



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.721386/2011-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.317 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente SONIA ANGELINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

DITR. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO.

Incabível a retificação de declaração no curso do contencioso fiscal quando a alteração pretendida não decorre de mero erro de preenchimento, mas aponta para uma retificação de ofício do lançamento.

ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ATO ESPECÍFICO DO ÓRGÃO COMPETENTE. EFETIVIDADE.

Tendo o contribuinte comprovado que houve ampliação das restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e ainda a efetividade de tal ato sobre a área correspondente ao seu imóvel rural, deve ser reconhecida a área de interesse ecológico pleiteada para fins de isenção do tributo rural.

ITR. VALOR DA TERRA NUA. SIPT.

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido restabelecendo a Área de Interesse Ecológico originalmente declarada.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 199/220 (PDF - 197/218), interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 161/174, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR de fls. 3/8, lavrado em 02/07/2011, relativo ao exercício 2007, com suposta ciência da RECORRENTE em 11/07/2011, conforme extrato de fl. 58.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 142.136,14 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

Os fatos relevantes do lançamento estão descritos na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fls. 4/6. Em síntese, o contribuinte não comprovou a (i) Área de Interesse Ecológico, (ii) e o valor da terra nua – VTN declarado, que foi calculado com base na tabela SIPT, conforme menor VTN/ha médio constante à fl. 18.

A autoridade fiscal afirmou que, regularmente intimado, a RECORRENTE “*não apresentou ato específico do órgão competente federal ou estadual, caso o imóvel ou parte dele tenha sido declarado como área de interesse ecológico, que ampliem as restrições de uso para as áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, nem tampouco ato específico do órgão competente federal ou estadual que tenha declarado área do imóvel como área de interesse ecológico, comprovadamente imprestável para a atividade rural*” (fl. 04).

Ademais, ponderou que o tombamento do imóvel não está previsto dentre as exclusões de área da incidência do ITR, pois não há previsão para isenção do ITR determinada por atos dos órgãos da Área da Cultura.

Assim, a área de interesse ecológico declarada (216,2ha) foi integralmente glosada de acordo com o demonstrativo de apuração do imposto devido de fl. 7.

Por sua vez, devidamente intimado para comprovar o VTN declarado no valor de R\$ 50.725,00, a contribuinte não apresentou qualquer laudo de avaliação ou outro documento que levasse a convicção do valor atribuído ao imóvel. Assim, foi adotado o menor VTN presente no SIPT para o município. Deste modo, o VTN foi ampliado de R\$ 50.725,00 (R\$ 161,28), para R\$ 2.191.429,71 (R\$ 6.967,98/ha), conforme demonstrativo de fl. 07.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 60/76 e demais documentos às fls. 89/122 (ratificada pela manifestação de fls. 132/149). Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

8. Após tratar *Dos fatos*, onde resumidamente mencionou das razões do Fisco para o lançamento e afirmou que o mesmo estaria eivado de nulidade, o sujeito passivo apresentou seus argumentos de discordância sob o título, primeiramente, *Do direito – Da nulidade do lançamento efetuado - Da ilegitimidade passiva*, onde afirmou que não se enquadraria em nenhuma das hipóteses legais de contribuinte do ITR e que, na verdade, de acordo com o registro cartorial, o imóvel em questão pertence a Alfredo Angelini.

9. Aprofundou-se neste tema reproduzindo jurisprudência administrativa pertinente e, após outras argumentações pertinentes, finalizou o item afirmando que não deve ser admitida a presença da impugnante no presente lançamento, pelo que se requer a imediata extinção da cobrança intentada pelo Fisco Federal.

10. Em *Do irregular arbitramento do Valor da Terra Nua*, como o nome indica, discordou da avaliação do Fisco e do argumento de que não teria apresentado laudo de avaliação eficaz, pois, efetivamente, teria apresentado o mencionado documento com o título Relatório da Distribuição das Áreas de Interesse Ecológico e de Preservação Permanente do Sítio Itaqueri, elaborado em outubro de 2008 e novamente trazido à colação.

11. Prosseguiu detalhado da qualidade do laudo, do profissional elaborador, da anexação da ART, dos elementos relativos à propriedade tratados no documento técnico, como: transcrição do imóvel, reprodução e planta cartográfica, demarcação de limites da propriedade, mosaico de fotos aéreas, informação sobre uso e costumes das divisas da propriedade, entre outros, bem como da apresentação do ADA/2008 e do Ato de Tombamento da Serra do Boturuna para fins de proteção e preservação de seus patrimônios ambientais.

12. Após outras argumentações, como a observação de utilização de arbitramento como regara excepcional e reprodução de jurisprudência atinente, passou a questionar, também, o valor do SIPT, que não teria sido demonstrado nos autos, fato que evidenciaria cerceamento do direito de defesa na medida em que seria impossível a elaboração de impugnação consistente à mingua de elementos mínimos para a fundamentação do arbitramento.

13. Prosseguiu nesse tema e findou o item afirmando que deve ser declarada a nulidade do lançamento ora combatido.

14. Na sequência, sob os títulos *Da desconsideração de área não tributável; Do tombamento da Serra do Boturuna – Área de Interesse Ecológico e Da isenção do ITR em Áreas de Interesse Ecológico*, como os nomes indicam, questionou profunda e detalhadamente a respeito da não consideração da área declarada como de interesse ecológico.

15. Para tanto, referiu-se ao relatório técnico, ao Ato de Tombamento, jurisprudência e pareceres doutrinários pertinentes, entre outros, para finalizar o item dizendo que, portanto, em razão do que dispõe a legislação pátria e pelo entendimento do órgão julgador administrativo sobre a matéria, deve ser desconsiderada a área de interesse ecológico relacionada no presente caso para fins de tributação do ITR.

16. Em *Da relevação da multa imposta*, como o nome indica, pediu que a penalidade aplicada fosse relevada, conforme se prevê no Decreto-Lei nº 1.042/1969 a ser concedida pelo Ministro da Fazenda.

17. *Dos pedidos:*

a) Diante do exposto, a impugnante requereu sejam acolhidos os argumentos apresentados para que se reconheça a nulidade e a ilegalidade do lançamento em epígrafe, com o efeito de anulação da cobrança e cancelamento da multa e dos juros exigidos.

b) No mérito, seja julgada improcedente a NL, com o efeito de anulação da cobrança e cancelamento da multa e dos juros exigidos.

c) Na remota hipótese de não ser esse o entendimento deste órgão julgador, requereu seja concedido o benefício de se relevar a multa exigida no lançamento ora impugnado.

18. Instruiu sua impugnação com os documentos de fls. 77 a 122, os quais são a NL impugnada, procuração e parte da documentação anteriormente apresentada.

19. Das fls. 124 a 150, constam providências quanto à ratificação da impugnação em foco.

20. Das fls. 153 a 155 consta nova manifestação da interessada para solicitar que as intimações e publicações sejam realizadas, exclusivamente, em nome de seu advogado.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 161/174):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2007

Áreas de Florestas Preservadas - Requisitos de Isenção

A concessão de isenção de ITR para as Áreas de Interesse Ecológico - AIE, Área Preservação Permanente - APP, Área de Reserva Legal - ARL, Área de Floresta Nativa - AFN, entre outras, está vinculada à comprovação da existência das mesmas, como laudo técnico específico, reconhecimento pelo poder público e averbação da ARL na matrícula até a data do fato gerador, respectivamente, e da regularização através do Ato Declaratório Ambiental - ADA, cujo requerimento deve ser protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA no prazo regulamentar. A prova de uma não exclui a da outra.

Área de Proteção Ambiental - APA

A exploração em Áreas de Proteção Ambiental - APA tem especial

controle pelos órgãos ambientais. Porém, o fato de um imóvel estar localizado em uma APA, por si só, não o torna, automaticamente, isento de ITR; somente para as áreas de preservação específicas nela contidas, e desde que cumpridas as demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária, tais como: Áreas de Preservação Permanente - APP, Área de Interesse Ecológico - AIE reconhecido por Ato do Poder Público, Área de

Reserva Legal - ARL, e demais áreas previstas em leis. Isenção - Hermenêutica

A legislação tributária para concessão de benefício fiscal deve ser interpretada literalmente, assim, se não atendidos os requisitos legais para a isenção, a mesma não deve ser concedida.

Valor da Terra Nua - VTN - Laudo Técnico

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação somente se, na contestação, forem oferecidos elementos de convicção, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, que apresente valor de mercado diferente ao do lançamento, relativo ao mesmo município do imóvel e ao ano base questionado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 06/01/2015, conforme EDITAL Nº 100/2014 de fls. 193 (PDF – 191), apresentou o recurso voluntário de fls. 199/220 (PDF – 197/218) em 19/01/2015.

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

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

PRELIMINARES

Da legitimidade passiva

A controvérsia em questão diz respeito à sujeição passiva da RECORRENTE, a qual alega que o sujeito passivo se trata do Sr. Alfredo Angelini, ora proprietário do imóvel objeto do presente processo.

Dispõe a Lei nº 9393/1996 que o sujeito passivo do ITR é aquele que possui relação direta com o imóvel capaz de justificar a tributação, independentemente da forma através da qual esta relação direta ocorre (propriedade, posse ou domínio), nos termos dos arts. 1º e 4º:

Art. 1º 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. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

No mesmo sentido, prescreve o Código Tributário Nacional:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário. Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Conclui-se da análise dos dispositivos, que a legislação elencou três hipóteses alternativas de relações jurídicas que podem culminar em uma relação direta entre o sujeito passivo e o imóvel, sendo o *animus domini* o critério utilizado para descobrir quem deverá ser o contribuinte do ITR incidente sobre determinado imóvel rural.

Sobre o tema, é esclarecedor o posicionamento da própria Receita Federal, que reconhece a necessidade de *animus domini* como elemento imprescindível para imputar a condição de sujeito passivo do ITR ao possuidor do imóvel rural, como se observa da pergunta 32 do perguntas e respostas do ITR:

POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO 032 — Quem é possuidor a qualquer título?

O ITR adota o instituto da posse tal qual definido pelo Código Civil. É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (**posse com animus domini**), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público. A expressão posse a qualquer título refere-se à posse plena, **sem subordinação (posse com animus domini), abrangendo** a posse justa (legítima) e a posse injusta (ilegítima). A posse será justa se não for violenta, clandestina ou precária; será injusta se for: I - violenta, ou seja, adquirida pela força física ou coação moral; II - clandestina, isto é, estabelecida às ocultas daquele que tem interesse em tomar conhecimento; III - precária, quando decorre

Deste modo, será o contribuinte do ITR aquele que agir como dono do imóvel (com *animus domini*) independentemente de sua relação jurídica ser de propriedade, posse ou domínio útil.

De acordo com o Código Civil, proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha, nos termos do art. 1228. Já o possuidor é aquele quem detém de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, conforme define o art. 1204 do Código Civil.

Percebe-se, do exposto, que a propriedade é definida através dos direitos de domínio sobre determinada coisa (*usar, gozar e dispor*), de modo que, será materialmente

proprietário aquele que tiver o exercício pleno de todas as capacidades inerentes a este direito real.

Deste modo, a apresentação da DITR constitui uma presunção em favor do fisco, cabendo ao contribuinte ilidi-la, mediante apresentação de documentação inequívoca capaz de atestar suas alegações acerca do imóvel. Sobre o tema, apresento entendimentos do CARF:

SUJEIÇÃO PASSIVA. ÔNUS DA PROVA. Havendo o contribuinte apresentado a DITR, na qualidade de proprietário do imóvel rural, a hipótese de ilegitimidade passiva somente pode ser considerada caso o contribuinte demonstre, de forma inequívoca, que estava desvinculado do imóvel rural objeto da tributação, à época do fato gerador.

(Acórdão n.º 2202-003.725. sessão de 14/3/2017)

Em razão de todo o exposto, é possível estabelecer as seguintes premissas:

- O contribuinte do ITR é, alternativamente, o proprietário, o possuidor ou o titular do domínio útil. Devendo o lançamento ser efetuado em face daquele que possui *animus domini* sobre o imóvel rural;
- Considerando que o ITR é uma modalidade de tributo por homologação, caso o proprietário tenha se declarado em DITR como sujeito passivo do imposto, caberá a ele o ônus da prova de que sofreu a perda definitiva e irreversível da posse do imóvel.

No presente caso, a DRJ entendeu o que segue:

“Da análise da documentação constata-se dos autos, especialmente pelo atendimento da intimação inicial, pela idade da interessada, pela idade do pai da mesma, proprietário do imóvel conforme registro imobiliário, pelas entregas das DITR, pela entrega do ADA, pela contratação de profissional para elaboração de laudo técnico relativo à distribuição das áreas, entre outros documentos assinados e/ou em nome da interessada que demonstram que a administração do imóvel está sob seu controle, se verifica que não há dúvida que a propriedade em foco está na posse da mesma, sucessora natural do proprietário, senão proprietária, como os demais condôminos que figuram na DITR. Ou seja, apenas na matrícula figura o pai da interessada como proprietário, mas, de fato, a posse, o domínio, é da mesma e dos demais condôminos.”

Diante do exposto, restou claro o fato de o Sr. Alfredo Angelini apenas constar como proprietário do imóvel em questão, bem como restou explicado pelo julgador de piso que a RECORRENTE de fato demonstra deter a administração do imóvel sob seu controle, devendo o lançamento ser efetuado em face daquele que possui *animus domini* sobre o imóvel rural, motivo pelo qual mantenho o entendimento da DRJ.

MÉRITO

Em sua defesa, a RECORRENTE defende que foi irregular o arbitramento do VTN com base no SIPT. Também alega que o imóvel está situado em área tombada pelo Estado de São Paulo. Assim, interpreta que a mesma seja enquadrada como área de preservação permanente e como área de interesse ecológico.

Ademais, afirma que o protocolo tempestivo do ADA e a apresentação de laudo são condições para a exclusão da área de interesse ecológico da base de cálculo do ITR. Ademais, verifica-se que a RECORRENTE acostou aos autos manifestação às fls. 299/325 (PDF - 297/323), laudo de avaliação às fls. 326/351 (PDF - 324/349) e um aditivo ao laudo às fls. 393/403 (PDF 391/401). Nesta citada manifestação, afirma que o laudo acostado foi elaborado posteriormente em razão de longo processo judicial de retificação de área.

Na ocasião, afirmou que a área de interesse ecológico (91,6ha) corresponderia ao Tombamento da Serra da Boturuna (ou Voturuna) pelo CONDEPHAAT (Resolução 17/1983 - Ofício UPPH 2152/2015) Processo 75108/2015.

Também afirmou existir área de floresta nativa – AFN (36,2ha), área de reserva legal – ARL (53,7ha) e área de preservação permanente – APP (95ha).

Passa-se a analisar as razões da RECORRENTE.

Das Áreas Cujo Reconhecimento foi Pleiteado. Retificação da Declaração

Em suas defesas, a contribuinte pleiteia o reconhecimento de diversas áreas isentas em seu imóvel (área de interesse ecológico, área de floresta nativa – AFN, Área de Reserva Legal – ARL e Área de Proteção Permanente – APP), contudo, como já exposto, o lançamento decorreu unicamente do arbitramento do VTN do imóvel e da glosa da área de interesse ecológico, não havendo a retificação ou glosa de qualquer outra área declarada pelo contribuinte.

Considerando que o RECORRENTE não declarou em DITR a existência de diversas dessas áreas, entendendo que não cabe nesta fase litigiosa do processo fiscal o reconhecimento delas em favor do contribuinte, já que tal matéria não é objeto de litígio no lançamento e não ficou demonstrado que as alterações pretendidas decorrem de mero erro de preenchimento pelo contribuinte.

Isso porque, tal conduta implicaria na alteração de sua própria declaração após o lançamento. Transcrevo recente precedente desta Turma sobre o tema:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

(...)

DITR. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. .

Incabível a retificação de declaração no curso do contencioso fiscal quando a alteração pretendida não decorre de mero erro de preenchimento, mas aponta para uma retificação de ofício do lançamento.

(...)

(acórdão nº 2201-005.517; data do julgamento: 12/09/2019)

No voto do acórdão acima mencionado, o Ilustre Relator, Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, expôs os seguintes fundamentos sobre a matéria, os quais utilizo como razões de decidir:

No que tange ao pleito de retificação de declaração para considerar APP apurada em laudo apresentado, a leitura integrada dos art. 14 e 25 do Decreto 70.235/72 permite concluir que a fase litigiosa do procedimento fiscal se instaura com a impugnação, cuja competência para julgamento cabe, em 1ª Instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e, em 2ª Instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Tal conclusão é corroborada pelo art. 1º do Anexo I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que dispõe expressamente que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assim, a competência legal desta Corte para se manifestar em processo de exigência fiscal está restrita à fase litigiosa, que não se confunde com revisão de lançamento.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) dispõe, em seu art. 149 que o lançamento e efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Já o inciso III do art. 272 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430/2017, preceitua que compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil a revisão de ofício de lançamentos.

Neste sentido, analisar, em sede de recurso voluntário, a pertinência de retificação de declaração regularmente apresentada pelo contribuinte, a menos que fosse o caso de mero erro de preenchimento, seria fundir dois institutos diversos, o do contencioso administrativo, este contido na competência de atuação deste Conselho, e o da revisão de ofício, este contido na competência da autoridade administrativa, o que poderia macular de nulidade o aqui decidido por vício de competência.

Portanto, nesta fase do procedimento fiscal, a análise do caso fica adstrita às razões que culminaram o lançamento, que foi o arbitramento do VTN e a glosa da área de interesse ecológico. Não cabem discussões acerca do reconhecimento das demais áreas pleiteadas pelo RECORRENTE, o que significaria autorizar a retificação da declaração do contribuinte (revisão de ofício do lançamento), competência não atribuída a este órgão julgador.

Assim, a menos que fosse demonstrado o caso de mero erro de preenchimento, tal questão apenas pode ser revista de ofício pela autoridade administrativa, e não por este órgão de julgamento administrativo, por faltar-lhe competência.

Neste sentido, a manifestação às fls. 299/325 (PDF - 297/323) trata de verdadeiro pedido de retificação da declaração da contribuinte e não comprova o erro de fato supostamente cometido quando do preenchimento da DITR, razão pela qual tais questões não serão abordadas neste julgamento.

Excetua-se do acima a questão da ARL apontada, a qual pode ser acatada nesta fase do procedimento fiscal caso haja sua comprovação, conforme abaixo detalhado.

Da área de reserva legal - ARL

Quanto à ARL, ao contrário do que ocorre em relação à APP e demais áreas isentas, a sua comprovação pode se dar no curso do processo administrativo. É que, como exposto, apenas é possível a análise de alterações pretendidas quando estas decorrem de mero erro de preenchimento pelo contribuinte (erro de fato).

Neste sentido, questões comprovadas por meros documentos existentes na época do fato gerador podem ser aceitas, como, por exemplo, a área total do imóvel e a existência de ARL averbada à margem da matrícula do imóvel.

Estas situações diferem da comprovação da existência de APP, por exemplo, cuja comprovação demanda a elaboração de um laudo; ou ainda de outras áreas para as quais seja exigida a apresentação de ADA e este não tenha sido entregue tempestivamente.

No caso concreto, **porém**, o RECORRENTE pretende que seja reconhecida uma suposta ARL sem sequer trazer aos autos a comprovação da existência de sua averbação à margem da matrícula do imóvel.

No que se refere às áreas de reserva legal, é possível a sua exclusão da base tributável do ITR, ainda que não tenha sido expedido o ADA, desde que tal circunstância esteja averbada na matrícula do imóvel. Sobre o tema, cito novamente a súmula nº 122 do CARF:

Súmula CARF nº 122

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

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

A previsão legal de exigência da averbação tempestiva da ARL encontra-se disposta no art. 16, §8º, da Lei nº 4.771/65 (vigente à época dos fatos) e no art. 12, §1º, do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR), abaixo transcrito:

Art. 12. **São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição** de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§ 1º **Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.**

Portanto, em razão da ausência de comprovação da averbação da ARL, não merece prosperar o pleito do RECORRENTE em relação à suposta ARL.

Área de interesse ecológico

Em suas razões, a RECORRENTE afirma que a área de interesse ecológico de 216,2ha declarada como isenta está tombada pelo Estado de São Paulo como “*patrimônio*

ambiental, biótico e paisagístico” (fls. 43/46). Entende que tal tombamento é ato administrativo por meio do qual a Administração Pública manifesta sua vontade de preservar determinado bem, o que atenderia ao art. 10, II, ‘b’, da Lei 9.393/1996.

Menciona que o citado dispositivo prevê alguns requisitos para que seja concedida a isenção do ITR, quais sejam:

- Interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas;
- Declaração mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- Ampliação das restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal.

O primeiro requisito estaria atendido pelo ato de tombamento.

O segundo requisito teria sido atendido pois a Secretaria da Cultura do Estado de São Paulo possuía à época competência para versar sobre questões deste escol, a teor do quanto estabelecido no art. 133 do Decreto N° 13.426/1979 (que criou a Secretaria de Estado da Cultura), e art. 1° do Decreto-lei N° 149/1969 (que dispôs sobre o tombamento de bens, para a proteção do patrimônio histórico e artístico estadual). Neste ponto, alega que a tutela do meio ambiente, antes da Lei 6.938/81 (estabeleceu a PNMA – Política Nacional do Meio Ambiente) e da Constituição Federal de 1988, era prevista de forma esparsa e indireta nas legislações atinentes ao patrimônio histórico, artístico, cultural e paisagístico.

O terceiro requisito também restaria atendido pois a existência de tombamento estabelece diversas restrições ao uso da área que compõe a “Serra do Boturuna”, que, no entender da RECORRENTE, ampliam àquelas previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Neste ponto, vale destacar que o lançamento promoveu a glosa da área de interesse ecológico de 216,2 ha pois a contribuinte não apresentou ato específico do órgão competente federal ou estadual com a finalidade de declarar a área de interesse ecológico, seja mediante a ampliação das restrições de uso para as áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, seja para reconhecer a área como comprovadamente imprestável para a atividade rural.

Sendo assim, verifica-se que deve ser alterado o lançamento neste ponto.

É que de acordo com a Resolução n° 17, de 04 de agosto de 1983, emitida pela Secretaria Extraordinária da Cultura do Estado de São Paulo, houve, de fato, ampliação de restrições de uso da área. Especificamente o seu artigo 10 prevê que não seriam mais *“toleradas quaisquer instalações industriais na área de Tombamento e de seu entorno imediato (faixa de 300m a partir dos limites da área tombada”*. De igual forma, foi vedado a prática de outras atividades na área, como núcleos de carvoaria (fl. 366 – PDF 364)

O artigo 6 da mesma Resolução estabeleceu não serem mais permitidos mineradores na área além daqueles já existentes.

Conforme o documento de fls. 381/382 (PDF 379/380), verifica-se que mais da metade do imóvel está dentro da área tombada. O perito contratado, por sua vez, identifica que essa área tombada localizada dentro do imóvel é de 216,2ha (fl. 29).

Sendo assim, entendo que a Resolução n.º 17, de 04 de agosto de 1983, emitida pela Secretaria Extraordinária da Cultura do Estado de São Paulo é o ato específico do órgão competente estadual que estabeleceu diversas restrições ao uso da área. Ademais, o mapa de fl. 382 (PDF 380) aliado ao laudo elaborado por engenheiro florestal, acompanhado da ART, atestam que a área tombada do imóvel é de 216,2ha.

Neste sentido, entendo por reestabelecer a área de interesse ecológico originalmente declarada pela contribuinte, devendo ser cancelada a glosa.

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

Na parte atinente ao cálculo do Valor da Terra Nua – VTN, a contribuinte apresentou o laudo de avaliação para comprovar o valor declarado.

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

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

Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;

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

Por sua vez, a própria legislação elenca que o arbitramento será realizado tomando como base o sistema a ser instituído pela RFB, a ver:

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

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

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

Logo, a utilização deste sistema decorre de expressa determinação legal. Assim, para afastá-lo o RECORRENTE deve fazer prova do VTN declarado com base em outros documentos, como, por exemplo: (i) mediante laudo técnico que cumpra os requisitos das Normas ABNT, emitido por profissional habilitado e com ART/CREA, demonstrando de maneira convincente o valor fundiário do imóvel rural avaliado, com suas características particulares; ou ainda (ii) mediante a avaliação Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, desde que acompanhada dos métodos de avaliação; bem como (iii) avaliação pela Emater, também apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel, conforme consta da intimação às fls. 10/11.

No presente caso, a RECORRENTE apresentou manifestação às fls. 299/325 (PDF - 297/323) e laudo de avaliação de fls. 326/352 (PDF - 324/350), o qual não faz referência específica ao exercício 2007 (objeto do lançamento), mas ao ano de 2016 como base, como descrito na referida manifestação:

O Laudo Técnico, com base na metodologia escolhida, pautou-se pela coleta dos seguintes dados para compor a amostra de mercado (fls. 9 e 19 a 21 do Laudo):

(i) da matrícula de outro imóvel localizado no entorno da Serra do Boturuna/Voturuna (que está localizado o Sítio "Itaquery");

(ii) do imóvel lindeiro ao estudado em processo de usucapião;

(iii) do próprio imóvel objeto do estudo que vendeu uma fração ideal em 26/04/2016, conforme Ficha 006 da Matrícula de Imóvel constante no Anexo 1 do Doc. 1; e

(iv) de dados constantes na própria base de dados do engenheiro florestal devidamente habilitado.

O próprio laudo informa que a data de referência da avaliação foi 26/04/2016 (fl. 346 (PDF 344)).

Desta forma, no laudo foi apurado o valor da terra nua, das benfeitorias e do total do imóvel no ano de 2016 e, através de cálculos realizados pelas correções monetárias do valor da terra nua atualizado em 26/04/2016 (pela média dos índices de IGP-DI, ICV, IGP-M), chegou até o VTN em 01/01/2003. Posteriormente, com base no valor médio de 2003, aplicou o IGP-M para apurar o valor relativo a 2007, período ora fiscalizado, conforme descrito na petição às fls. 311/312 (PDF 309/310):

A partir destas informações, foi possível apurar o valor da terra nua, das benfeitorias e do total do imóvel, conforme demonstrado nas fls. 4 e 5 do Doc. 1 e a seguir sumarizado:

AVALIAÇÃO DO IMÓVEL – DATA DE REFERÊNCIA 26/04/2016		
Valor da Terra Nua	Valor das Benfeitorias	Valor Total do Imóvel
R\$ 541.250,80	R\$ 403.251,20	R\$ 944.502,00

Cumprido salientar que o Laudo Técnico, conforme ele mesmo detalha na fl. 8, informa que se partiu do valor atualizado do imóvel rural até 26/04/2016, justamente porque nesta data "existe um valor, registrado em matrícula, da comercialização de uma fração ideal do imóvel paradigma, o que representa a melhor condição para a avaliação de mercado de um imóvel".

Desta data, descapitalizou-se a correção monetária do valor da terra nua atualizado até 26/04/2016 pela média dos índices de IGP-DI, ICV, IGP-M, até que se chegou a 01/01/2003 — que corresponde à data inicial que o "Sítio Itaquery" passou a ter questionamento pelas autoridades fazendárias federais quanto ao valor da terra nua declarado na DITR e quanto à respectiva área do imóvel (fl. 5 do Laudo). Vide resumo que demonstra o valor médio em 01/01/2003, após descapitalização:

	Valor inicial	IGP-DI	ICV	IGP-M	Valor Médio
VTN	R\$ 541.250,80	R\$ 233.596,73	R\$ 235.926,85	R\$ 230.752,38	R\$ 233.425,32
VB	R\$ 403.251,20	R\$ 174.037,92	R\$ 175.773,94	R\$ 171.918,77	R\$ 173.910,21
VTI	R\$ 944.502,00	R\$ 407.634,64	R\$ 411.700,78	R\$ 402.671,15	R\$ 407.335,52

Em suma, com base no Laudo Técnico de Avaliação, portanto, apurou-se que o VTN do "Sítio Itaquery", em 2016, era equivalente a R\$ 541.250,80 e, em 2003, equivalente a R\$ 233.425,32.

Tal montante, se atualizado pelo IGP-M de Janeiro de 2003 a Dezembro de 2007 (fator de correção de 38,36339%) chegará em um valor corrigido para o ano de 2007 de R\$ 322.975,19.

Em 08/02/2021, a RECORRENTE acostou aos autos aditivo ao laudo de avaliação realizado no ano de 2020 (fls. 393/403 – PDF 391/401), oportunidade em que buscou “*aplicar aos valores obtidos no Laudo inicial, as correções monetárias regressivas utilizando 3 índices econômicos tradicionais, para encontrar o valor de mercado do imóvel rural Sítio Itaquery, nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2007*” (fl. 398 – PDF 396).

Desta forma, aplicou a variação dos índices de IGP-DI, ICV, IGP-M ao VTN relativo a 26/04/2016 e, pela média aritmética dos mesmos, chegou até o VTN em 01/01/2007 (fl. 400 – PDF 398).

Sabe-se que o laudo deve fazer referência ao ano correspondente àquele objeto do processo fiscal, pois, sem isso, não há como atestar que o mesmo é fidedigno a comprovar o real valor do imóvel.

Da mesma forma, sabe-se que o valor de mercado de um imóvel pode variar de um ano para o outro, tanto para mais como também para menos, motivo pelo qual não pode um VTN simplesmente retroagir com base em aplicação de mero índice de correção, pois ele é afetado anualmente por diversos fatores.

Se ocorrer, por exemplo, alguma especulação imobiliária na região em 2003 (em decorrência, digamos, da construção de uma grande obra), esse fato pode justificar um aumento abrupto do valor de mercado naquele ano. Por outro lado, se no ano de 2007 houver a negativa de tal especulação imobiliária, o valor do imóvel cairá. O valor de mercado está sujeito a esses fatores externos. Um alagamento ocorrido na região, por exemplo, é motivo que enseja a diminuição do VTN, mesmo que o índice de correção monetária represente um aumento de valor.

Em outras palavras: pode ocorrer um VTN em 2003, 2004 e 2005 maior do que o VTN em 2007 (algum evento pode ter desvalorizado a área, por exemplo).

Neste sentido, a data de referência para realização dos cálculos (2016) é 10 (dez) anos posterior ao fato gerador. Conforme fl. 345 (PDF 343), foram utilizadas 3 amostras para pesquisa de valores, duas delas relativas a vendas registradas em 2016 e apenas uma registrada em 2008, anos adversos ao de sob fiscalização. Uma delas, inclusive, objeto de usucapião.

Entendo que não há no laudo de avaliação embasamento suficiente que comprove o valor fundiário do imóvel rural à época do fato gerador, com suas características particulares que levaram à convicção do valor atribuído. Assim, tal documento não pode ser aceito como prova do VTN do imóvel no exercício 2007.

Portanto, ante a não apresentação de laudo de avaliação relativo ao exercício em análise, que atendesse aos critérios necessários para comprovação do valor alegado, entendo correta a utilização do SIPT como metodologia para arbitramento do VTN nos casos de subavaliação. Isto porque, a legislação de regência do ITR é clara ao determinar que em caso de suspeita de subavaliação do valor da terra nua, o lançamento de ofício tomará como base as informações sobre preços de terras constante em sistema a ser instituído pela RFB, a ver:

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

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

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

Neste sentido, deve ser mantido o VTN apurado pela fiscalização com base no SIPT.

Respeito ao princípio da verdade material e nulidade do lançamento

Sob o requerimento do contribuinte acerca da nulidade do lançamento, faz-se necessário trazer o art. 11 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, demonstrando que a presente notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos, assim dispondo:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Ainda vale ressaltar, quanto à declaração de nulidade do lançamento, que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Diante do exposto, não prospera o pedido do requerente de que o lançamento seja anulado.

Quanto a alegação acerca da necessidade do princípio da verdade material ser levado em consideração, percebe-se que a presente fiscalização apreciou todos os documentos e argumentos apresentados pelo RECORRENTE em busca da verdade material e com a devida aplicação da Lei, em sua perfeita fundamentação e embasamento, resguardando o cumprimento à estrita legalidade.

Ressalto, também, que cabe ao contribuinte apresentar e comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Na fase de impugnação o ônus da prova continua sendo do contribuinte. De acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto n.º 70.235/1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, conforme dispõe seu artigo 16, inciso III, e de acordo com o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária, cabe ao RECORRENTE fazer a prova do direito ou do fato afirmado no recurso, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

Inclusive, consta do art. 28, do Decreto n.º 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Portanto, improcedentes são as alegações do impugnante de que caberia à fiscalização averiguar a realidade do imóvel e respeitar a verdade material, visto que esta deve ser comprovada pelo contribuinte, conforme já esclarecido anteriormente.

Relevação da multa

Por fim, a RECORRENTE pleiteia a relevação da multa com base no art. 4º do Decreto-Lei n.º 1.042/69, o qual possui a seguinte redação:

Art 4º O Ministro da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais atendendo:

I - A êrro ou ignorância escusável do infrator, quanto a matéria de fato;

II - A equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade pode ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.

§ 2º O Ministro da Fazenda poderá delegar a competência que êste artigo lhe atribui.

Contudo, referido dispositivo não se enquadra no caso dos autos, pois este diz respeito a lançamento de ofício justamente para cobrança do imposto não recolhido pela contribuinte, ao passo que o dispositivo acima expressamente menciona que a penalidade poderá ser relevada nos casos em que “*não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais*”.

A multa de 75% decorre de expressa previsão legal (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96), não podendo a mesma deixar de ser aplicada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, conforme art. 142, parágrafo único, do CTN:

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

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

Ademais, questão envolvendo a suposta não observância a princípios constitucionais, como do não confisco, razoabilidade e propriedade, são matérias estranhas a este Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula CARF n.º 02:

Súmula CARF n.º 2

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

Portanto, esta e outras alegações de inconstitucionalidade, trazidas direta ou indiretamente pela RECORRENTE, não podem ser objeto de discussão neste processo.

Neste sentido, não merece prosperar o pleito da RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, apenas para reestabelecer a área de interesse ecológico inicialmente declarada pela contribuinte (216,2ha).

Desta forma, deve a unidade preparadora promover o recálculo do tributo devido considerando o cancelamento da glosa da AIE declarada.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim