



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13888.720671/2008-60
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.738 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2012
Matéria ITR
Recorrente ANTONIA GENI RIBEIRO FERNANDES DOMARCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

ITR - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL - EXCLUSÃO DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

O recorrente foi autuado pelo fato de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente e reserva legal sem prévio ato declaratório ambiental.

A Medida Provisória 2.166, de 24 de agosto de 2001, ao inserir o parágrafo 7, ao artigo 10 da Lei 9.393, de 1996, dispensa a apresentação do 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, ressalvada a possibilidade da Administração Tributária demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.

Quando o contribuinte for intimado e conseguir demonstrar através de provas inequívocas, como por exemplo, averbação no registro de imóveis ou laudo de avaliação assinado por profissional competente o que deve prevalecer é a verdade material

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos dos votos do Relator e do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator) e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Anan Junior.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

ANTONIA GENI RIBEIRO FERNNDES DOMARCO, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 062.923.448-51, com domicílio fiscal na cidade de Piracicaba - Estado de São Paulo, na Rua do Rosário, nº 514 – Bairro Centro, jurisdicionada, para fins de ITR (NIRF 0.788.369-2 – Sítio Monte Carmelo, situada no município de Santa Maria da Serra - SP), a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 97/107, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 138/156.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 01/12/2008, a Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (fls. 01/05), com ciência, em 05/12/2008, através de AR (fls. 47), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 29.258,56 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao período base de 2002, fato gerador 01/01/2003, exercício 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE NÃO COMPROVADA: Após regularmente intimada, a contribuinte não comprovou a isenção da área declarada a título de preservação permanente no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa. Infração capitulada no artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “a” e 14, da Lei nº 9.393, de 1996, artigo 17, § 1º, da lei nº 6.938, de 1981.

2 - VALOR DA TERRA NUA DECLARADO NÃO COMPROVADO: Após regularmente intimado, o sujeito passivo apresentou Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT. No Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT)', o valor da terra nua foi alterado, tendo como base os valores informados pelo contribuinte no atendimento à intimação. Os valores do DIAT encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através da própria Notificação de Lançamento, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a Declaração de ITR do sujeito passivo incidiu em Malha Fiscal, nos parâmetros Áreas Não Tributáveis e Cálculo do Valor da Terra Nua VTN. “O sujeito passivo informou na Declaração de Informação e Apuração do ITR - DIAT, no quadro Distribuição da Área do Imóvel, 136,0 ha como Área” de Preservação – Permanente;

- que regularmente intimado e transcorrido o prazo fixado, o interessado apresentou Ato Declaratório Ambiental ADA, relativo ao exercício de 2007, protocolado em 25/09/2007, documento este que não se presta a atender as exigências para as isenções do exercício de 2004. A legislação do ITR prevê que para se beneficiar da isenção do imposto sobre as áreas não tributáveis, faz-se necessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental ADA, no prazo e condições fixados em ato normativo. O artigo 9º, § 3º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 256/2002 dispõe que as áreas não tributáveis do imóvel rural deverão ser obrigatoriamente informadas em ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), no prazo de até seis meses, contado a partir da data final fixada para a entrega da DITR. A obrigatoriedade da utilização do ADA para reduzir o valor a pagar do ITR está prevista na Política Nacional de Meio Ambiente - Lei nº 6.938, de 31/08/1981, artigo 17-0, § I, com a redação dada pelo artigo I o da Lei nº 10.165, de 27/12/2000;

- que em relação à Área de Preservação Permanente, além da não apresentação do ADA válido para o exercício em pauta, o interessado apresentou Planta do Imóvel Fazenda Monte Carmelo onde é informado e constatado 50,76 ha para este tipo de área ambiental referente às regiões em torno da malha hidrográfica da fazenda e não 136,0 hectares como foi declarado na DITR;

- que quanto ao Laudo de Avaliação do Imóvel, o sujeito passivo entregou cópias das averbações na matrícula do registro do imóvel onde consta a redução da área total do imóvel para 220,9 ha, modificando a área total informada na DITR que foi de 271 hectares;

- que quanto ao Valor da Terra Nua VTN, acatamos o valor apresentado pelo contribuinte de R\$ 4.132,23 (quatro mil cento e trinta e dois reais e vinte e três centavos) por hectare que está coerente com os parâmetros mínimos aceitos pela Receita Federal do Brasil para o município de Santa Maria da Serra no exercício de 2003;

- que com base nessas informações, foi então utilizado o Valor da Terra Nua – VTN para o exercício 2003 para a Fazenda Monte Carmelo de R\$ 4.132,23/ ha, perfazendo um total de R\$ 912.809,61 (novecentos e doze mil, oitocentos e nove reais e sessenta e um centavos), conforme demonstrado abaixo: Área Total do Imóvel retificada = 220,9 há; VTN/ha = R\$ 4.132,23; VTN do Imóvel = VTN/ha x Área do Imóvel; VTN do Imóvel = 4.132,23 x 220,9 = R\$ 912.809,61;

- que, desta forma, considerando-se o não atendimento à exigência contida no Termo de Intimação Fiscal nº 08125/00003/2008 referente à apresentação do ADA válido para o exercício de 2003 e considerando-se a apresentação do Laudo de Avaliação do Imóvel, lavrou-se o presente lançamento de ofício, exercício 2004 glosando-se 136,0 ha, como Área de Preservação Permanente e aceitou-se a nova área total do imóvel e o valor da terra nua informados pelo contribuinte.

Em sua peça impugnatória de fls. 52/68, instruída pelos documentos de fls. 69/95, apresentada, tempestivamente, em 30/12/2008, a contribuinte se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que para a não aceitação das declarações da contribuinte, e imposição das respectivas sanções administrativas, em ambas as situações, a Receita Federal alegou a inexistência do Ato Declaratório Ambiental! (ADA).

- que não obstante, de acordo com o Laudo Suplementar ao Laudo Técnico solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 08125/0003/2008 (Anexo), tem-se que dos 220,87 ha (duzentos e vinte vírgula oitenta e sete hectares), 64% (sessenta e quatro por cento) do referido imóvel, vale dizer, 141,44 ha (cento e quarenta e um vírgula quarenta e quatro hectares), constituem-se, "apenas e tão somente, por força da Lei nº 4.771 /65 (Código Florestal), em Área de Preservação Permanente (APP);

- que uma vez que as Áreas de Preservação Permanente (APPs) não podem ser utilizadas, quer por alteração ou quer por supressão das florestas e/ou demais formas de vegetação lá existentes, constituindo-se em uma limitação administrativa ao exercício do direito de propriedade, tais áreas são, também por força de Lei, isentas de tributação;

- que essa se constituiu, portanto, na razão legal para que ao longo de muitos anos, e independentemente da existência de qualquer declaração do Poder Público, uma vez que desde 1965 assim o exige o Código Florestal e suas posteriores alterações, a contribuinte, ora Impugnante, tenha lançado em suas declarações uma área de 136 ha (cento e trinta e seis hectares) como sendo Área de Preservação Permanente (APP);

- que há, a esse propósito, que ser observado que os 136 ha (cento e trinta e seis hectares) que vinham continuamente sendo declarados pela contribuinte como Área de Preservação Permanente (APP) em muito se aproximam dos 141,44 ha (cento e quarenta e um vírgula quarenta e quatro hectares) ora declarados;

- que, portanto, apenas por esse fato já se tem presente a justificação legal para a isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) **em relação a essas áreas** sem a necessidade de documentos tais quais o Ato Declaratório Ambiental (ADA) **para as** Áreas de Preservação Permanente (APPs);

- que em complementação ao que já fora colocado, não há, pois, quer para as Áreas de Preservação Permanente (APPs) ou quer para as Reservas Legal Florestal (RLFs) a necessidade de se exigir o Ato Declaratório Ambiental (ADA), uma vez que tal condição depende única e tão somente da Lei (Código Florestal) e não de uma declaração do Poder Público;

- que no que se refere à Reserva Legal Florestal (RLF), uma vez que a área da Área de Preservação Permanente (APP) corresponde a 64 % (sessenta e quatro por cento) da área total do imóvel da contribuinte (141,44 ha: 220,87 ha), ou seja, mais do que "50% (cinquenta por cento) da propriedade rural há a possibilidade legal de que o proprietário utilize 20 % (vinte por cento) da Área de Preservação Permanente (APP) existente para fins de averbação da Reserva Legal Florestal (RLF), conforme dispõe o inc. II, do § 6o, do art. 16 do Código Florestal (Lei nº 4.771/65);

- que esta é, portanto, a razão que justifica os 44,28 ha (quarenta e quatro vírgula vinte e oito hectares) acima referenciados terem sido colocados a título de Reserva Legal Florestal (RLF); constituindo-se, no entanto, também como Área de Preservação Permanente (APP);

- que no que se refere ao Valor da Terra Nua (VTN), em estrita obediência ao que dispõe o inc. II, do § 1.º do art. 12 da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993 e do art. 3.º da Portaria SRF nº 447, de 28 de março de 2002, a contribuinte, ora Impugnante, utilizou-se de dados do IEA, conforme é ressaltado pelo Laudo Suplementar em Anexo;

- que, assim, para os anos de 2003 a 2008 foram utilizados como elemento integrador da matriz de exação no que se refere à base de cálculo, uma área útil inferior a 79,43 ha (220,87 ha - 141,44 ha), e valores mínimos de VTN (Fonte: IEA; *cf.* Anexo) para os anos de 2003 e 2004 de R\$ 2.003,12. Valores, esses, em função tanto das condições topográficas da área quanto em virtude da baixa fertilidade e profundidade dos solos, o que muito desvaloriza seu valor pela inequívoca impossibilidade de aproveitamento.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS decide julgar procedente o lançamento mantendo o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, preliminarmente, observa-se que é improcedente e carece de fundamentação legal o pedido de nulidade do lançamento, pois a Notificação de Lançamento foi lavrada com observação dos requisitos legais estabelecidos no art. 11, do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo todas as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV, principalmente as necessárias para que se estabeleça o contraditório e a ampla defesa do autuado;

- que, no presente caso, a notificação de lançamento identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação, cada alteração efetuada na DITR/2003, de forma clara, como se depreende na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 02 a 04, em consonância, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, possibilitando assim, que a interessada apresentasse sua defesa, onde expôs os motivos de fato e de direito, os pontos discordantes da autuação, suscitando preliminares e o mérito relativamente às matérias envolvidas;

- que sobre este assunto, ressaltamos que o lançamento é ato privativo da Administração Pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional - CTN. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no parágrafo I do art. 142 do CTN;

- que as declarações do ITR entregues pelo contribuinte à Receita Federal são submetidas à revisão mediante "Malha Fiscal", atividade exercida pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Da revisão da declaração poderá resultar lavratura de Auto de Infração ou emissão de Notificação de Lançamento quando forem constatadas inexatidões materiais devidas a lapso manifesto ou erros de cálculos cometidos pelo sujeito passivo ou infração à legislação tributária;

- que da análise das peças do presente processo, constata-se na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 02 a 04, que a fiscalização glosou totalmente a área declarada a título de preservação permanente de 136,0 ha, modificou o valor da terra nua declarado com base no valor apurado no laudo de avaliação do imóvel apresentado pela contribuinte e também alterou a área total conforme o georreferenciamento realizado no imóvel rural recentemente;

- que, nesta fase, a interessada pretende que seja considerada isenção de uma área correspondente a 141,4 ha. Assim distribuída: 50,77 ha de Mata; 46,39 de Mata Remanescente; e 44,28 ha de Reserva Legal, e apresenta nos autos, Planta do imóvel, ADA de 2007, para endossar sua tese. Com relação ao V T N declarado, entende a contribuinte que deve ser aceito, em 2003, o valor de R\$ 2.066,12/ha. Para justificar esse valor anexou ao

processo, fls. 72 a 75, Laudo Suplementar ao Laudo Técnico que foi apresentado previamente no atendimento à intimação;

- que, no caso em questão, apesar de a contribuinte ter apresentado Planta de Georreferenciado, à fl. 48, com nova distribuição da área do imóvel, porém as áreas ali descritas não podem ser aceitas, em virtude de o ADA à fl. 46 ser intempestivo para o exercício de 2003, pois a data de emissão é 25/09/2007. Cumpre ressaltar que a apresentação desse documento é válido apenas para o exercício ali mencionado;

- que no que pertine à área de reserva legal, verifica-se que com base na legislação de regência da matéria, exige-se o cumprimento de duas obrigações para fins de acatar a exclusão da mesma da incidência do ITR: averbação tempestiva dessa área à margem da matrícula do imóvel perante o Cartório de Registro de Imóveis competente e a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental - ADA perante o IBAMA. Tal obrigatoriedade está contida no art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/1965, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.803/1989, e redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; art. 11 § 1º da IN SRF nº 256/2002, e art. 12, § 1º do Decreto nº 4.382/2002 - RITR está prevista na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-0, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, art. I;

- que analisando os documentos anexados aos autos, observa-se que a área de reserva legal foi averbada somente em 28 de janeiro de 2008 (averbações 08, 09, 10 e 11 da Matrícula nº 16.790), fls. 31 a 39. Além dessa primeira exigência não cumprida pela contribuinte, também se fazia necessário comprovar nos autos, para se justificar a exclusão dessa área de tributação que ela fosse informada no ADA protocolizado tempestivamente no IBAMA;

- que, com relação ao Valor da Terra Nua, convém salientar que o contribuinte apresentou laudo técnico, onde foram apurados a área total do imóvel de 220,9 ha e o valor da terra nua de R\$ 4.132,23/ha, resultando no VTN tributado de R\$ 912.809,61;

- que cabe salientar que o valor da terra nua considerado no lançamento somente poderá ser revisto mediante apresentação de Laudo Técnico de Avaliação, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA, efetuado por perito (Engenheiro Civil, Engenheiro Agrônomo ou Engenheiro Florestal), devidamente habilitado, que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, demonstrando os métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados e/ou de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (Exatorias) ou Municipais, bem como aquelas efetuadas pela Emater, com as características mencionadas anteriormente com relação ao laudo técnico;

- que o Laudo Suplementar apresentado às fls. 72 a 75, não atende satisfatoriamente aos requisitos da NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, pois deixou de indicar as fontes pesquisadas para encontrar o valor da avaliação atribuída ao imóvel de R\$ 2.066,12/ha, a metodologia e a memória de cálculo;

- que, dessa forma, impõe-se reconhecer que o laudo apresentado, apesar de elaborado por profissional habilitado, não apresenta o rigor exigido pela norma ABNT para que possa ser aceito como prova suficiente para justificar a revisão do VTN tributado.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE
TERRITORIAL RURAL-ITR*

Exercício: 2003

Nulidade do Lançamento

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Áreas Isentas. Tributação.

Para a exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente, é necessária a comprovação efetiva da existência dessas áreas e apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao IBAMA, no prazo previsto na legislação tributária.

Valor da Terra Nua - VTN.

A base de cálculo do imposto será o valor da terra nua apurado pela fiscalização, como previsto em Lei, se não existir comprovação que justifique reconhecer valor menor.

Área do Imóvel.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme legislação processual.

Juros de mora. Multa de Ofício Lançada.

E cabível a cobrança de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e da multa de ofício por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 11/05/2011, conforme Termo constante às fls. 111/113, a recorrente interpôs, tempestivamente (07/06/2011), o recurso voluntário de fls. 138/156, instruído pelos documentos de fls. 158/241, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Como visto no relatório e nos autos, a discussão gira em torno de uma preliminar de nulidade do lançamento e no mérito a discussão diz respeito à área de preservação permanente (136,0 ha) e o nó da questão restringe-se a exigência relativa ao ADA — Ato Declaratório Ambiental, que deve conter as informações de tais áreas e ter sido protocolado tempestivamente junto ao IBAMA/órgão conveniado, para fins de exclusão dessas áreas da tributação, bem como a falta de averbação, até a data do fato gerador, da área de utilização limitada (reserva legal) no Cartório de Imóveis (averbação tempestiva realizada até 01/01/2003). Resta, ainda, no mérito a discussão sobre a validade do Valor da Terra Nua arbitrado tem por base o Laudo de Avaliação apresentado pela própria contribuinte.

Observa-se nos autos, que a decisão recorrida esclareceu que o ADA trazido não foi protocolado no IBAMA no prazo legal para o exercício em análise (ADA intempestivo relativo a outro exercício), bem como não há a devida averbação, de forma tempestiva, à margem da respectiva matrícula da área de utilização limitada – reserva legal pretendida pela recorrente. Relativamente ao Valor da Terra Nua (VTN), arbitrado pela autoridade fiscal pelo valor fornecido pela própria contribuinte mediante Laudo de Avaliação em atendimento a Intimação Fiscal, informou que não seria passível de aceitação o Laudo de Avaliação Suplementar apresentado já que não foi elaborado de forma eficaz para alterar o valor constante do lançamento.

Assim, verifica-se que das duas exigências previstas para justificar a exclusão de tais áreas da incidência do ITR/2003, qualquer que sejam as suas reais dimensões, foi a falta de averbação tempestiva no Cartório de Registro de Imóveis da área de utilização limitada (reserva legal), sendo que faltou a apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA) para as duas áreas (área de preservação permanente e área de reserva legal) e esta é a maior questão discutida nos autos.

É de se registrar, inicialmente, que a recorrente apresentou laudo de avaliação do imóvel, apurando o Valor da Terra Nua – VTN, bem como apresentou laudo, de forma precária, atestando a existência destas áreas (preservação permanente + utilização limitada (reserva legal)).

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese, dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura da presente Notificação de Lançamento, é de se dizer que a decisão recorrida já se manifestou, que o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7º e 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, observada especificamente, a Instrução Normativa SRF nº 094, de 1997, que dispõe sobre os

procedimentos adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes em geral, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas.

Observou, ainda, a decisão recorrida, que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de dados cadastrais informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), incluindo a subavaliação do VTN, autoriza o lançamento de ofício, regularmente formalizado através de auto de infração, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei nº 5.172, de 1966 — CTN, e art. 4º da citada IN/SRF nº 094/1997, observada, no que diz respeito aos documentos de prova, a Norma de Execução (NE) correlata, no caso, a NE SRF Cofis nº 002, de 07 de outubro de 2003 não havendo necessidade de verificar *"in loco"* a ocorrência de possíveis irregularidades, como sugere o requerente.

Ora, não há que se falar em área de preservação permanente e área de utilização limitada (reserva legal) na extensão pretendida, já que a própria recorrente nada informou em sua DIAT/2003, conforme pode ser observado às fls. 10 dos autos, com exceção da área total equivocada de 271,0 há, reduzida pela autoridade lançadora para 220,9 ha e da área de preservação permanente de 136,0 ha glosada pela autoridade lançadora.

Ademais, mesmo que fosse possível, a contribuinte não atenderia às normas legais, já que é corrente majoritária neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a área de utilização limitada / reserva legal, para fins de exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, se faz necessária ser reconhecida como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, fazendo-se, também, necessária a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro de Imóveis, até a data do fato gerador do imposto, bem como a partir do exercício de 2001, com a introdução do art. 17 na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) passou a ser obrigatório para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

Em assim sendo, entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, a Notificação de Lançamento foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais, onde consta de forma clara a existência das áreas glosadas, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, cuja ciência foi por AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

Ademais, no caso em questão, o ônus da prova documental é do contribuinte autuado, a qual cumpre guardar ou produzir, conforme o caso, até a data de homologação do autolancamento, prevista no § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional, os documentos necessários à comprovação dos dados cadastrais informados na declaração (DIAC/DIAT) para efeito de apuração do ITR devido naquele exercício, e apresentá-los à autoridade fiscal, quando exigido.

Da mesma forma, não há como negar que a irregularidade apontada pelo autuante foi devidamente caracterizada e compreendida pelo interessado, tanto é verdade que o mesmo contestou o referido auto de infração de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação acompanhada de documentação. Portanto, o fundamental é que o contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Da mesma forma, não posso acompanhar o raciocínio da recorrente quanto ao mérito, já que discordo frontalmente no que diz respeito ao Ato Declaratório Ambiental – ADA, exigência mútua para as áreas de preservação permanente e de utilização limitada

(reserva legal), além da exigência concomitante da averbação da área de reserva legal nos Cartórios de Registro, pelos motivos abaixo expostos.

Não resta dúvidas de que se confirmou o não cumprimento de uma exigência genérica, aplicada tanto às áreas de utilização limitada (Reserva Legal, Reserva Particular do Patrimônio Natural ou Imprestável para a atividade produtiva/Interesse Ecológico), quanto às áreas de preservação permanente, de que as áreas ambientais do imóvel, para fins de exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sejam devidamente reconhecidas como de interesse ambiental, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental - ADA, emitido pelo IBAMA/órgão conveniado ou, pelo menos, que seja comprovado a protocolização tempestiva do seu requerimento (do ADA).

Como visto nos autos, a discussão principal de mérito diz respeito à área de preservação permanente e área de utilização limitada (reserva legal), e o nó da questão restringe-se a exigência relativa ao ADA — Ato Declaratório Ambiental, que deve conter as informações de tais áreas e ter sido protocolado tempestivamente junto ao IBAMA/órgão conveniado, para fins de exclusão dessas áreas da tributação, bem como a exigência da averbação tempestiva da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis.

Não há dúvidas que, a princípio, por tratarem-se de áreas não tributáveis, cabe destacar que as áreas assim declaradas estão sujeitas à comprovação para serem aceitas, de acordo com a situação em que se enquadrem:

1 — **Reserva Legal** — é necessário que o contribuinte protocolize o Ato Declaratório Ambiental (ADA) no prazo legal e que as áreas estejam averbadas no Registro de Imóveis competente até a data da ocorrência do fato gerador (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela MP nº 2.166, de 2001, art. 1º);

2— **Reserva Legal do Patrimônio Natural — RPPN** — protocolo do ADA no prazo legal; que as áreas sejam reconhecidas pelo IBAMA ou por órgão estadual de meio ambiente, mediante requerimento do proprietário (Decreto nº 1.922, de 1996 e Lei nº 9.985, de 2000, art. . 21); que as áreas estejam averbadas no Registro de Imóveis competente na data da ocorrência do fato gerador (Lei nº 9.985, de 2000, art. 21; Decreto nº 4.382, de 2002, art. 13, parágrafo único);

3 — **Interesse Ecológico** - protocolo do ADA no prazo legal; reconhecimento, em caráter específico, para determinada área, de órgão competente federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, II, "b" e "c");

4 — **Servidão Florestal** — protocolo do ADA no prazo legal; que as áreas estejam averbadas no Registro de Imóveis competente na data da ocorrência do fato gerador (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela MP nº 2.166-67, de 2001, art. 2º);

5 - Para as **áreas de Preservação Permanente**, há a necessidade que o contribuinte protocolize o Ato Declaratório Ambiental (ADA) no prazo legal ou reconhecimento da área através de Laudo Técnico, firmado por Engenheiro Agrônomo ou Florestal acompanhado da ART (Anotação da Responsabilidade Técnica) e de acordo com as normas da ABNT. As áreas de Preservação Permanente são as descritas na Lei nº 4.771, de 1965, artigos 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989, artigo 1º.

Assim, verifica-se que a exigência prevista para justificar a exclusão de tal área da incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR/2003, qualquer que sejam as suas reais dimensões, não foi providenciada de forma tempestiva, qual seja, não cumprimento de uma exigência genérica, aplicada tanto às áreas de utilização limitada (Reserva Legal, Reserva Particular do Patrimônio Natural ou Imprestável para a atividade produtiva/Interesse Ecológico), quanto as áreas de preservação permanente, de que as áreas ambientais do imóvel, para fins de exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sejam devidamente reconhecidas como de interesse ambiental, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental - ADA, emitido pelo IBAMA/órgão conveniado ou, pelo menos, que seja comprovado a protocolização tempestiva do seu requerimento.

No tocante à apuração do imposto, de acordo com as instruções de preenchimento da DITR, podem ser excluídas, da área total do imóvel, para determinar a área tributável, as áreas de preservação permanente e de utilização limitada, sendo essas últimas compostas pela área de reserva legal, pelas áreas de reserva particular do patrimônio natural, e pelas áreas imprestáveis para a atividade produtiva, se declaradas de interesse ecológico, mediante ato do órgão competente federal ou estadual;

Como é de notório conhecimento, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR incide sobre: (i) o direito de propriedade do imóvel rural; (ii) o domínio útil; (iii) a posse por usufruto; (iv) a posse a qualquer título, tudo conforme ditado pela Lei nº 9.393, de 1996. Conquanto, este tributo será devido sempre que - no plano fático - se configurar a hipótese de incidência ditada pela norma (Lei 9393/96): (i) a norma dita que a obrigação tributária nasce sempre em primeiro de janeiro de cada ano uma vez que a periodicidade deste tributo é anual; (ii) o imóvel deve estar localizado em zona rural; (iii) os demais requisitos já constam acima - posse, propriedade ou domínio útil.

Tenho para mim que para excluir as áreas de Interesse Ambiental de Preservação Permanente e as de Utilização Limitada da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e anular a sua influência na determinação do Grau de Utilização, duas condições têm de ser atendidas. Uma é a sua averbação a margem da escritura no Cartório de Registro de Imóveis outra é a sua informação no Ato Declaratório Ambiental – ADA. Destaque-se que ambas devem ser atendidas à época a que se refere a Declaração do ITR.

É de se ressaltar, que em nenhum momento estou questionando a existência e o estado das Reservas Preservacionistas, relatórios técnicos que atestam a sua existência não atingem o âmago da questão. Mesmo aquelas possíveis áreas consideradas inaproveitáveis, para integrarem as reservas da propriedade, para fins de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, devem, no meu ponto de vista, obrigatoriamente, atender as exigências legais.

Um dos objetivos precípuos da legislação ambiental e tributária é, indubitavelmente, estimular a preservação do meio ambiente, via benefício fiscal. No entanto, o benefício da exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, inclusive em áreas de proteção e/ou interesse ambiental como os Parques Estaduais, não se estende genérica e automaticamente a todas as áreas do imóvel por ele abrangidas. Somente se aplica a áreas específicas da propriedade, vale dizer, somente para as áreas de interesse ambiental situadas no imóvel como: área de preservação permanente, área de reserva legal, área de reserva particular do patrimônio natural e área de proteção de ecossistema bem como área imprestável para a atividade rural, desde que reconhecidas de interesse ambiental e desde que haja o reconhecimento dessas áreas por ato específico, por imóvel, expedido pelo IBAMA, o Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Não tenho dúvidas, de que a obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de exclusão das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal) da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, surgiu no ordenamento jurídico pátrio com o art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000 que incluiu o art. 17, § 1º na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, para os exercícios a partir de 2001, *verbis*:

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." (NR)

(...)

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

Tal dispositivo teve vigência a partir do exercício de 2001, anteriormente a este, a imposição da apresentação do ADA para tal fim era definido por ato infra-legal, que contrariava o disposto no § 1º do inciso II do art. 97, do Código Tributário Nacional.

Os presentes autos tratam do lançamento de ITR do exercício de 2003, portanto, a exigência do ADA para fins de exclusão da base de cálculo daquele tributo encontra respaldo legal, pelo quê, deve ser mantido quanto a este ponto, já o recorrente não comprovou nos autos a protocolização, de forma tempestiva, do requerimento/ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado.

É oportuno salientar, que Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363, de 1996, introduzido originariamente pelo art. 3º da MP nº 1.956-50, de 2000, e mantido na MP nº 2.166-67, de 2001, ocorre quando da entrega da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

Não obstante a pretensão da requerente de querer comprovar nos autos a efetiva existência de área de preservação permanente e de área reserva legal no imóvel (materialidade) por meio do documento "Laudo de Avaliação do Imóvel", cabe ressaltar que essa comprovação, no meu entendimento, não é suficiente para que a lide seja decidida a seu favor, pois o que se busca nos autos é a comprovação do reconhecimento das referidas áreas mediante ato do IBAMA ou órgão delegado por convênio ou, no mínimo, a comprovação da protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Enfim, a solicitação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR sobre as áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

Portanto, não há outro tratamento a ser dada à área de preservação permanente glosada pela fiscalização, por falta de comprovação da exigência tratada anteriormente, que devem realmente passar a compor as áreas tributável e aproveitável do imóvel, respectivamente, para fins de apuração do VTN tributado e do seu Grau de Utilização (do imóvel).

Desta forma, não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental — ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, cabe manter a glosa efetuada pela fiscalização em relação à área de preservação permanente.

Como já manifestou a decisão de primeira instância o lançamento foi legal e corretamente efetuado. Foi modificado o Valor da Terra Nua - VTN declarado através da Declaração de ITR pelo valor constante do Laudo de Avaliação apresentado pela própria recorrente em detrimento do valor constante da tabela do SIPT - aptidão agrícola (fls. 16). Ou seja, a autoridade fiscal não concordando com o VTN declarado DITR/2003 aceitou o VTN de R\$ 4.132,23 informado pela recorrente através do Laudo de Avaliação ao invés de utilizar o VTN médio por aptidão agrícola de R\$ 4.793,39.

Ora, é legal e de conhecimento de todos os contribuintes que toda declaração apresentada está sujeita a verificação por parte da autoridade fiscal, o qual tem, por ofício, obrigação em intimar o declarante a apresentar comprovante e/ou prestar esclarecimentos a respeito do declarado, sob pena de retificação e arbitramento de lançamento.

Da análise efetuada na documentação apresentada pela contribuinte, ficou constatado a apresentação do Laudo de Avaliação para se proceder a comprovação do Valor da Terra Nua – VTN, lançado pelo contribuinte em sua DIAT/2003, entretanto o valor do VTN constante do laudo é superior (R\$ 4.132,23) e por isso foi lavrado o Auto de Infração.

Como visto nos autos, a autoridade lançadora entendeu que houve subavaliação do Valor da Terra Nua - VTN, tendo em vista os valores constantes do Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Secretaria da Receita Federal em consonância ao art. 14, caput, da Lei nº 9.393, de 1996, razão pela qual o VTN declarado para o imóvel na DITR/2003, de R\$ 73.943,28 (R\$ 334,73 por hectare), foi aumentado para R\$ 912.809,61 (R\$ 4.132,23 por hectare), valor este apurado com base no valor apontado no Laudo de Avaliação, que é inferior SIPT para as áreas de "pastagem/pecuária", consoante extrato do SIPT, às fls. 16, cujo valor médio do VTN é de R\$ 4.793,39.

Observou, ainda, a decisão recorrida, que autoridade fiscal lançadora não poderia deixar de arbitrar um novo Valor de Terra Nua, tendo em vista que o VTN declarado, por hectare, para o exercício de 2003, até prova documental hábil em contrário, estaria subavaliado, por ser muito inferior não só a todos os VTN por hectare listados, qualquer que seja a aptidão agrícola da terra (pastagem/pecuária (R\$ 4.793,39/ha) e cultura/lavoura (R\$ 7.513,15/ha).

Mesmo que o procedimento utilizado pela fiscalização para apuração do Valor da Terra Nua - VTN, fosse com base nos valores constantes em sistema da Secretaria da Receita Federal, encontraria amparo no artigo 14, da Lei nº 9.393, de 1996.

É de se ressaltar, que o valor do SIPT só é utilizado quando, depois de intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado. Da mesma forma, tal valor fica sujeito à revisão quando o contribuinte logra

comprovar que seu imóvel possui características que o distingam dos demais imóveis do mesmo município. No presente caso a recorrente apresentou o Laudo de Avaliação confirmando o valor do VTN de R\$ 4.132,23.

No caso em questão o Valor da Terra Nua - VTN por hectare utilizado para o cálculo do imposto não foi extraído do SIPT, alimentado com informações, repassados pela Secretaria Estadual de Agricultura do estado em que pertence o município de localização do imóvel constante da base de dados da Receita Federal, conforme se constata às fls. 16, já que a autoridade lançadora se deu por satisfeita em razão do Laudo de Avaliação apresentado confirmando o valor do VTN de R\$ 4.132,23.

O fato de a autoridade fiscal arbitrar a base de cálculo do tributo diferente da apurada pela interessada não violou os direitos fundamentais do contraditório e ampla defesa previstos na Constituição, pois, em nada obsteu para que a interessada houvesse apresentado Laudo Técnico de Avaliação Suplementar, dentro dos parâmetros legais exigidos pela legislação de regência, para demonstrar, especificamente, o Valor da Terra Nua - VTN da propriedade levando em conta suas peculiaridades.

Não há dúvidas de que o Valor da Terra Nua - VTN considerado no lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa com base em laudo técnico elaborado por Engenheiro Civil, Florestal ou Agrônomo, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica — ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia — CREA, e que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas — ABNT, através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados. A título de referência, para justificar as avaliações, poderão ser apresentados anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores e que levem à convicção do valor da terra nua na data do fato gerador.

Ora, o Laudo de Avaliação Suplementar apresentado que, mesmo tendo sido elaborado por profissional devidamente habilitado, não atendeu a todos os requisitos das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e nem comprova e/ou demonstra, de maneira inequívoca, através da apresentação de documentação hábil e idônea, o valor fundiário do imóvel e a existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do Valor da Terra Nua, não é prova suficiente para afastar o Valor da Terra Nua (VTN) informado pelo próprio contribuinte, através de apresentação de Laudo de Avaliação compatível com os VTN médios por aptidão agrícola, fornecidos pela Secretaria Estadual de Agricultura, e adotado pelo Fisco para o lançamento do Imposto Territorial Rural (ITR).

Não tenho dúvidas de que o Laudo Técnico elaborado em desacordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, desacompanhado de comprovantes de pesquisas de preços contemporâneos ao do ano base do lançamento, em quantidade mínima exigível e, comprovadamente, com as mesmas características do imóvel em pauta e da mesma região de sua localização, que justificariam o reconhecimento de valor menor, não constitui elemento de prova suficiente para rever o lançamento.

Para finalizar a redação do presente voto vencedor, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos juros de mora lançados com base na taxa SELIC.

Quanto à multa de lançamento de ofício mantida é de se dizer, que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional - CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal.

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da Constituição Federal, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da mesma constituição, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício aplicada e dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio. Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático. Assim, não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, estas matérias (inconstitucionalidade de leis e juros moratórios com base na taxa SELIC) já estão pacificadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicada no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4)”.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada pela recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Anan Junior, Redator Designado

O voto do nobre relator o conselheiro Nelson Mallmann, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão no que diz respeito à necessidade ou não da apresentação do ADA, tenho entendimento diverso do dele em alguns pontos, daí a razão de abrir a divergência que culminou prevalecendo no julgamento pela turma.

Trata-se de lançamento fiscal de ITR, de glosa de área de preservação permanente por não ter o sujeito passivo protocolado tempestivamente o Ato Declaratório Ambiental – ADA junto ao IBAMA, apesar de ter apresentado Laudo Técnico.

A decisão recorrida, que confirmou o lançamento, apóia-se na premissa de que a exclusão da área de preservação permanente da apuração da base de cálculo do ITR há necessidade do protocolo do ADA tempestivamente junto ao IBAMA.

A questão exige que se separe a análise da disciplina normativa que as áreas de preservação permanente e reserva legal recebem no âmbito do Direito Tributário daquela que recebem no contexto do Direito Ambiental.

A Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, expressamente exclui da base de cálculo tributável do ITR as áreas de reserva legal e de preservação permanente (art. 10, § 1º, inciso II, letra “a”), ou seja, estas áreas constituem elementos redutores da base de cálculo tributável do ITR.

A base de cálculo tributária é a própria exteriorização econômica do fato tributável. Por essa razão, a base de cálculo está submetida à reserva legal e aos rigores da legalidade tributária, contemplada constitucionalmente como uma das principais limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150, I, CF). O Código Tributário Nacional (art. 97, IV), de forma mais explícita, ratifica a necessidade de lei formal para a disciplina da base de cálculo tributável.

Importante destacar que o Código Tributário Nacional (art. 97, § 1º) vincula os conceitos de majoração tributária (submetida à reserva legal) ao efeito “onerosidade”, produzido em decorrência de modificação da base de cálculo tributária. Vale dizer, qualquer alteração de base de cálculo que torne o tributo mais oneroso para o sujeito passivo submete-se ao regime jurídico aplicável à majoração tributária, notadamente ‘a exigência de que seja veiculada por lei formal e atenda aos interstícios temporais previstos constitucionalmente (anterioridade geral, anterioridade nonagesimal) para cada espécie tributária.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (art. 1º, lei 9.393/96).

A base de cálculo tributável é resultado de uma operação complexa que tem como ponto de partida o Valor da Terra Nua – VTN, o qual sofre o efeito de vários elementos redutores.

Do valor do imóvel declarado pelo contribuinte (Valor da Terra Nua) devem ser excluídos (art. 10, § 1º, Lei 9.393/96) os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; florestas plantadas.

Outro conceito importante na definição da base de cálculo tributável do ITR é o de “área tributável”, entendida como a área total do imóvel, excluídas, ou seja, devem ser considerados como elementos redutores: as áreas de preservação permanente e de reserva legal; as áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nas áreas de preservação permanente e de reserva legal; as áreas comprovadamente impréstáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; as áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental; as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; e as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Da multiplicação do Valor da Terra Nua (VTN) pelo quociente entre a área tributável e a área total, chega-se ao Valor da Terra Nua tributável (VTNt), que é efetiva base de cálculo sobre a qual deve incidir a alíquota (variável) do ITR.

Importante aferir, no entanto, o Grau de Utilização da terra, tarefa que exige a análise e determinação da “área aproveitável” e da “área efetivamente utilizada”.

Considera-se como “área aproveitável”, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias e os elementos redutores da área tributável, entre os quais se destacam as áreas de preservação permanente e as de reserva legal.

Por outro lado, entende-se por “área efetivamente utilizada” a porção do imóvel que no ano anterior tenha sido plantada com produtos vegetais; servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; tenha sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; tenha servido para exploração de atividades granjeira e aquícola, ou tenha sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da [Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993](#).

O Grau de Utilização – GU do imóvel rural é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

A base de cálculo tributável do ITR é o Valor da Terra Nua tributável (VTNt), sobre a qual incidirão alíquotas variáveis dependendo da área total do imóvel e do Grau de Utilização da terra (art. 11, *caput*, Lei 9.393/96).

Qualquer alteração nos elementos redutores da base de cálculo tributável poderá ensejar modificação no nível de onerosidade tributária, índice que pode refletir majoração tributária, a submeter-se aos rigores da reserva legal, na forma do disposto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

As áreas de preservação permanente e de reserva legal constituem, como visto, elementos redutores da “área tributável”, e por isso influenciam diretamente a base de cálculo tributável (Valor da Terra Nua tributável – VTNT), na medida em que esta é o resultado da multiplicação do Valor da Terra Nua (VTN) pelo quociente entre a área tributável e a área total.

A desconsideração de elementos redutores do valor da “área tributável”, tais como as áreas de preservação permanente e reserva legal, leva inexoravelmente ao aumento do número resultante da divisão entre área tributável e área total do imóvel, resultado que repercute aumentando o valor da Terra Nua Tributável (VTNT), base de cálculo do ITR.

A rigor, a base de cálculo do ITR (VTNT) é o resultado da multiplicação do Valor da Terra Nua (VTN) pelo índice resultante da divisão da área tributável pela área total do imóvel. O aumento de área tributável, decorrente, por exemplo, da desconsideração de elementos que o reduzem, como as áreas de preservação permanente e de reserva legal, conduz a um aumento na base de cálculo do ITR na medida em que aumenta o resultado da divisão da área tributável pela área total do imóvel.

Ao disciplinar a base de cálculo do ITR, a Lei 9.393/96 não impôs qualquer condição para que as áreas de preservação permanente e de reserva legal fossem consideradas como elementos redutores da área tributável por este imposto.

Ocorre que a IN/SRF 67/97, conferindo nova redação ao art. 10, § 4º da IN/SRF 43/97, estabeleceu que:

Art. 10.

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR. Observado o seguinte:

I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965,

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA.

Como visto, o referido ato regulamentar criou três condições relativas aos elementos redutores da base de cálculo do ITR (áreas de preservação permanente e de reserva legal), a saber:

Primeiro, as áreas de preservação permanente só poderão ser utilizadas para fins de apuração da base de cálculo do ITR após o protocolo, pelo interessado, de requerimento junto ao IBAMA solicitando a expedição de ato declaratório reconhecendo as características ambientais do imóvel.

Segundo, as áreas de reserva legal deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel antes do pleito de expedição do ato declaratório junto ao IBAMA.

Terceiro, o requerimento para expedição do ato declaratório deve ser protocolado junto ao IBAMA no prazo de até seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR.

Segundo a dicção da citada Instrução Normativa, se não cumpridas as três condições por ela criadas, as áreas de preservação permanente e de reserva legal não poderão ser utilizadas pelo sujeito passivo como elementos redutores da base de cálculo do ITR. As referidas condições foram reproduzidas posteriormente pelo art. 17 da IN/SRF 73/2000 e da IN 60/2001 e constam do Decreto 4.382/2002 (art. 10, § 1º e 12, § 1º).

Como resta claro, a lei tributária, ao definir o fato gerador do ITR, estabeleceu a sua base de cálculo sem condições. Atos regulamentares editados posteriormente, a pretexto de regular o tributo, na prática, tornaram-no mais oneroso, na medida em que majoraram a sua base de cálculo, criando condições (antes inexistentes) para que esta pudesse ser apurada.

O Código Tributário Nacional (art. 97, § 1º) é expresso ao equiparar à majoração do tributo, submetida à reserva de lei, qualquer modificação de sua base de cálculo, que resulte em torná-lo mais oneroso”.

No caso em concreto no que diz respeito a área de preservação permanente, o Recorrente não preencheu os requisitos previstos na Instrução Normativa 67/97, ou seja não protocolou tempestivamente o ADA junto ao IBAMA, mas apresentou laudo técnico, onde há a comprovação de que a área é de preservação permanente.

No meu entender o que deve prevalecer no caso em concreto é a verdade material, ou seja apesar do Recorrente não ter protocolado o ADA tempestivamente junto ao IBAMA, isso não tira a natureza jurídica da sua exclusão, uma vez que comprovou através de Laudo Técnico que a área se prestava a conservação permanente. Saliente-se uma vez a própria legislação que rege a matéria não exige tal requisito. O que a Lei 9.393/96 não exige a prévia comprovação por parte do contribuinte, cabe ao mesmo comprovar quando for devidamente intimado pela autoridade fiscal que a área é de preservação permanente ou reserva legal.

Desta forma, entendo que assiste razão a recorrente, e dou provimento ao recurso apresentado reconhecendo a exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Jr. Redator Designado

CÓPIA