse ambiental que gozará da isenção, especialmente frente a leitura sistemática da legislação infraconstitucional antes do novo Código Florestal. Demais disto, tive a oportunidade de citar a dispensa de recorrer apontada no Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016 para a referida temática, a despeito deste parecer não vincular o julgador, apresentando-se como um elemento referencial importante para corroborar com a formação da convicção.

Pois bem. Iniciado o julgamento e sobrevindo os seus debates, todo o Colegiado, para este capítulo de decisão, adotou o mesmo dispositivo que propus, no entanto, a maioria da Turma, por voto de qualidade, não convergiu *in totum* com minhas razões de decidir (*ratio decidendi*), consignando que votavam pelas conclusões os Ilustres Conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles, Ricardo Chiavegatto de Lima e Ronnie Soares Anderson (Presidente), vez que possuíam fundamentos diversos.

Feito este breve relatório, tem-se a destacar o que reza o art. 63, § 8.º, do RICARF, *in verbis*:

Art. 63, § 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

Dito isto, registro que prevaleceu no Colegiado, em voto de qualidade pelas conclusões, os fundamentos que passo a expor, sinteticamente, na sequência, os quais esposam a posição dos Nobres Conselheiros divergentes, não refletindo meu posicionamento.

Para a divergência, a exigência do ADA, para fins de reconhecimento da isenção do ITR, encontra-se no § 1.º do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente), com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 10.165, de 2000:

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 n.º 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)

(...)

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

§ 2.º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do IBAMA.

§ 3.º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais).

§ 4.º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei.

§ 5.º 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.

Para a divergência, cuida-se, portanto, de exigência assentada em lei, devendo ser alertado, outrossim, que a eventual dispensa de comprovação prévia relativa às áreas de interesse ambiental, conforme o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.363/96, se refere ao fato de que o contribuinte não tem de municiar o Fisco, quando da entrega da DITR, dos elementos probatórios que amparam as deduções pleiteadas, como sói acontecer com os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Porém, uma vez sob procedimento fiscal, cabe ao contribuinte trazê-los para atestar o cumprimento das condições legais, de modo que possa excluir as áreas ambientais declaradas da incidência do ITR; nesse sentido, ademais, o disposto no art. 10, § 3.º, inciso I, do Decreto n.º 4.382, de 2002.

Além disto, para a divergência (posição que prevaleceu), ainda que se reconheça a existência de decisões do STJ em sentido diverso do acima defendido, o fato é que estas, quando afastaram a tributação de APP pelo gravame contestado, não o fizeram ao lume do disposto no § 1.º do art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981. Portanto, na ausência de disposição normativa que imponha a observância a tais decisões por parte do Colegiado, delas dissentem os Ilustres Conselheiros, por entenderem não perfilar o melhor entendimento ao não abordar os efeitos daquela prescrição legislativa sobre a matéria.

Na linha da divergência, não está sob discussão se a existência das áreas de preservação permanente, conforme o art. 2.º da Lei n.º 4.771/65 (Código Florestal), em vigor na época do fato imponible, prescinde ou não de declaração ou ato administrativo do poder público, mas sim das condições para que áreas do gênero possam ser excluídas da tributação pelo ITR. A divergência entende que as repercussões tributárias da dita existência carece de normatização própria, que ultrapassa a esfera da legislação estritamente ambiental.

Para os Insignes Conselheiros, de fato, é inegável que a entrega do ADA visa possibilitar ao IBAMA a verificação das informações prestadas pelos contribuintes em suas DITR, até mesmo porque aquele órgão é que dispõe de estrutura operacional e técnica apta a checar, *in loco*, as feições reais do imóvel e cotejá-las a descrição contida naquela declaração.

Assim, entregue o ADA, conforme respectivo protocolo, há uma presunção relativa de que as áreas ali consignadas possuem, sendo o caso, interesse para fins de preservação dos sistemas ecológicos, permitindo a sua dedução da área tributável do imóvel. Ulterior fiscalização ambiental, entretanto, pode constatar a falta de correção das informações prestadas no ADA e na DITR, do que se dará a devida ciência à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A legislação prevê a fiscalização pelo IBAMA não só pela inegável *expertise* que os técnicos desse órgão possuem na matéria, mas também pelo fato de que as vistorias e verificações por eles realizadas são levadas a efeito por agentes públicos, no exercício de suas competências funcionais. Esta é uma premissa da qual se valem os Preclaros Conselheiros para, também, entenderem pela obrigatoriedade do ADA. Ademais, os Ilustres Conselheiros não consentiram com o Parecer PGFN citado e manifestaram que o mesmo não seria vinculante.

Noutro giro, já em consonância com este relator, todos convergiram por acatar os documentos do INCRA, pelo que, excepcionalmente, os nobres Conselheiros concordaram em reconhecer a existência de APP, até o limite apontado pelo dito ente, ainda que sem ADA, vez que vistoriado o imóvel por entidade que, também possui competência para atestar APP, porém a maior parte do Colegiado quis que consignasse que entendem pela obrigatoriedade do ADA como regra geral, diferentemente do que pensa este relator.

Fica consignado, portanto, que a divergência aceitou relevar a ausência do ADA apenas como exceção, por ser o INCRA um órgão dotado de fé de ofício e que possui competência para reconhecer APP, prevalecendo, então, a verdade material. Ademais, ficará consignado a seguinte ementa, por ser esta do Colegiado:

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

Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas declaradas como áreas de preservação permanente, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo possível comprová-las por meio de provas hábeis e idôneas.

Sendo assim, na forma regimental, entendo por reproduzido os fundamentos adotados pela maioria do Colegiado, na forma do preceito do art. 63, § 8.º, do RICARF.

- Áreas inaproveitáveis e imprestáveis.

A defesa alega que, conforme documentos juntados aos autos, possui 857 hectares de áreas inaproveitáveis e imprestáveis, declarada como de utilização limitada.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente neste ponto.

Para serem reconhecidas áreas inaproveitáveis e imprestáveis com direito a isenção do ITR, faz-se necessário, na forma da alínea “c” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, existir “declaração” de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual. Não basta a comprovação, faz-se, igualmente, obrigatório ter a declaração em ato do poder público.

Vale dizer, a área de utilização limitada tida como área de interesse ecológico, para a proteção dos ecossistemas ou comprovadamente imprestável para a atividade rural, para fins de isenção de ITR, deve ser plenamente comprovada, além de se exigir que ato do Poder Público (órgão federal ou estadual) declare, em caráter específico, a referida área como de interesse ambiental, inclusive delineando a qual título.

Não são admitidas declarações em caráter geral, que não especifiquem quais as áreas da propriedade são de interesse ambiental, de modo que não pode prosperar a pretensão recursal. De mais a mais, o laudo técnico, por si só, não pode transpassar o requisito declaratório exigido para ser cumprido pelo Poder Público.

No presente processo, não foi apresentado o ato do órgão competente, estadual ou federal, declarando as áreas específicas da propriedade de interesse ecológico ou imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, razão pela qual não há como atender o pleito do contribuinte.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Reserva Legal.

A defesa alega que, conforme documentos juntados aos autos, possui 800 hectares de reserva legal, declarada como de utilização limitada.

A DRJ sobre o assunto consigna que, apesar de ter sido comprovada a averbação de uma área de reserva florestal, como de utilização limitada, de 800 hectares, à margem da matrícula do imóvel (AV-01-640 e AV-3-640, do Ofício do Registro de Imóveis de Bonfinópolis de Minas/MG), a fiscalização glosou totalmente a área declarada como de utilização limitada, sob o argumento de inexistir o ADA.

Pois bem. Para a área de reserva legal é pacífico o entendimento de que com a averbação o ADA é desnecessário. Ora, este Egrégio Conselho já sumulou a matéria, nos seguintes termos: “**Súmula CARF n.º 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 n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, devendo-se reconhecer e restabelecer 800 hectares de área de utilização limitada/reserva legal.

- VTN arbitrado.

A defesa questiona o VTN arbitrado e pede para ser restabelecido o declarado. Sustenta que juntou laudo. Diz, em acréscimo, que houveram avaliações do INCRA.

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

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

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

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

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

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

Veja-se que a NBR 14.653-3 assevera ser obrigatório, em qualquer grau de fundamentação, no mínimo, 3 (três) dados de mercado. Diz, outrossim, que devem ser

efetivamente utilizados, o que denota deverem ser comprovados. Aliás, a normativa avança e menciona ser obrigatório nos graus de fundamentação II e III, pelo menos, 5 (cinco) dados de mercado, os quais, de igual modo, devem também ser efetivamente utilizados (itens 9.2.3.3 e 9.2.3.5). Neste diapasão, o laudo de avaliação apresentado descumpre as prescrições da norma de avaliação da ABNT, o que compromete a qualidade e a força comprobatória que se objetiva.

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

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

7.4.2 Aspectos Qualitativos

Na fase de coleta de dados é recomendável:

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

7.4.3 Situação mercadológica

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

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

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível. A necessidade de

identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.

Portanto, o laudo não alcançou o grau de fundamentação II, pois não utilizou efetivamente um mínimo de cinco dados de mercado, como determinado pela NBR 14653-3, alínea “b” do item 9.2.3.5.

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

De mais a mais, neste ponto, sim, é possível afirmar que a antiguidade dos documentos do INCRA não servem de parâmetro para atestar o VTN e afastar o arbitramento, pois não são contemporâneos aos fatos geradores. Portanto, laudo de avaliação do INCRA, exarado muitos anos antes do fato gerador, não avaliam o imóvel para os dias atuais.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, reformando a decisão recorrida para reconhecer e restabelecer 150 hectares de área de preservação permanente e 800 hectares de área de utilização limitada/reserva legal, devendo-se reapurar o cálculo do imposto, inclusive calculando novo grau de utilização e encontrando nova alíquota. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para restabelecer 150 ha de área de preservação permanente e 800 ha de área de utilização limitada/reserva legal.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros