



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.721529/2013-17
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-010.624 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2021
Embargante CONSELHEIRO DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA
Interessado BRUNO LUERSEN S/A AGROPASTORIL E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). VALOR DA TERRA NUA (VTN). CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão “a quo”.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. DECISÃO E SEUS FUNDAMENTOS. CORREÇÃO. CABIMENTO.

Verificada contradição entre a decisão e os seus fundamentos, são cabíveis embargos de declaração para sanar esses existente no julgado, que devem ser admitidos e providos.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - APP

As áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer providência, como apresentação do ADA ao IBAMA, averbação da área no registro do imóvel ou outra providência do gênero. Restando comprovada, por documentação hábil e idônea, a sua efetiva existência, essa área deve ser reconhecida e excluída da incidência do ITR.

VALOR DA TERRA NUA - VTN

Para afastar o VTN arbitrado pela fiscalização, exige-se laudo técnico de avaliação do imóvel elaborado de acordo com as normas NBR 14.653 da ABNT. A elaboração dos laudos de avaliação de acordo com os requisitos estabelecidos nas normas da ABNT lhes conferem maior segurança e credibilidade, inclusive na medida em que a obediência a um mesmo método tende a evitar que se obtenham resultados discrepantes no caso de realização da mesma atividade - no caso, a avaliação do imóvel - por sujeitos e em momentos distintos, desde que o período base considerado seja o mesmo.

ÁREA DE PASTAGEM.

As áreas de pastagem devem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas cobertas por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, devem ser comprovadas em laudo técnico que ateste não só a sua presença, mas também a qualidade de floresta nativa primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. Não sendo demonstrada a qualidade da floresta nativa como primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração mediante documento hábil e idôneo, mantém-se a glosa efetivada pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada na decisão embargada, conhecendo-se parcialmente do recurso voluntário, por voto de qualidade, não se conhecendo da alegação quanto ao Valor da Terra Nua (VTV), por se tratar de inovação recursal, sendo vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini (relatora) e Ana Claudia Borges de Oliveira, que conheceram dessa alegação, e, na parte conhecida do recurso, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para reconhecer 16,04 ha de Área de Preservação Permanente (APP) e excluir do lançamento 98,84 ha que se encontravam sob invasão do Movimento dos Sem Terra. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso na parte conhecida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini – Relator

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por membro deste colegiado com fundamento no art. 65, § 1º, inciso I, e § 6º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/15.

Do acórdão embargado

Os presentes embargos têm por objeto a Resolução de nº 2402-000.960, proferida em julgamento realizado aos 15/01/2021, em julgamento realizado na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º do Anexo II do RICARF.

A decisão paradigma, constante da Resolução nº 2402-000.958 (autos do processo de nº 13984.721527/2013-10), reproduzida na resolução ora embargada, converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil informasse se houve antecipação de pagamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural em relação ao exercício de 2008, de modo que este colegiado pudesse verificar se o crédito lançado restou atingido pela decadência, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN.

Relata o embargante que ao receber o processo para assinatura da resolução, aos 09/02/21, constatou a existência de contradição entre a decisão e os seus fundamentos, pois no presente caso, o ITR discutido é referente ao **exercício de 2010**, para cujo exercício o *dies a quo* do prazo decadencial corresponde ao dia 1º/01/2010, ensejando a oposição dos presentes embargos para que seja sanada a contradição verificada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

Conforme aponta o ilustre presidente deste colegiado nos embargos de declaração opostos, de fato, a resolução embargada apresenta contradição entre a conclusão e os seus fundamentos, pois foi aplicada ao presente caso, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, a decisão paradigma constante da Resolução de nº 2402-000.958, proferida nos autos do processo de nº 13984.721527/2013-10, que converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da RFB informe se houve antecipação de pagamento de ITR em relação ao **exercício de 2008**, de modo que este colegiado possa verificar se o crédito lançado foi atingido pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, conforme trecho do julgado em questão a seguir reproduzido:

No caso em tela, segundo a Notificação de Lançamento de fl. 3, o imposto lançado diz respeito ao exercício de 2008. Logo, uma vez que o prazo decadencial para esse exercício teve seu início em 1º/1/08 e a ciência do lançamento ocorreu somente em 10/12/2013 (fls. 10 e 23), se o Recorrente efetuou recolhimento do imposto, mesmo que parcial, antes do início do procedimento fiscal, o direito de a fiscalização efetuar o lançamento terá sido atingido pela decadência.

Pois bem, segundo a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) de fls. 11 a 17, o Contribuinte apurou imposto a recolher em 2008, todavia, o comprovante de recolhimento (DARF₁ de fl. 137) apresenta autenticação bancária ilegível.

Desse modo, como o instituto da decadência, no âmbito do direito tributário, é matéria de ordem pública, que transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível de ofício pelo julgador administrativo, em qualquer instância recursal, quando presentes os seus requisitos, e considerando que há nos autos forte indício de que houve recolhimento (antecipação) do imposto devido, impõe-se a conversão do julgamento em diligência para que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) informe se houve recolhimento de ITR para exercício em questão, instruindo o processo com o respectivo comprovante (tela do sistema), no qual conste a data do recolhimento.

Caso a RFB não localize recolhimento de ITR para o exercício 2008, em sua base de dados, deverá ser intimado o contribuinte para que informe se efetuou o recolhimento e, sendo positiva a resposta, que apresente um comprovante.

(Grifos no original)

Ocorre que conforme se verifica da Notificação de Lançamento de fls. 03, o presente processo tem por objeto o lançamento de crédito tributário de ITR do **exercício de 2010**, pelo que ainda que houvesse pagamento antecipado do tributo por parte do contribuinte, não haveria se falar em decadência, razão pela qual o paradigma em questão não se aplica a este caso concreto.

Desse modo, fica evidenciada a contradição existente entre a decisão e os seus fundamentos, razão pela qual os presentes embargos de declaração devem ser acolhidos e providos.

Na hipótese de ser acompanhada no entendimento acima proposto o recurso voluntário interposto pelo recorrente deverá, então, ser apreciado, o que passo a fazer na sequência.

Tratam os autos de Notificação de Lançamento que tem por objeto a constituição de crédito tributário de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural do exercício de 2010, acrescido de multa (75%) e juros de mora, no valor total de R\$ 140.927,25, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Linda Vista I” (**NIRF 1.976.257-7**), com área declarada de **996,8 ha**, localizado no município de São José do Cerrito-SC.

Relata a autoridade fiscal que após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a área efetivamente utilizada para pastagens declarada, nem o valor da terra nua declarado por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, que foi arbitrado considerando o valor obtido no Sistema de Preços de Terra (SIPT), da RFB, instituído pela Portaria SRF nº 447, de 28/03/02.

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada procedente em parte pela DRJ/BSB, para restabelecer uma área de pastagens de **298,0 ha**, considerada comprovada, efetuando-se as demais alterações daí decorrentes, mantendo-se, quanto ao mais, o lançamento.

Mencionada decisão está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. PROPRIETÁRIO.

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador da obrigação tributária. Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo facultado ao Fisco exigir o tributo, sem benefício de ordem, de qualquer deles.

DO ÔNUS DA PROVA.

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

DA REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO.

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

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.

Essas áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do respectivo ADA, além da averbação tempestiva das áreas de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

DA ÁREA OCUPADAS COM REFLORESTAMENTO.

As áreas utilizadas com reflorestamento cabem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis.

DA ÁREA DE PASTAGENS.

Com base no rebanho comprovado, cabe restabelecer, parcialmente, a área servida de pastagem declarada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel.

DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. DOS JUROS.

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigir-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Por expressa previsão legal, os juros de mora equivalem à Taxa SELIC, sendo aplicados exclusivamente sobre o valor do principal do tributo lançado de ofício.

DO VALOR DAS CULTURAS, PASTAGENS CULTIVADAS E MELHORADAS E FLORESTAS PLANTADAS.

Fica mantida a glosa efetuada pela fiscalização, uma vez que é irrelevante a consideração de tal valor, pois o que importa é o VTN arbitrado pela Autoridade Fiscal, que em qualquer situação permaneceria o mesmo.

DA PROVA PERICIAL.

A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

DA INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão aos 29/04/16 (fls. 224), o contribuinte apresentou recurso voluntário aos 27/05/16 (fls. 226 ss.), no qual alega, em síntese, **(i)** que aspectos importantes foram erroneamente declarados na DITR/2009, pois a propriedade jamais poderia ter área de pastagem declarada de 996,0 ha, que é a sua área total, erro que somente constatou quando do recebimento e leitura do acórdão recorrido; **(ii)** que esse fato constitui erro material, que será

comprovado no laudo técnico ora apresentado. Cita julgado deste tribunal no sentido de que a não apreciação de provas apresentadas em sede de recurso voluntário fere o princípio da verdade material; **(iii)** afirma que, considerando que a DRJ admite a existência de um rebanho de 149 bovinos na propriedade **nascidos no ano de 2009** e área de pastagem de 298 ha, apresenta cálculo com base em estimativas de dados de reprodução de bovinos obtidos no sítio na rede mundial de computadores “beefpoint.com.br” para concluir que para que houvesse na propriedade esse número de bezerros em 2008, na verdade, era necessário que houvesse um rebanho de 410 animais, computando os 149 bezerros, 248 vacas (as “mães”), 08 touros (os “pais”) e, ainda, no mínimo mais 05 equinos necessários para o manejo desse gado, o que ocuparia, na realidade, uma área de pastagem de **820 ha**; **(iv)** que contratou engenheiro agrônomo devidamente habilitado no CREA para elaborar laudo para comprovar o uso do solo e o valor da terra nua para o período autuado: **(v)** que no período autuado, não gozava da plenitude da posse e da propriedade do imóvel, que estava invadido pelo MST, influenciando diretamente o grau de utilização da propriedade; e **(vi)** reitera o pedido para que o laudo técnico seja analisado e corrigidos os erros materiais no tocante ao “numero de bovinos existentes na propriedade no ano base, valor da terra nua; áreas de Pastagens; comprovação da mata nativa, comprovação das áreas de APP; áreas úteis e necessárias à atividade rural e áreas ocupadas pelo MST”.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões ao recurso voluntário.

Pois bem.

Como bem observou o julgador de primeira instância, “não obstante a autuação restringir-se exclusivamente à glosa integral da área de pastagens, de **996,0 ha**; à glosa do valor referente às culturas/pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, de **R\$ 400.000,00**; bem como à rejeição do VTN declarado de **R\$ 650.000,00 (R\$ 652,09/ha)**, e arbitramento, com base no VTN/ha apontado no SIPT, de novo VTN de **R\$ 1.495.200,00 (R\$ 1.500,00/ha)**, conforme consta da “Descrição dos Fatos” e no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, às fls. 04/06”, em seu recurso voluntário o recorrente alega que outros aspectos importantes foram declarados erroneamente em sua DITR do período, erros dos quais somente se deu conta ao receber a decisão de primeira instância.

Assim, anexa aos autos com o recurso voluntário Laudo Técnico que comprovaria os erros materiais apontados e requer que o laudo seja analisado e

...sejam corrigidos os erros materiais no tocante ao numero de bovinos existentes na propriedade no ano base, valor da terra nua; áreas de Pastagens; comprovação da mata nativa, comprovação das áreas de APP; áreas úteis e necessárias à atividade rural e áreas ocupadas pelo MST.

Sobre a pretensão do contribuinte acerca da correção de erros de fato, convém mencionar como se manifestou o ilustre julgador de primeira instância:

Apesar de a hipótese de erro de fato somente ter sido arguida pelo contribuinte na fase de impugnação, portanto, após a materialização do procedimento de ofício, cabe a mesma ser analisada, observando-se aspectos de ordem legal. Caso fosse negada essa oportunidade ao contribuinte, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade e, como decorrência, o da verdade material.

Porém, na hipótese levantada, o lançamento regularmente impugnado somente poderá ser alterado, nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, em caso de evidente erro de fato, devidamente comprovado por meio de provas documentais hábeis e idôneas.

No contexto do julgamento em primeira instância, entendeu o julgador “a quo” que não havia provas hábeis e idôneas que justificassem a alteração do lançamento por erro de fato pois o contribuinte não havia apresentado **(i)** Laudo Ambiental ou outro documento que pudesse comprovar a existência de áreas ambientais; **(ii)** averbação tempestiva de área de utilização limitada/reserva legal; e **(iii)** Ato Declaratório Ambiental tempestivamente protocolizado no IBAMA.

Ocorre que no presente momento, como dito, o recorrente anexou aos autos Laudo Técnico de Avaliação (fls. 233 ss.), que deve se analisado, pois, como bem observou a eminente colega Ana Claudia Borges Oliveira, na linha do entendimento do próprio julgador de primeira instância¹,

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

O Decreto nº 70.237, de 6 de março 1972, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias (art. 29) e permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (art. 18); é o princípio do formalismo moderado.

Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual; contudo, tendo o contribuinte apresentado documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame.

Nesse sentido é o entendimento deste Tribunal Administrativo:

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

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

(Acórdão 2202-006.718, Sessão de 2 de junho de 2020). (Destaquei)

Assim, o laudo apresentado deve ser conhecido, bem como o elementos de fato que ali estão apontados, o que passo a fazer na sequência.

¹ Acórdão em recurso voluntário proferido nos autos do PAF de nº 19515.003228/2009-26.

Da área de pastagem

O recorrente alega que claramente o valor de 996,0 ha de área de pastagem foi declarado em sua DITR do período erroneamente, pois a área total de seu imóvel é essa mesma área, de 996,0 ha.

A DRJ/BSB reconheceu como comprovada a área de pastagem de 298,0 ha.

Em seu recurso voluntário, o recorrente anexa Laudo Técnico que, sobre a área de pastagem, conclui, em síntese, a fls. 269, o seguinte:

(...)

Há equívoco no acórdão, se não vejamos: se tem 149 nascimentos, esses bovinos nascidos possuem pai e mãe, então é justo e razoável que, para se ter o nascimento de 149 bezerros, a propriedade deveria possuir no mínimo 248 vacas e 08 touros para que se obtenha o nascimento de 149 bovinos no ano base de 2009.

(...)

Então é justo e razoável o seguinte cálculo:

248 vacas + 149 nascimentos + 08 touros = 405 bovinos na propriedade em 2009.

Ainda, para o manejo deste gado a propriedade tem que contar com no mínimo 05 equinos.

Rebanho Ajustado = 405 + 05 = 410; área de pastagens aceita de 820 ha.

Ainda, contra notas de compra de bovinos em 2008, total de compras: 63 bovinos;

em 2009 houve a venda de apenas 14 bovinos, o que atesta que o estoque de animais, nascidos e remanescentes atendiam plenamente as áreas de pastagens; notas no anexo 06.

Entretanto, entendo que o laudo técnico apresentado, apesar de ter sido elaborado por engenheiro agrônomo registrado no CREA e estar devidamente acompanhado pela Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (FLS. 518), necessita estar acompanhado de outros elementos adicionais para demonstrar a existência do rebanho no local e a efetiva utilização da área para pastagem, como, por exemplo, a apresentação de atestado de vacinação, de notas fiscais de compra de ração, ou de compra/venda de gado. Com todo o respeito, tratando-se de um Laudo Técnico, não se espera que a conclusão seja baseada no que é “justo e razoável”, mas sim no que está demonstrado em documentação hábil e idônea que demonstre a realidade dos fatos. No caso da demonstração de área de pastagem, o Laudo Técnico deve vir acompanhado de elementos e documentos que demonstrem a efetiva atividade agropecuária no local.

Tal como posto, entendo que não restou seguramente comprovada a pretendida área de pastagem de 820 ha, devendo ser negado provimento ao recurso voluntário neste ponto e mantida apenas a área já reconhecida pelo julgador de primeira instância.

Da área de preservação permanente e de floresta nativa

Como dito, o recorrente, em seu recurso, requer que o laudo técnico apresentado com o recurso voluntário seja apreciado e corrigidos os erros materiais relativos aos dados de seu imóvel declarados no período, dentre eles a área de mata nativa e de preservação permanente.

Nesse ponto, como mencionado, o julgador “a quo” entendeu que embora fosse o caso de analisar a hipótese alegada de erro de fato em obediência aos princípios fundamentais da instrumentalidade processual e da verdade material, no presente caso não constavam dos autos documentos que pudessem identificar as áreas ambientais declaradas, como “Laudo Ambiental ou outro documento que pudesse comprovar a existência de áreas ambientais”, averbação

tempestiva à margem da matrícula do imóvel e Ato Declaratório Ambiental tempestivamente protocolizado junto ao Ibama.

No que diz respeito à **área de preservação permanente**, diferentemente do entendimento do julgador de primeira instância, entendo que o Ato Declaratório Ambiental não é único documento hábil a amparar o direito à sua exclusão do âmbito de incidência do ITR.

Com efeito, conforme se depreende da análise do art. 17-O, "caput" e § 1º da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhes foi atribuída pelo artigo 1º da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, o ADA é meio de prova do direito à isenção do ITR relativamente a determinadas áreas, **mas não exclusivo**. Vejamos:

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

(...)

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

Sabendo-se que não apenas por regras de hermenêutica e interpretação das normas jurídicas, mas **por imperativo legal**², o sentido de um parágrafo deve ser buscado à luz do que está disposto no "caput" do artigo, pois ou por meio do parágrafo se expressam os aspectos complementares à norma enunciada no "caput" ou as exceções à regra por este estabelecida, a leitura do § 1º, acima transcrito, evidentemente, não pode ser feita de forma isolada.

Desse modo, da leitura em conjunto do "caput" e do §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, alterada pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que o dispositivo prevê a obrigatoriedade da utilização do ADA para fins de redução do valor do ITR a pagar **apenas nas hipóteses em que esse benefício ocorra com base no ADA**.

Por outro lado, a exclusão de áreas ambientais da base de incidência do ITR **cujas existência decorra de outras hipóteses**, como diretamente da lei, por exemplo, não pode ser entendida como uma redução “com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA”, nem pode ser condicionada à apresentação desse documento.

A finalidade precípua do ADA foi a instituição de Taxa de Vistoria que deve ser paga sempre que o proprietário rural se beneficiar da redução do ITR **com base nesse documento**, mas não tem o condão de definir áreas ambientais, de disciplinar as condições de reconhecimento dessas áreas, nem de criar obrigações tributárias acessórias ou regular procedimentos de apuração do tributo.

Assim, entendo que a apresentação do ADA não pode ser condição indispensável para a exclusão **das áreas de preservação permanente, de reserva legal ou de reserva particular do patrimônio natural de que tratam os art. 2º, 6º e 16 da Lei nº 4.771/65 da base de cálculo do ITR se sua existência está demonstrada por outros elementos. Não se pode prescindir, evidentemente, da prova de que essas áreas efetivamente existem.**

Nesse sentido, é entendimento do Superior Tribunal de Justiça tanto no que diz respeito às áreas de reserva legal, quanto às áreas de preservação permanente, conforme julgados abaixo, citados apenas ilustrativamente, dentre inúmeros outros:

² Art. 11, III, "c", da LC 95/98.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. INEXIGIBILIDADE. SÚMULA 83 DO STJ.

1. A Corte de origem, ao decidir pela prescindibilidade da Declaração Ambiental do Ibama ou de averbação para a configuração da isenção do ITR, em área de preservação permanente, acompanhou a jurisprudência consolidada pelo STJ. Incidência da Súmula 83 do STJ.

2. Recurso Especial não provido.³

(...)" (Destaquei)

No presente caso, o Laudo Técnico anexado aos autos apresenta, a fls. 283/286, de forma detida e pormenorizada, a descrição de **16,04 ha de área de preservação permanente** na propriedade, com tabela descritiva de seu enquadramento legal, coordenadas geográficas e registros fotográficos do local, demonstrando a efetiva existência no imóvel da área em questão, que deve ser reconhecida e excluída da base de cálculo do tributo lançado.

Com relação à **área de mata nativa**, esse mesmo laudo aponta a existência de 381,05 ha de área ambiental a esse título a fls. 272/275, igualmente com registros fotográficos e coordenadas geográficas.

Segundo consta do Laudo Técnico em questão,

Conforme georreferenciamento da área, mapa do uso do solo (anexo 05), a área apurada de florestas nativas foi de 381.05 hectares. As matas nativas estão presentes na área total apurada de 865,48 hectares e são passíveis de isenção. não se cria a floresta nativa do - dia para noite" estão lá a várias gerações....

Ainda sobre a Floresta nativa:

De acordo com os artigos 8º e 11º, I, a, da Lei nº 11.428/06, conhecida como Lei da Mata Atlântica, o corte, a supressão e a exploração da vegetação do Bioma Mata Atlântica far-se-ão de forma diferenciada e, o corte ou supressão da vegetação primária ficam vedados,....

(...). (Destaque consta do original)

Nesse ponto, necessário esclarecer, todavia, que

(...)

...Mata atlântica é um bioma e cuida-se de área de interesse ambiental que veio a ser beneficiada com a isenção do ITR **quando considerada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração (floresta nativa)** e isto somente a partir do ano de 2007 (Lei n.º 11.428, de 2006), **na forma da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, uma vez que a legislação ambiental restringe a sua exploração.** A regência legal da Mata Atlântica a ser preservada consta da Lei n.º 11.428, de 2006. Eventualmente, no regime anterior a Lei n.º 11.428, a mata atlântica poderia até gozar da isenção, desde que caracterizada a vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração que ateste ser a área imprestável para qualquer exploração rural, aplicando-se ou a alínea “b” ou a alínea “c” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

(...)

Por fim, **as áreas de florestas nativas só gozaram da isenção do ITR, a partir de 2007, quando considerada e comprovada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. A mata atlântica pode gozar da isenção do ITR, desde que comprovada a vegetação primária e secundária em**

³ REsp nº 1648391/MS, rel. Min.Herman Benjamin, T2, v.u., j. 14/03/17, DJe 20/04/17

estágio médio ou avançado de regeneração sendo atestado ser a área imprestável para qualquer exploração rural. ⁴ (Destaquei)

Embora o laudo apresentado, de fato, contenha tais registros, entendo que apenas essas informações não são suficientes para demonstrar o que pretende, pois não há especificação do enquadramento legal dessa vegetação na legislação de regência, qual seja a Lei nº 11428/06 (a qual o próprio laudo faz referência), devendo-se observar, como acima ressaltado, que **as áreas de florestas nativas só gozam da isenção do ITR quando consideradas e comprovadas como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, atestando-se ser imprestável para qualquer exploração rural**, o que não consta do laudo em questão.

Do Valor da Terra Nua

Relata a autoridade fiscal que regularmente intimado, o recorrente não comprovou o valor da terra nua declarado em sua DITR do período com base na NBR 14.653-3 da ABNT, ensejando o arbitramento desse valor com base no sistema SIPT da RFB.

O julgador de primeira instância ratificou o procedimento adotado pela autoridade fiscal autuante sob o seguinte fundamento:

Importante enfatizar que utilização do VTN médio, como foi feito pela autoridade fiscal no presente caso, encontra respaldo na Norma de Execução Cofis nº 03, de 29 de maio de 2006, que, em seu “Parâmetro 2º”, assim estabeleceu: “Caso não exista a informação de aptidão agrícola, será utilizado o valor do VTN médio das declarações no mesmo ano.”

Sendo assim, está evidenciado que o VTN utilizado pela fiscalização para o arbitramento do VTN, em função da subavaliação do VTN declarado, com base em dado do SIPT, está previsto em lei em vigor, não havendo nenhuma incorreção nesse arbitramento.

Observa-se, inicialmente, que como afirma o próprio julgador de primeira instância, o valor da terra nua foi arbitrado pela autoridade fiscal autuante tendo como referência **o VTN médio das DITR apresentadas no mesmo período**, o que contraria a legislação que disciplina a matéria, qual seja o art. 14, § 1º da Lei nº 9393/96, c.c. o art. 12, § 1º, II da Lei nº 8629/93, que dispõem que o arbitramento do valor da terra nua com base no SIPT **deve observar a aptidão agrícola do imóvel**, de modo que o VTN não poderia ser acatado por manifesta infringência à lei, conforme entendimento pacífico deste tribunal administrativo.

Por outro lado, no que diz respeito ao valor da terra nua, constata-se que o Laudo Técnico apresentado pelo recorrente com seu recurso voluntário seguiu rigorosamente, na avaliação do imóvel, os parâmetros exigidos pela norma NBR 14653-3 da ABNT, quais sejam grau de fundamentação e precisão II e todos os demais requisitos exigidos no Termo de Intimação Fiscal, a fls. 17 ss.

Esse documento apresenta o VTN/ha no importe de **R\$ 1.794,59, que deve prevalecer sobre o VTN médio/ha arbitrado pela autoridade fiscal no lançamento**, de 1.852,62.

Área invadida pelo Movimento dos Sem Terra

O recorrente alega em seu recurso que no período autuado, não gozava da plenitude da posse e da propriedade do imóvel, que estava parcialmente invadido pelo Movimento dos Sem Terra, influenciando diretamente o grau de utilização da propriedade.

⁴ Acórdão nº 2202-006.155, rel. cons. Leonam Rocha Medeiros, j. 02/06/20.

Anexou aos autos vários documentos, tais como boletins de ocorrência, ordens judiciais de reintegração de posse, notícias a respeito da invasão veiculadas em jornais locais etc.

O Laudo Técnico apresentado atesta, a fls. 299, a existência de bloqueio de **98,84 ha** de matrículas do imóvel ocupadas pelo Movimento dos Sem Terra.

Consta do Laudo em questão, a fls. 284, o seguinte:

Cumprir informar que no ano de 2009 a área estava ocupada pelo MST, inclusive houve bloqueio das matrículas, 7.034, 7.040, 7.044 e 7.047 pelo INCRA, consta no corpo das mesmas, anexo 01, **com desbloqueio em 20/12/2010, onde o proprietário recebeu a área em reintegração de posse totalmente degradada.**

É dizer, durante o ano calendário de 2010, a área ora tratada, de 98, 84 ha, encontrava-se bloqueada pelo Movimento dos Sem Terra, e somente foi liberada aos 20 de dezembro desse mesmo ano.

Nessa linha, o **entendimento consolidado do STJ** é no sentido da não incidência de Imposto Territorial Rural quando o imóvel se encontra invadido, com esvaziamento dos atributos da propriedade. Nesse sentido, cito, exemplificativamente, os seguintes precedentes, dentre outros no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. ITR. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO DO MOVIMENTO "SEM TERRA". PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. **Conforme salientado no acórdão recorrido, o Tribunal a quo, no exame da matéria fática e probatória constante nos autos, explicitou que a recorrida não se encontraria na posse dos bens de sua propriedade desde 1987.**
2. **Verifica-se que houve a efetiva violação ao dever constitucional do Estado em garantir a propriedade da impetrante, configurando-se uma grave omissão do seu dever de garantir a observância dos direitos fundamentais da Constituição.**
3. **Ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do venire contra factum proprium).**
4. **A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.**
5. Com a invasão do movimento "sem terra", o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; consequentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária.
6. Ocorre que a função social da propriedade se caracteriza pelo fato do proprietário condicionar o uso e a exploração do imóvel não só de acordo com os seus interesses particulares e egoísticos, mas pressupõe o condicionamento do direito de propriedade à satisfação de objetivos para com a sociedade, tais como a obtenção de um grau de produtividade, o respeito ao meio ambiente, o pagamento de impostos etc.
7. Sobreleva nesse ponto, desde o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o pagamento do ITR como questão inerente à função social da propriedade. O proprietário, por possuir o domínio sobre o imóvel, deve atender aos objetivos da função social da propriedade; por conseguinte, se não há um efetivo exercício de

domínio, não seria razoável exigir desse proprietário o cumprimento da sua função social, o que se inclui aí a exigência de pagamento dos impostos reais.

8. Na peculiar situação dos autos, ao considerar-se a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos de propriedade sem o devido êxito do processo de desapropriação, é inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade.

9. Recurso especial não provido.

(REsp 1144982/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/10/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPR. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que se aplica o prazo prescricional do Decreto 20.910/1932 para demanda declaratória que busca, na verdade, a desconstituição de lançamento tributário (caráter constitutivo negativo da demanda).

3. O Fato Gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil, ou a posse, consoante disposição do art. 29 do Código Tributário Nacional.

4. Sem a presença dos elementos objetivos e subjetivos que a lei, expressa ou implicitamente, exige ao qualificar a hipótese de incidência, não se constitui a relação jurídico-tributária.

5. A questão jurídica de fundo cinge-se à legitimidade passiva do proprietário de imóvel rural, invadido por 80 famílias de sem-terra, para responder pelo ITR.

6. Com a invasão, sobre cuja legitimidade não se faz qualquer juízo de valor, o direito de propriedade ficou desprovido de praticamente todos os elementos a ele inerentes: não há mais posse, nem possibilidade de uso ou fruição do bem.

7. Direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos.

8. Por mais legítimas e humanitárias que sejam as razões do Poder Público para não cumprir, por 14 anos, decisão judicial que determinou a reintegração do imóvel ao legítimo proprietário, inclusive com pedido de Intervenção Federal deferido pelo TJPR, há de se convir que o mínimo que do Estado se espera é que reconheça que aquele que – diante da omissão estatal e da dramaticidade dos conflitos agrários deste Brasil de grandes desigualdades sociais – não tem mais direito algum não pode ser tributado por algo que só por ficção ainda é de seu domínio.

9. Ofende o Princípio da Razoabilidade, o Princípio da Boa-Fé Objetiva e o bom senso que o próprio Estado, omissor na salvaguarda de direito dos cidadãos, venha a utilizar a aparência desse mesmo direito, ou o resquício que dele restou, para cobrar tributos que pressupõem a sua incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material).

10. Irrelevante que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza, aí se incluindo a autoridade tributária.

11. Na peculiar situação dos autos, considerando a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos da propriedade sem o devido processo de Desapropriação, é inexigível o ITR ante o desaparecimento da base material do fato gerador e a violação dos Princípios da Razoabilidade e da Boa-Fé Objetiva.

12. Recurso Especial parcialmente provido somente para reconhecer a aplicação da prescrição quinquenal.

(REsp 963.499/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009)

Em função do entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido, a PGFN adicionou à lista de Dispensa de Contestar e Recorrer a seguinte dispensa no item 1.25 – ITR:

b) Terras invadidas Resumo: O STJ já firmou orientação quanto à impossibilidade de cobrar ITR em face do proprietário, na hipótese de invasão, a exemplo de quando o imóvel rural é invadido por “Sem Terras” e indígenas. Isso porque, de acordo com a Corte Superior, sem o efetivo exercício de domínio, não obstante haver a subsunção formal do fato à norma, não ocorreria o enquadramento material necessário à constituição do imposto, na medida em que o proprietário não se deteria o pleno gozo da propriedade. Destaque-se, em relação às instâncias ordinárias, a necessidade de analisar se, dentro do conjunto fático probatório, nas ações ajuizadas relativamente à cobrança do ITR, os impostos referem-se ao período em que o proprietário esteve impossibilitado de pleno gozo do direito de propriedade, em razão da invasão. Importa ressaltar também para que se esteja atento para eventuais fraudes perpetradas para afastar a cobrança do ITR.

Precedentes: AgRg no REsp 1346328/PR, REsp 963.499/PR, REsp 1144982/PR, RESP nº 1.567.625/RS, RESP nº 1.486.270/PR, RESP nº 1.346.328/PR, AgInt no REsp 1.551.595/SP, RESP nº 1.111.364/SP, ARESP nº 1.187.367/SP, RESP nº 1.551.595/SP, ARESP nº 337.641/SP, ARESP nº 162.096/RJ.

Referência: Nota PGFN/CRJ nº 08/2018

Assim, por todo exposto, entendo que deve ser excluída da base de cálculo do tributo lançado, a **área de 98,84 ha** que se encontrava sob invasão do Movimento dos Sem Terra no período autuado.

Conclusão

Posto isso, voto por **dar provimento** aos embargos de declaração, com efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada, e, em consequência, **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para reconhecer **16,04 ha de área de preservação permanente**, excluir do lançamento **98,84 ha** que se encontravam sob invasão do Movimento dos Sem Terra, e **reconhecer o VTN/ha** no importe de **R\$ 1.794,59**, conforme Laudo Técnico apresentado.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

Fl. 15 do Acórdão n.º 2402-010.624 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13984.721529/2013-17

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz – Redator Designado

Contrariamente ao bem articulado entendimento da i. Relatora - Conselheira de notória cultura tributária, por quem tenho estima - com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadoras que conheceram da alegação quanto ao Valor da Terra Nua (VTN) inaugurada na seara recursal, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa.

Matéria não impugnada

Em sede de impugnação, o Contribuinte discorda da autuação em seu desfavor, mas nela não se insurge contra a VTN arbitrada, tese inaugurada somente no recurso voluntário. Por conseguinte, este Conselho está impedido de se manifestar acerca da referida alegação recursal, já que o julgador de origem não teve a oportunidade de a conhecer e sobre ela decidir, porque sequer constava na contestação sob sua análise.

Com efeito, haja vista o que está posto precedentemente, a Contribuinte apresenta **novos argumentos**, completamente dissociados da tese de defesa constante de sua impugnação, a qual foi devolvida a esta seara recursal, para exame da matéria ali analisada e julgada desfavoravelmente à então Impugnante. Portanto, ante a preclusão consumativa posta, o crédito correspondente ao reportado tópico torna-se incontroverso e definitivamente constituído, não se sujeitando a Recurso na esfera administrativa, nos termos dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Confirma-se:

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, §§ 1º e 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (Grifo nosso)

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a inovação recursal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz