



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

**Processo n°** 10183.720437/2007-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-002.242 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de setembro de 2013  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** LUIZ CLÁUDIO FONTES SALLES GRAÇA E OUTRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. IDENTIFICADA OPORTUNIDADE DE MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE DURANTE O PROCESSO ADMINISTRATIVO. MANTIDO O LANÇAMENTO.

O contribuinte teve oportunidade para retificar ou confrontar pontualmente as irregularidades verificadas no laudo apresentado, todavia optou por defesa genérica com base a violação a princípios. Resta ausente a violação ao devido processo legal e aos seus consectários, ampla defesa e contraditório.

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO EM SEDE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 2.

Não cabe apreciação na instância administrativa de inconstitucionalidade de lei. Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

GEORREFERENCIAMENTO. CONSTATAÇÃO DE ÁREA DE POSSE. MOMENTO DE AQUISIÇÃO. FATO GERADOR DO ITR

Área de posse reconhecida através de georreferenciamento deve repercutir, para fins de fato geradores do ITR, a partir do momento do resultado do georreferenciamento, não devendo retroagir a períodos passados, tendo em vista que resta impossível definir o exato momento em que a posse foi adquirida. Presume-se que a posse foi adquirida quando do resultado do georreferenciamento.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. LAUDO TÉCNICO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo desacompanhado do ART e sem especificar e discriminar a Área de Preservação Permanente (APP) não

atende os requisitos legais para comprovar a existência de Área de Preservação Permanente.

ITR. RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO. TERMO DE RESPONSABILIDADE DE AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL.

O contribuinte comprovou a existência de área de Reserva Legal mediante apresentação de Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal firmado com o órgão ambiental antes da data de ocorrência do fato gerador. Área excluída para fins de determinação da base de cálculo do ITR.

ITR. CONSTATAÇÃO SUBAVALIAÇÃO DO VTN DECLARADO. ADOÇÃO DOS DADOS INSERIDOS NO SIPT. VALIDADE. CONFRONTAÇÃO COM LAUDO IMPRECISO. PREVALECÊNCIA.

Constatando-se subavaliação do VTN declarado pelo contribuinte, cabe à autoridade fazendária proceder ao lançamento apurando o imposto (ITR) devido a partir do Valor da Terra Nua inserido no SIPT por aptidão, em detrimento ao valor constante de Laudo apresentado pelo contribuinte que não se apresente de maneira precisa e/ou conclusiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para acatar a Área de Reserva Legal de 7.820,0 hectares e restabelecer a área total declarada de 15.640,0 hectares.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

NATHÁLIA MESQUITA CEIA - Relatora.

EDITADO EM: 20/11/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Eduardo Tadeu Farah, Gustavo Lian Haddad, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Walter Reinaldo Falcão Lima e Nathália Mesquita Ceia.

## Relatório

Por meio da Notificação de Lançamento (fls. 01) lavrada em 03.12.07, exige-se dos contribuintes: Luiz Cláudio Fontes Salles Graça e André Luiz Fontes Salles Graça, o montante de R\$ 551.643,54 de Imposto Territorial Rural – suplementar, R\$ 254.859,31 de juros de mora e 413.732,65 de multa de ofício relativos ao imóvel rural denominado Fazenda Santo Antônio, referente ao exercício de 2004.

O lançamento questiona em linhas gerais a área declarada a título de preservação permanente (APP), o valor da terra nua (VTN) declarado, área de reserva legal declarada e a área tributável do imóvel, sendo fundamentado, nos seguintes termos: **(i)** não comprovação por parte dos contribuintes da isenção para as áreas de preservação permanente declaradas; **(ii)** laudo apresentado informa que o imóvel foi georreferenciado e que sua área real é de 19.993,1 ha., maior do que a declarada; **(iii)** averbação na matrícula do imóvel de 7.820,0 ha de reserva legal, entretanto, não foi apresentado comprovante de emissão do ADA; **(iv)** laudo informa a existência de 3.128,0 ha à área de preservação permanente (APP) na qual o profissional considerou as áreas que sofrem inundações no pantanal, que devem ser declaradas normalmente como tributáveis, todavia, o laudo não discriminou, caso a caso, as áreas de preservação permanente, conforme art. 2º da Lei nº 4.771/65, não sendo possível a análise do mesmo, por falta de detalhamento, além de não ter sido apresentado comprovante de solicitação de emissão do ADA e **(v)** laudo de avaliação apresentado não indicou correta identificação das fontes de informação, tendo sido coletados dados de mercado com valores que incluem benfeitorias e, para se chegar ao VTN, não demonstrou o critério adotado para chegar ao valor das benfeitorias e apuração do VTN, além de a utilização do conjunto dos fatores de homogeneização ter ultrapassado o intervalo admissível estipulado na NBR 14653-3, não atingindo o grau de fundamentação II exigido na intimação.

Por essas deficiências do laudo, o VTN foi arbitrado com base nas informações do SIPT — Sistema de Preços de Terra da Receita Federal, conforme art. 14 da Lei n.º 9.393/1996, que apresenta para o município de Cáceres/MT os valores de R\$ 141,63 para áreas de várzea/pantanal e de R\$ 126,70 para área de pastagem, informados pela Prefeitura Municipal.

Cientificado do lançamento em 10.12.2007 (fls. 21), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 25), em 09.01.2008, onde argumentou, em suma, o que segue:

- A base de cálculo declarada está correta; há laudo técnico onde estão discriminadas as áreas de preservação permanente e reserva legal existentes no imóvel e onde foi demonstrado o valor da terra nua do imóvel; as características e informações contidas no laudo o tornam auto-explicável, demonstrando o grau de precisão II e fundamentação II de acordo com a NBR 14653-3-ABNT; entretanto, o laudo não foi considerado pela fiscalização, sendo que a autuação, além de desconsiderar as áreas de reserva legal e preservação permanente, também arbitrou o valor da terra nua em dissonância com a realidade do mercado;
- Para efeito de base de cálculo do ITR, deve ser considerado o preço de mercado de terras, e não os arbitrados pela Administração Tributária, com fundamento em critérios sequer conhecidos pelo contribuinte, e desconsiderando as áreas de manejo proibido, como a reserva legal e a de preservação permanente;
- Transcreveu jurisprudência judicial a respeito da comprovação de área de preservação permanente apenas por meio de laudo técnico, inexigibilidade da entrega do ADA do IBAMA e possibilidade de revisão do VTN com base em laudo técnico;
- Foi gerado crédito tributário com efeito de confisco (Constituição da República, art. 150), já que é superior ao valor da propriedade do contribuinte, sendo improcedente o lançamento e cabendo a homologação da declaração de ITR feita pelo contribuinte;
- O laudo técnico traz os problemas enfrentados pelos proprietários de áreas no pantanal e a capacidade de apascentamento nas áreas do pantanal é de 01 (uma) rês para cada 04 (quatro) hectares;

- Apresenta declaração da Dra. Carolina Joana da Silva, CRBIO 007, doutora em Ciências, na área de Ecologia e Recursos Naturais, da UNEMAT, pesquisadora do tema Ecologia e manejo do Bioma Pantanal há 25 anos, sobre a localização e situação da Fazenda Santo Antônio; e também declaração da Médica Veterinária Dra. Suely Tocantins, do Indea-MT, sobre os problemas enfrentados pelo proprietário de áreas no pantanal; conclui que as regiões pantaneiras apresentam baixa produtividade, em decorrência das intempéries da natureza, e, portanto, o valor de ITR exigido pelo fisco importa em confisco;
- De acordo com o artigo 145, §1º da Constituição Federal, "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte";
- Tem feito a declaração do ITR e lançado a área escriturada e registrada, posto que ignorava a existência de excesso no seu imóvel, do qual soube com o georreferenciamento no exercício de 2007; ao que parece, do laudo técnico, a fiscalização somente atentou para o excesso de área, que lançou retroativo aos exercícios de 2003, 2004 e 2005, ferindo o princípio constitucional da irretroatividade;

A 4ª Turma da DRJ/CGE afastou as nulidades apontadas haja vista não ser cabível no contencioso administrativo a discussão quanto à constitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor e por não haver verificado no procedimento as nulidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

No mérito manteve a tributação da área de posse apontada no georreferenciamento, bem como o arbitramento do VTN com base no SIPT (por aptidão) por entender que o laudo apresentado era inconsistente. O acórdão não reconheceu a Área de Preservação Permanente e Reserva Legal somente com base nos laudos, por entender ser requisito para exclusão das referidas áreas do ITR apresentação do ADA.

O contribuinte foi notificado da decisão em 11.03.10 (fls. 138), tendo apresentado Recurso Voluntário, tempestivo, em 07.04.10 (fls. 139), requerendo:

- (1) Conhecimento do recurso, em seu efeito suspensivo, por preencher todos os requisitos de admissibilidade (interesse, legitimidade, tempestividade e adequação), e em sede de preliminar, sem a exigência de arrolamento prévio de bens (preparo), por ser inconstitucional, declarar a nulidade do lançamento do crédito tributário e do auto de infração lavrado, determinando a reabertura do PAF em obediência estrita ao devido processo legal, assegurando ao recorrente o contraditório e a ampla defesa em sede administrativa, especialmente para que sejam considerados os laudos apresentados em sua impugnação ao lançamento;
- (2) No mérito, se superadas as preliminares, que sejam consideradas as impugnações do recorrente, para o fim especial de se levar em conta para o cálculo do ITR as informações prestadas na DITR, com base nos laudos técnicos apresentados, onde o VTN informado corresponde aos preços de mercado da região onde se localiza o imóvel, em respeito aos princípios da igualdade e da capacidade econômica dos contribuintes, sob pena de se estar cobrando tributo com efeito de confisco;
- (3) Considerar que o imóvel do recorrente está localizado em uma área de relevante interesse ecológico, formada por biomas e ecossistemas ímpares e frágeis, ou seja: o PANTANAL; reconhecido e declarado como PATRIMÔNIO DA HUMANIDADE, e assim dar valor aos laudos técnicos que discriminam e informam as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal do imóvel, proibindo que sobre elas incidam o ITR;
- (4) Por fim, que seja HOMOLOGADA a declaração de DITR, informada pelo recorrente, proibindo que incida o ITR sobre a posse da área de excesso, a qual era IGNORADA pelo

recorrente e que só foi constatada após o georreferenciamento realizado no ano de 2006, por força da vedação exercida pelo princípio da irretroatividade da lei fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia

O recurso é tempestivo e por reunir os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

### 1. Da Preliminar

#### 1.1. Nulidade por Violação ao Devido Processo Legal e Ampla Defesa

O Contribuinte requer a nulidade do lançamento por entender ter ocorrido violação do devido processo legal e, por consequência, do princípio do contraditório e da ampla defesa, haja vista que a autoridade lançadora aplicou o art. 14 da Lei nº 9.393/96, dispositivo não auto-aplicável, sem abrir a oportunidade de o Contribuinte demonstrar e provar que as informações apresentadas nos laudos não eram inexatas, incorretas ou fraudulentas.

A autoridade fiscal, na Notificação de Lançamento, destacou, em suma, que o laudo de avaliação não indicou correta identificação das fontes de informação, tendo sido coletados dados de mercado com valores que incluem benfeitorias e que não foi demonstrado o critério adotado para chegar ao valor das **benfeitorias** e apuração do VTN, além de a utilização do conjunto dos fatores de homogeneização ter ultrapassado o intervalo admissível estipulado na NBR 14653-3, não atingindo o grau de fundamentação II exigido na intimação.

Na Impugnação, o Contribuinte não supriu as inconsistências levantadas pela autoridade lançadora, bem como não contraditou as referidas inconsistências, momento processual que lhe foi aberto o exercício da ampla defesa e contraditório. Todavia, o Contribuinte se limitou a afirmar violação ao princípio do devido processo legal afirmando que “o laudo técnico apresentado pelo autuado não foi sequer enfrentado”. Alegação esta que não subsiste, conforme verifica visto que a autoridade lançadora na Notificação de Lançamento, no item 5 do “Da Valoração da Terra Nua VTN” (fls. 03), informa ter desconsiderado o laudo em razão das inconsistências acima relatadas.

O acórdão proferido pela DRJ/CGE referendou as inconsistências do laudo apuradas pela autoridade lançadora, destacando que o Contribuinte não apresentou outro laudo para suprir as deficiências citadas na autuação. A DRJ/CGE apurando também que o laudo técnico considera como amostras valores de imóveis localizados em municípios diversos do ora tratado, sendo que apenas três dados se referem a imóveis localizados no município de Cáceres/MT, e ainda considerou como amostra valores atribuídos a um imóvel hipotético, com base no menor valor por hectare para imóveis localizados em Cáceres/MT, na planície, informado na tabela veiculada pelo Incra, datada de fevereiro de 2003, ignorando valores médio e máximo ali indicados. Destacou também que foi juntada aos autos cópia de outra

tabela veiculada pelo Incra, datada de fevereiro de 2006, mais próximo do fato gerador ora tratado, que indica valores bem superiores aos da tabela anterior.

No Recurso Voluntário, nova oportunidade aberta ao Contribuinte quanto ao exercício da ampla defesa e do contraditório, o Contribuinte relata as inconsistências acima sem, novamente, retificá-las ou contraditá-las, com apresentação de prova. Todavia, o Contribuinte elaborou defesa argumentando violação a função social da propriedade, por entender ser inconcebível uma cobrança de R\$ 1.220.235,50 e transcreveu o trecho do próprio laudo onde o engenheiro agrônomo afirma estar aplicando para avaliação **do imóvel rural** o método Comparativo Direto de Dados de Mercado, conforme recomenda ABNT NBR nº 14.653/04.

Importante destacar que não foi furtado ao Contribuinte o devido processo legal e a ampla defesa, esses foram oferecidos durante todo o processo administrativo fiscal, inclusive quando da interposição desse Recurso Voluntário que agora apreciamos. Porém, o Contribuinte ao invés de apresentar objetivamente a falha do devido processo legal e ofensa à ampla defesa, apenas pugna pelo cancelamento do lançamento.

O auto de infração foi devidamente fundamentado, bem como a decisão administrativa de primeira instância, basta-se socorrer aos autos. Além disso, o Contribuinte teve todo o processo administrativo franqueado a sua defesa.

Pelo exposto acima, nota-se que o Contribuinte teve oportunidade, seja na Impugnação, seja no Recurso Voluntário, ou em qualquer outro momento do procedimento administrativo de juntar documento confrontando ou retificando as inconsistências apontadas pela autoridade lançadora e pela DRJ de Cuiabá/MT, todavia assim não o procedeu, limitando-se apenas a alegar violação ao devido processo legal, a ampla defesa e ao contraditório.

Neste contexto não resta configurada a violação aos princípios acima aventados, preliminar não reconhecida.

### 1.2. Inconstitucionalidade do Lançamento – Violação do Princípio do Não Confisco e da Capacidade Contributiva

O Contribuinte pleiteia o cancelamento do lançamento por entender que esse fere o princípio da capacidade contributiva disposto na Constituição Federal, bem como entende que o lançamento possui caráter confiscatório.

Conforme demonstrado na decisão da DRJ, não cabe discussão de cancelamento do lançamento com base em arguição de inconstitucionalidade. A referida análise encontra-se adstrita no âmbito do Poder Judiciário.

Nesta linha, estabelece a Súmula nº 2 do CARF:

*“Súmula nº 2 do CARF – O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Portanto, não conhecida a preliminar.

## **2. Do Mérito**

### 2.1. Área Total do Imóvel - Georreferenciamento e Constatação de Posse de Área não Averbada na Matrícula do Imóvel

A Notificação de Lançamento relata que o imóvel foi georreferenciado e que a real área do imóvel é de 19.993,13 ha, e não 15.640, 00 ha declarado pelo contribuinte na DITR e conforme consta do Registro de Imóveis.

O Contribuinte afirma que o georreferenciamento só ocorreu em 2006 e até então, ignorava a área de posse de 4.353,1397 ha, razão pela qual ofereceu a tributação apenas área constante da escritura pública. Neste contexto, sua defesa se fundamenta na boa fé, no conceito de “homem médio” e na irretroatividade da lei tributária, entendendo que somente para os exercícios seguintes ao de 2006, o fisco poderia exigir a incidência do ITR sobre a área de 4.353,1397 ha revelada no georreferenciamento, tendo em vista que ele – Contribuinte – apenas tomou conhecimento do alargamento de sua propriedade em 2006.

A obrigação tributária é uma obrigação compulsória e decorrente de lei (art. 3º do CTN), o desconhecimento pelo contribuinte quanto sua subsunção à norma, bem como a sua boa fé no não cumprimento da obrigação tributária, não são fatos impeditivos ou modificativos da referida obrigação tributária, a qual, repete-se, decorre diretamente da lei.

O art. 1º da Lei nº 9.393/96 elenca como hipótese de incidência do ITR a posse de imóvel rural, enquanto o art. 4º do susomencionado texto normativo estabelece como contribuinte o possuidor a qualquer título:

*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.*

Desta feita, em uma primeira análise, o Contribuinte se subsumia na hipótese de incidência no que diz respeito à posse da área de 4.353,1397 ha, revelada por meio do georreferenciamento datado de 2006.

Não obstante a posse seja fato gerador do ITR, é imprescindível que seja determinado o aspecto temporal do fato gerador. Ou seja, a partir de qual momento o contribuinte adquiriu a posse da área de 4.353,1397 ha?

Conforme verificado nos autos, o resultado do georreferenciamento ocorreu em 2006. Assim, pode-se afirmar que a partir de 2006, o contribuinte já era detentor da posse da área de 4.353,1397 há, mas não há como determinar qual o momento exato que essa posse foi adquirida.

Logo, para fins de determinação do fato gerador do ITR, entende-se que a posse foi adquirida pelo contribuinte no momento do resultado do georreferenciamento, pois a partir desse momento que resta inequívoca o acréscimo da área de posse à área total do imóvel, entender que a aquisição da posse ocorreu em momento seria especulação.

Portanto, não há que se perquirir irretroatividade da norma, pois no caso em questão entende-se que a posse foi adquirida no ano de 2006 (resultado do georreferenciamento) e a partir desse momento que essa aquisição possessória deve repercutir para fins de determinação do ITR.

Neste sentido, tendo em vista que, para fins de ITR, a área de posse foi “adquirida” em 2006, deve ser mantida a área originalmente reportada pelo Contribuinte na sua DIAC, ou seja, 15.640,0 hectares, especialmente porque o referido montante encontra-se devidamente averbado no Registro de Imóveis.

## 2.2 Área de Preservação Permanente e Reserva Legal – Possibilidade de adoção de outros meios de prova

O Contribuinte pleiteia o reconhecimento: **(i)** da área de 3.128 ha como área de Preservação Permanente (APP) e **(ii)** da área de 7.820,00 ha como área de Reserva Legal, para exclusão das referidas áreas da incidência do ITR na forma do art. 10, § 1º, II, “a” da Lei nº. 9.393/96.

O Contribuinte fundamenta sua pretensão no laudo do Engenheiro Agrônomo Ricardo Fabiano M. Martin (fls. 75) e no Termo de Responsabilidade e Preservação de Florestas (fls. 63). Em complemento o Contribuinte demonstra que a área de Reserva Legal está averbada na matrícula do imóvel e que o pantanal foi declarado pela UNESCO como Patrimônio da Humanidade.

A autoridade lançadora e a DRJ/CGE não reconheceram as referidas áreas haja vista, que o Contribuinte não apresentou o respectivo Ato Declaratório Ambiental (ADA) protocolado junto ao IBAMA conforme determina o art. 17 O, § 1º, à Lei nº 6.938/81:

*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. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA.*

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

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

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

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

*§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. **(grifos nossos)***

Até o exercício de 2000 por inexistir qualquer fundamento legal para a entrega tempestiva do ADA, como requisito para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela legislação atinente ao ITR, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a seguinte súmula, extraída do texto da Portaria nº 106/2009:

"A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000."

Ocorre que, em 2000, com o advento da Lei nº 10.165/00, que incluiu o art. 17 O, § 1º, à Lei nº 6.938/81, a exigência de apresentação do ADA passou a ter fundamentação legal.

Em que pese o posicionamento da 4ª Turma da DRJ/CGE, a apresentação do ADA não é condição para fruição do benefício fiscal, mas sim meio comprobatório da existência da APP e da Reserva Legal, competindo ao contribuinte, diante da ausência de ADA, juntar aos autos outros meios, que comprovem a existência das respectivas áreas. Neste sentido leciona Alexandre Naoki Nixhioka:

*"Assim, a partir do exercício de 2001, a exigência do ADA passou a ter previsão legal com a promulgação da Lei n.º. 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O § 1º, à Lei n.º 6.938/81, para fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.*

*Entendo tal alteração na legislação da seguinte forma: o ADA, apresentado tempestivamente, tem a função de inverter o ônus da prova, passando este a ser do Fisco a partir da sua entrega. Caso não ocorra a entrega do ADA, pode o contribuinte se valer de outros meios de prova visando à fruição da redução da base de cálculo."*

(A Prova das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal para efeitos de Redução da Base de Cálculo do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, in ANAN JR, Pedro e PEIXOTO, Marcelo Magalhães Coordenadores. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP Editora. 2012, pág. 19). **(grifos nossos)**

A justificativa se encontra no fato das restrições ao direito de propriedade trazidas pelo direito ambiental (APP ou Reserva Legal) decorrem explicitamente, da ocorrência ou verificação *in loco*, dos pressupostos legais apontados pela legislação, inexistindo, portanto, qualquer discricionariedade por parte do proprietário ou agente público.

A respeito especificamente da Área de Preservação Permanente (APP), dispunha o Código Florestal (Lei n.º 4.771/65) vigente à época do fato gerador o seguinte:

*Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, **pelo só efeito desta Lei**, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas: **(grifos e nossos)***

Já a Reserva Legal, na forma do Código Florestal ab-rogado, é uma área legal mínima de vegetação nativa que o proprietário do imóvel deve manter para que possa efetuar a supressão de parte da vegetação de sua propriedade.

*Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:*

A reserva legal, portanto, sendo um percentual determinado por lei para a preservação da vegetação nativa do imóvel rural, constitui, como afirma Paulo de Bessa Antunes, *"uma obrigação que recai diretamente sobre o proprietário do imóvel, independentemente de sua pessoa ou da forma pela qual tenha adquirido a propriedade"*, estando, assim, *"umbilicalmente ligada à própria coisa, permanecendo aderida ao bem"* (ANTUNES, Paulo de Bessa, Poder Judiciário e reserva legal: análise de recentes decisões do

Superior Tribunal de Justiça., In: Revista de Direito Ambiental n.º 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p, 120).

Neste contexto, uma vez que tanto a APP quanto a Reserva Legal decorrem diretamente da lei, o contribuinte pode fazer a comprovação da existência da referida áreas através de outros meios probatórios além do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Logo, no que toca à demonstração da existência efetiva das áreas em referência, o próprio "Manual de Perguntas e Respostas" editado pelo IBAMA, em resposta à pergunta n.º 40 ("Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?"), estabelece a possibilidade de apresentação de uma série de documentos além do ADA:

*“Ministério do Meio Ambiente  
INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS  
RENOVÁVEIS  
Diretoria de Uso Sustentável da Biodiversidade e Florestas  
Coordenação Geral de Autorização de Uso da Flora e Floresta  
Coordenação de Monitoramento e Controle dos Recursos Florestais*

*ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA)*

*Respostas às Perguntas mais frequentes sobre o ADA*

*40- Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?*

- *Ato do Chefe do Poder Executivo declarando as áreas cobertas com florestas ou outras formas de como Área de Preservação Permanente, conforme dispõe o 'Código Florestal' (Lei 12.651/12) em seu artigo 6º;*
  - *Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine as Áreas de Interesse Ambiental (Área de Preservação Permanente; Área de Reserva Legal; Reserva Particular do Patrimônio Natural; Área de Declarado Interesse Ecológico; Área de Servidão Florestal ou de Servidão Ambiental; Áreas Cobertas por Floresta Nativa; Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas);*
  - *Laudo de vistoria técnica do IBAMA relativo à área de interesse ambiental;*
  - *Certidão do IBAMA ou de outro órgão de preservação ambiental (órgão estadual de meio ambiente - OEMA) referente às Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada;*
  - *Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal;*
  - *Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal (TRARL) ou Termo de Ajustamento de Conduta (TAC);*
  - *Declaração de interesse ecológico de área imprestável, bem como, de áreas de proteção dos ecossistemas (Ato do Órgão competente, federal ou estadual - Ato do Poder Público – para áreas de declarado interesse ecológico): Se houver uma área no imóvel rural que sirva para a proteção dos ecossistemas e que não seja útil para a agricultura ou pecuária, pode ser solicitada ao órgão ambiental federal ou estadual a vistoria e a declaração daquela como uma Área de Interesse Ecológico.*
  - *Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Servidão Florestal ou de Servidão Ambiental;*
  - *Portaria do IBAMA de reconhecimento da Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN);*
  - *Ato Declaratório Ambiental – ADA e o comprovante da entrega do mesmo ITR da posse.”*
- (grifos nossos)**  
[http://servicos.ibama.gov.br/phocadownload/manual/perguntas\\_frequentes\\_ada\\_2013.pdf](http://servicos.ibama.gov.br/phocadownload/manual/perguntas_frequentes_ada_2013.pdf)  
[link acessado em 01.08.13](#))

O direito ambiental é o ramo do direito com competência para definir e reconhecer APP e Reserva Legal, bem como os seus meio de prova. Assim, uma vez que o

IBAMA reconhece como meio de prova da APP e Reserva Legal outros documentos além do ADA, não compete ao direito tributário, direito de sobreposição afastar os demais meios probatórios, sob pena de violar, por via transversa o disposto no art. 110 do CTN.

Com base na premissa acima, passa-se a análise dos documentos apresentados pelo Contribuinte para comprovar a existência da APP e da Reserva Legal.

No que diz respeito da Área de Preservação Permanente embora o laudo do Engenheiro Agrônomo Ricardo Fabiano M. Martin (fls. 23), ateste a existência de 3.128,00 ha de Área de Preservação Permanente correspondente à “área inundada totalmente o ano todo”, o referido laudo não veio especificou onde se queda a referida área, confira-se:

*"5. Descrição das atividades e Considerações*

*Com auxílio da imagem de satélite, em escala compatível e conforme vistoria in loco e também o documento apresentado do imóvel com memorial descritivo de acordo com artigo 9º do Decreto 4.449 de 30 de outubro de 2002, foi possível identificar e avaliar o total de APP — Área de Preservação Permanente existente na propriedade, sendo de 3.128,00 ha e área inundada totalmente o ano todo com grande parte da mesma coberta de vegetação — aquática de forma assim, considerada pelo art 2º da Lei 4.771 de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal), áreas de lagoas ou lagos, assim sendo, considera-se APP, segue Lei abaixo exemplificando."*

O "Manual de Perguntas e Respostas" editado pelo IBAMA, em resposta à pergunta nº. 40 ("Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?"), estabelece a possibilidade de apresentação de laudo elaborado por engenheiro agrônomo, mas determina como requisito ao referido laudo que o mesmo venha acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) e que especifique e discrimine a APP.

*"40- Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?"*

*• Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine as Áreas de Interesse Ambiental (Área de Preservação Permanente; Área de Reserva Legal; Reserva Particular do Patrimônio Natural; Área de Declarado Interesse Ecológico; Área de Servidão Florestal ou de Servidão Ambiental; Áreas Cobertas por Floresta Nativa; Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas);"*

Isso posto, o Laudo apresentado (fls. 23) não reúne, segundo as orientações do IBAMA, os requisitos necessários para reconhecer a área de 3.128 ha como Área de Preservação Permanente, razão pela qual mantém-se o lançamento sobre a área de 3.128 ha, não reconhecendo a exclusão para fins de apuração da base de caçulo do ITR na forma do art. 10, § 1º, II, a da Lei nº. 9.393/96.

No que concerne a área de Reserva Legal, o IBAMA (Resposta a pergunta 40 "Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?" do Manual de Perguntas e Resposta editado pelo IBAMA) também reconhece como meio hábil a comprovar a existência de Reserva Legal o Termo de Responsabilidade de Averbação de Área de Reserva Legal (TRARL):

*"40- Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?"*

• *Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal (TRARL) ou Termo de Ajustamento de Conduta (TAC);*”

Uma vez que o Contribuinte apresentou Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal de data pretérita ao fato gerador (07.04.98) de fls. 63, bem como levou o referido Termo ao registro em cartório de imóveis (fls. 64), resta reconhecida a não incidência do ITR sobre a área de Reserva Legal de 7.820,0000 ha, com base no art. 10, § 1º, II, a da Lei nº. 9.393/96.

Conforme transcrito a seguir, a fiscalização reconhece que a área de Reserva Legal foi averbada na matrícula do imóvel rural e essa apenas não foi considerada para fins de cálculo do ITR porque não há Ato Declaratório do IBAMA (ADA) que confirme a área de Reserva Legal:

*3. Da Área de Reserva Legal:*

**Consta averbação em matrícula do imóvel rural de 7.820,00ha referentes à reserva legal.**  
*Entretanto, Contribuinte não apresentou comprovante da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolizado junto ao IBAMA em até 6(seis) meses, contado do término do prazo para entrega da DITR. Pelo exposto, está sendo desconsiderado o valor declarado a esse título. (Enquadramento Legal : Lei n" 6.938 , de 1981, art. 17-0, § 1º, com a redação dada pelo art. 1" da Lei 10165, de 2000 e IN/SRF nº 60, de 2001, e IN/SRF 256, de 2002).*

**(grifos nossos)**

Cabe pontuar que, embora o Contribuinte não tenha reportado na DIAC a de área 7.820,0000 ha como reserva legal, mas alocou a referida metragem na linha de Área de Preservação Permanente, entendemos que por possuírem o mesmo efeito para fins de base de cálculo do ITR (APP e Reserva Legal), há fungibilidade entre essas linhas da DIAC. Logo, a metragem de 7.820,0000 ha, ainda que alocada na linha de APP, deve ser realocada e considerada como Reserva Legal, privilegiando a verdade material.

### **2.3 Valor da Terra Nua. Inconsistência do Laudo. Arbitramento do VTN com base no SIPT**

A autoridade fiscal, na Notificação de Lançamento, destacou, em suma, que o laudo de avaliação não indicou correta identificação das fontes de informação, tendo sido coletados dados de mercado com valores que incluem benfeitorias e que não foi demonstrado o critério adotado para chegar ao valor das **benfeitorias** e apuração do VTN, além de a utilização do conjunto dos fatores de homogeneização ter ultrapassado o intervalo admissível estipulado na NBR 14653-3, não atingindo o grau de fundamentação II exigido na intimação.

Na Impugnação, o Contribuinte não supriu as inconsistências levantadas pela autoridade lançadora, bem como não contraditou as referidas inconsistências, momento processual que lhe foi aberto o exercício da ampla defesa e contraditório.

Todavia, o Contribuinte se limitou a afirmar violação ao princípio do devido processo legal afirmando que “o laudo técnico apresentado pelo autuado não foi sequer enfrentado”. Alegação esta que não subsiste, conforme verifica visto que a autoridade lançadora na Notificação de Lançamento, no item 5 do “Da Valoração da Terra Nua VTN” (fls. 03), informa ter desconsiderado o laudo em razão das inconsistências acima relatadas.

O acórdão proferido pela DRJ/CGE referendou as inconsistências apuradas pela autoridade lançadora, destacando que o Contribuinte não apresentou outro laudo para suprir as deficiências citadas na autuação. A DRJ/CGE apurando também que o laudo técnico considera como amostras valores de imóveis localizados em municípios diversos do ora tratado, sendo que apenas três dados se referem a imóveis localizados no município de Cáceres/MT, e ainda considerou como amostra valores atribuídos a um imóvel hipotético, com base no menor valor por hectare para imóveis localizados em Cáceres/MT, na planície, informado na tabela veiculada pelo Incra, datada de fevereiro de 2003, ignorando valores médio e máximo ali indicados. Destacou também que foi juntada aos autos cópia de outra tabela veiculada pelo Incra, datada de fevereiro de 2006, mais próximo do fato gerador ora tratado, que indica valores bem superiores aos da tabela anterior.

Na Impugnação, o Contribuinte não supriu as inconsistências levantadas pela autoridade lançadora, bem como não contraditou as referidas inconsistências, limitando-se a afirmar violação ao princípio do devido processo legal afirmando que “*o laudo técnico apresentado pelo autuado não foi sequer enfrentado*”. No Recurso Voluntário, o contribuinte relata as inconsistências acima sem, novamente, supri-las ou contraditá-las, levantando como argumento de defesa a função social da propriedade, por entender ser inconcebível uma cobrança de R\$ 1.220.235,50 e transcrevendo o trecho do próprio laudo onde o engenheiro agrônomo afirma estar aplicando para avaliação **do imóvel rural** o método Comparativo Direto de Dados de Mercado como recomenda ABNT NBR nº 14.653/04.

O laudo juntado pelo Contribuinte na Impugnação de fls. 48 a 60 não especifica a origem dos valores atribuídos às benfeitorias relatadas na avaliação. O item 10.1.2 da ABNT NBR 14653-3/2004 permite apuração do VTN a partir de dados de mercado de bens com benfeitorias, todavia determina a redução das benfeitorias do VTN:

*“10.1.2 É admissível na avaliação a determinação do valor da terra nua a partir de dados de mercado de imóveis com benfeitorias, deduzindo-se o valor destas  
10.1.2.1 No cálculo do valor das benfeitorias, pode-se adotar o fator de comercialização, além daqueles citados em 10.2.”*

Logo, a falta de demonstração da origem do montante atribuído as benfeitorias é fundamento bastante e suficiente para afastar exatidão do VTN apurado pelo laudo.

Isso posto, mantém-se o arbitramento do VTN procedido pela autoridade lançadora com base no Sistema de Preços de Terras do município de Cáceres (SIPT) na forma do art. 14 da Lei nº 9.393/96, sendo considerado a aptidão de várzea e pastagem (fls. 4), pois a DIAC subavaliou o bem e o laudo contém informações inexatas:

*“Seção VII - Dos Procedimentos de Ofício  
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.”*

## Conclusão

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência do ITR sobre a área de 7.820,00 ha a título de Reserva Legal e restabelecer a área total declarada do imóvel em 15.640,00, mantendo o lançamento nos demais aspectos.

Nathália Mesquita Ceia – Relatora.

CÓPIA