



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

**Processo nº** 10820.720005/2006-56  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-005.439 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de abril de 2018  
**Matéria** ITR - GLOSA DE ÁREAS DECLARADAS.  
**Recorrente** ZUER SOARES LEMOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÃO. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO.

A revisão interna da declaração configura uma hipótese de procedimento de fiscalização, não havendo óbice que a formalização da exigência de crédito tributário decorrente de infração à legislação tributária ocorra mediante notificação de lançamento. Na época dos fatos, a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico prescindia da assinatura do chefe do órgão expedidor.

DILIGÊNCIA FISCAL. PRESCINDIBILIDADE.

É prescindível para o deslinde do julgamento a realização de diligência fiscal quando os fatos a serem verificados não são controvertidos sob a ótica do julgador administrativo. Por sua vez, a diligência fiscal não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL). ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1.329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal, é dispensável a protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão estadual conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

---

ÁREA DE RESERVA LEGAL. FALTA DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL RURAL.

A averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel é requisito formal constitutivo da existência da área de reserva legal. Para fins de exclusão da base de cálculo, a área de reserva legal deverá estar averbada até a data de ocorrência do fato gerador do imposto.

ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA. REQUISITOS.

Para fins de aceitação da área de exploração extrativa declarada pelo contribuinte é necessária a existência do plano de manejo sustentado devidamente autorizado pelo órgão federal, acompanhado da prova do cumprimento do cronograma físico-financeiro das atividades desenvolvidas no imóvel rural.

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS.

Cabe manter o Valor da Terra Nua (VTN) médio atribuído pela fiscalização, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), em detrimento do VTN declarado pelo contribuinte, quando aquele reflete melhor o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro do ano a que se refere a declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial para restabelecer a área de preservação permanente de 750,0 ha e reconhecer uma área de utilização limitada (reserva legal) de 4.574,9 ha. Vencido o conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Andréa Viana Arrais Egypto.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), por meio do Acórdão nº 04-16.201, de 05/12/2008, cujo dispositivo considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 288/304):

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

*Exercício: 2003*

### **ARGUIÇÃO DE NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF**

*A ausência de Mandado de Procedimento Fiscal na revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não acarreta a nulidade do lançamento. Somente serão nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

### **CERCEAMENTO DE DEFESA**

*A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase do lançamento do crédito tributário é incabível, pois, o direito do contraditório é exercido quando da impugnação da autuação, momento este em que, de fato, se instaura a fase litigiosa.*

### **PEDIDO DE PERÍCIA.**

*Há de ser indeferido o pedido de perícia que visa unicamente, levantar provas a favor do contribuinte, as quais poderiam ser produzidas por ele, por outros meios.*

### **CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE.**

*Durante todo o curso do processo fiscal, onde o lançamento está em discussão, os atos praticados pela administração obedecerão aos estritos ditames da lei, com o fito de assegurar-lhe a adequada aplicação, sendo-lhe defeso apreciar argüições de aspectos da constitucionalidade da lei.*

### **PRESERVAÇÃO PERMANENTE/RESERVA LEGAL. ADA**

*Não reconhecidas como de interesse ambiental nem comprovada a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório junto ao IBAMA ou órgão conveniado, incide o imposto sobre as áreas declaradas a título de preservação permanente e reserva legal.*

*VALOR DA TERRA NUA - VTN*

*Deverá ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, por falta de documentação hábil para comprovar o valor declarado do imóvel e suas características particulares desfavoráveis, que o justificassem.*

*EXPLORAÇÃO EXTRATIVA.*

*Para aceitação da área utilizada com exploração extrativa declarada na DITR é necessário que o contribuinte faça prova com o plano de manejo sustentado devidamente autorizado pelo órgão competente e que o cronograma físico financeiro esteja sendo cumprido no período a que se referir.*

*Lançamento Procedente*

2. Em face do contribuinte foi emitida a **Notificação de Lançamento nº 01301/00460/2006**, decorrente de procedimento de revisão de Declaração de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), relativa ao exercício de 2003, vinculada ao imóvel denominado de "Fazenda Nossa Senhora da Medalha Milagrosa", localizado no município de Aripuanã (MT), com área total de 27.464,5 ha (fls. 02/07).

2.1 A autoridade tributária considerou não comprovada a isenção das seguintes áreas declaradas pelo sujeito passivo:

(i) Área de Preservação Permanente: 750,0 ha; (ii) Área de Utilização Limitada (Reserva Legal): 21.971,6 ha; e (iii) Área de Exploração Extrativa: 3.332,0 ha.

2.2 Ademais disso, o agente fazendário procedeu também ao arbitramento do Valor da Terra Nua (VTN), com base nas informações do Sistema de Preços de Terras (SIPT), desprezando o valor declarado.

2.3 A Notificação de Lançamento alterou o resultado de sua Declaração Anual, exigindo o Fisco imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

3. O contribuinte foi cientificado da autuação por via postal, em 23/10/2006, e impugnou a exigência fiscal no dia 22/11/2006 (fls. 03/04, 136/186 e 269/270).

4. Intimado em 13/01/2009, também por via postal, da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 11/02/2009, em que faz considerações a respeito da validade do acórdão recorrido e repisa os argumentos de impugnação, a seguir resumidos (fls. 307/309 e 312/383):

(i) nulidade do lançamento, porque a Notificação foi expedida por agente público que não detinha a condição de chefe do órgão fazendário, além de não conter assinatura do responsável pela emissão;

(ii) há também vício de nulidade porque a constituição do crédito tributário deveria resultar de lavratura de auto de infração, instrumento destinado à apuração de infração, bem como imposição de penalidade;

(iii) invalidade do lançamento devido à negativa de realização de diligência fiscal para averiguar a verdade material, em especial o fato de que o recorrente não tinha a posse nem o domínio útil do imóvel rural no exercício fiscal de 2003;

(iv) o recorrente não poderia integrar o polo passivo da relação tributária pretendida pelo Fisco, dado que o imóvel rural foi invadido pelos integrantes do Movimento dos Sem Terra no dia 25/08/1998, configurando, desde então, uma propriedade meramente sob o aspecto formal, eis que ausente qualquer uma das faculdades asseguradas ao proprietário pelo direito civil;

(v) é descabida a exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA) relativamente às áreas declaradas de preservação permanente e de reserva legal, as quais são existentes e estão comprovadas nos autos, cuja exclusão da base de cálculo tributável do imposto advém diretamente do texto de lei;

(vi) o imóvel rural é formado por 11 (onze) glebas, com respectivas certidões de matrícula, sendo que 4 (quatro) delas com área de reserva legal regularmente averbada, enquanto as demais estavam com os procedimentos encerrados, prontas para averbação, quando deu-se a ocupação da fazenda pelo Movimento dos Sem Terra;

(vii) desde o ano de 1987, o recorrente possuía projeto de manejo florestado sustentado aprovado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama);

(viii) o laudo de avaliação mostra, fundamentalmente, o baixo valor da terra nua do imóvel; e

(ix) os diversos atos praticados pela Secretaria da Receita Federal (RFB) e pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) trouxeram para o recorrente inúmeros prejuízos que se traduzem em verdadeiro confisco.

5. Algum tempo depois do protocolo do recurso voluntário, em 30/03/2011, o recorrente apresentou requerimento em que solicitou prioridade na tramitação do processo administrativo, assim como o julgamento em conjunto dos Processos nº 10183.003873/2006-21, 10820.720005/2006-56, 10820.720006/2006-09 e 10820.720007/2006-45, tendo em vista referirem-se ao mesmo imóvel e matéria tributável, diferenciando-se apenas quanto ao exercício fiscal (fls. 425/427).
6. Por meio do Acórdão nº 2102-01.635, de 26/11/2011, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência fiscal, acolhendo a preliminar de ilegitimidade passiva (fls. 428/440).
7. A Fazenda Pública, por intermédio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), interpôs recurso especial contra o Acórdão nº 2102-01.635, de 26/11/2011, o qual foi devidamente admitido, tendo o sujeito passivo apresentado contrarrazões (fls. 442/452, 465/466 e 474/479).
8. Através do Acórdão nº 9202-004.585, de 24/11/2016, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, afastando a ilegitimidade passiva e determinando o retorno dos autos ao colegiado "a quo" para análise das demais questões deduzidas pelo interessado no recurso voluntário (fls. 554/564).
9. O contribuinte foi cientificado do provimento do recurso especial da Fazenda Nacional e opôs, no prazo legal, embargos de declaração contra o acórdão, os quais não foram admitidos (fls. 568/569, 571/598 e 604/606). Ao receber a notícia do resultado, o sujeito passivo manifestou-se pela necessidade de intimação do novo julgamento do recurso voluntário, oportunizando ao patrono a sustentação oral no dia da sessão designada (fls. 609/610 e 613/616).
10. Por fim, tendo em vista que Turma de origem foi extinta, foi realizado novo sorteio e distribuição deste processo administrativo para o julgamento do recurso voluntário (fls. 620/621).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

### Juízo de admissibilidade

11. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

### Considerações Iniciais

12. Como visto, foi provido o recurso especial da Fazenda Nacional para manter a sujeição passiva do contribuinte, na condição de proprietário do imóvel, com determinação de retorno dos autos à instância anterior para julgamento das demais questões objeto do recurso voluntário.

13. Desse modo, superada a alegação da impossibilidade do lançamento do crédito tributário em nome do recorrente, um dos argumentos ventilados na peça recursal, passo ao exame das outras matérias de defesa.

14. Antes, porém, esclareço que os Processos nº 10820.720005/2006-56 e 10820.720007/2006-45, distribuídos para minha relatoria, estão sendo julgados nesta mesma sessão do colegiado, juntamente com o Processo nº 10183.003873/2006-21 sorteado para a relatoria do conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, o que possibilita, em tese, a prolatação de decisões uniformes.

14.1 Por fim, no tocante ao Processo nº 10820.720006/2006-09, foi negado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e mantida, por consequência, a decisão que afastou a sujeição passiva do contribuinte em relação ao crédito tributário lançado.

### Preliminares

15. No que se refere à formalização do lançamento, reproduzo abaixo dispositivos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação vigente à época do procedimento fiscal:

*Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e*

*demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

*(...)*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*(...)*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà 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.*

*(...)*

*(GRIFEI)*

16. Como se observa da leitura acima, o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a exigência do crédito tributário poderá ser formalizada mediante auto de infração ou notificação de lançamento, não prevalecendo a alegação do recorrente que a exigência fiscal decorrente de infração à legislação tributária verificada em procedimento de fiscalização somente pode ser efetuada mediante a lavratura de auto de infração.

17. O lançamento de ofício tem origem em procedimento de revisão interna da DITR/2003, com formalização do crédito tributário por intermédio da emissão de Notificação de Lançamento (fls. 02/07).

17.1 A verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, poderá ocorrer em procedimento de fiscalização externo e/ou interno. A revisão interna da declaração configura uma hipótese de procedimento de fiscalização.

17.2 Com base na declaração entregue pelo sujeito passivo, não havia, a princípio, necessidade da coleta de elementos adicionais em procedimento de diligência externa para demonstração do ilícito tributário, muito embora foi oportunizado ao contribuinte, previamente ao lançamento de ofício, apresentar todos os elementos comprobatórios da verdade dos dados informados por ele na sua declaração anual. Ressalto, desde já, que a avaliação sobre a aceitação das explicações e/ou justificativas do fiscalizado é matéria reservada ao mérito da autuação fiscal.



17.3 Além do mais, prescindia de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal o procedimento de fiscalização relativo à revisão interna de declarações, conforme se infere do inciso IV do art. 11 da Portaria SRF nº 6.087, de 21 de novembro de 2005, que dispunha sobre o planejamento das atividades fiscais e a execução de procedimentos fiscais pelas unidades fazendárias:

*Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:*

*(...)*

*IV - relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais).*

*(...)*

18. A Notificação de Lançamento em destaque, às fls. 02/07, foi emitida por processo eletrônico, o que, segundo o parágrafo único do art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, não exige a assinatura do emitente.

18.1 De qualquer modo, verifico que na Notificação de Lançamento estão perfeitamente identificados o órgão expedidor, no caso a Delegacia da Receita Federal de Cuiabá (DRF/CUIABA), que administra e fiscaliza o tributo, além do nome do chefe local, o Delegado da Receita Federal, Auditor-Fiscal da Receita Federal João Rosa de Caravellas Neto, matrícula 7621-1 (fls. 02).

19. Não há que se falar até aqui, portanto, em vícios no ato de constituição do crédito tributário.

20. O recorrente pondera, entretanto, que a nulidade da notificação justifica-se também pela ocorrência de cerceamento ao seu direito de defesa, tanto no curso do procedimento de investigação dos fatos pela fiscalização, quanto no exame das questões litigiosas pela decisão de primeira instância, porquanto foi-lhe negado de forma indevida a realização de diligência fiscal com a finalidade de comprovar que o proprietário não mantinha, desde 25/08/1998, ocasião em que a fazenda foi ocupada por pessoas ligadas ao Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra, a posse do imóvel rural nem o domínio útil da propriedade.

21. Pois bem. No atual estágio processual, a diligência pretendida pelo recorrente é claramente prescindível para o deslinde dos pontos em litígio, visto que, no âmbito administrativo, a instância especial julgadora entendeu que o interessado detém a condição de proprietário do imóvel rural e, portanto, é parte legítima para figurar no polo passivo da relação tributária.

22. A bem da verdade, seja no lançamento fiscal, seja nas decisões proferidas pelas instâncias julgadoras, favoráveis ou não ao pleito do recorrente, a situação relativa à posse e à ocupação da Fazenda "Nossa Senhora da Medalha Milagrosa", por integrantes do Movimento dos Sem Terra, nunca foi uma questão desconhecida dos julgadores, muito menos controvertida.

22.1 Em nenhum instante, pelo que observei dos atos administrativos, transpareceu dúvidas reclamando a determinação de diligência para a averiguação "in loco" dos fatos narrados pelo recorrente ou pedindo a obtenção de informações adicionais a respeito do andamento do processo administrativo relacionado à desapropriação do imóvel, instaurado pelo Incra.

22.2 Ao fim e ao cabo prevaleceu a interpretação, mesmo a par da realidade dos fatos, que enquanto não transferida a propriedade, verificada a imissão prévia na posse ou a desapropriação do imóvel, o proprietário legal do imóvel rural, ora recorrente, mantinha as obrigações tributárias de apresentar a respectiva declaração, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento do tributo no prazo legal.

22.3 Em outras palavras, a condição de proprietário representava o suporte fático da tributação do imposto sobre o imóvel rural.

23. Por sua vez, após avaliação dos fatos, acrescento que o pedido do recorrente para empreender diligência ou oficiar o Ibama a fim de saber acerca do projeto de manejo sustentado aprovado antes da ocupação do imóvel rural não é providência que caiba o deferimento pelo órgão julgador, na medida em que a diligência fiscal não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

23.1 Sobre tal pedido impende deixar registrado que o recorrente não apontou de maneira particularizada quais os documentos e/ou dados existentes no órgão de fiscalização ambiental, distintos, evidentemente, daqueles que já instruem os autos, que dariam respaldo à declaração de uma área de exploração extrativa no imóvel rural de 3.332,0 ha, considerando o exercício de 2003.

24. Logo, ratificando a desnecessidade da diligência fiscal, também afasto a alegação de cerceamento ao direito de defesa.

## **Mérito**

### **a) Área de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal**

25. A autoridade fiscal efetivou a glosa das áreas declaradas pelo recorrente a título de preservação permanente e utilização limitada, equivalentes, respectivamente, a 750,0 ha e 21.971,6 ha (fls. 02/07). Quanto a essas áreas do imóvel rural, o recorrente assevera que a apresentação do ADA não é condição necessária e obrigatória para a fruição da redução do valor a pagar do imposto.

26. Pois bem. As áreas de preservação permanente e de reserva legal estão excluídas da tributação pelo ITR, segundo previsto na alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Reproduzo a redação do dispositivo de lei na redação vigente à época do fato gerador:

*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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*

*(...)*

27. Nada obstante, para fins de afastar a tributação no tocante às áreas não tributáveis a que alude a lei, inclusive de preservação permanente e de reserva legal, é necessária, como regra geral, a informação tempestiva da respectiva área ao Ibama por intermédio do ADA, a cada exercício, nos prazos definidos na legislação infralegal.

27.1 Nesse escopo interpretativo, o texto expresso do inciso I do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o ITR:

*Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):*

*I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);*

*II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);*

*(...)*

*§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:*

*I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e*

*II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.*

*(...)*

*(GRIFEI)*

28. Em nível de lei ordinária, a apresentação do ADA para efeito de redução da área tributável, antes opcional, passou a ser obrigatória com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

*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.

(...)

(GRIFEI)

29. A exclusão da tributação de determinadas áreas de interesse de preservação e de caráter limitado quanto ao seu aproveitamento econômico ficou condicionada à informação tempestiva ao Ibama, permitindo o controle e a verificação delas pelo órgão nacional responsável pela proteção ambiental.

30. Segundo o ponto de vista pessoal, o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, revogado pela Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, que aprovou o novo Código Florestal, não quis tornar inexigível a apresentação do ADA para o reconhecimento das áreas não tributáveis, em detrimento ao conteúdo do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981:

*Art. 10 (...)*

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

30.1 A meu ver, o texto do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, cuidou de explicitar apenas que o ITR é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ficando dispensado, no momento da entrega da declaração, a comprovação da informação da área em ADA.

31. Como argumento de reforço, sublinho que a interpretação da lei acima está alinhada com o entendimento dado pelo Poder Executivo quando da regulamentação da matéria, por meio do inciso I do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 2002, antes reproduzido.

32. Se o poder regulamentar da União acabou extrapolando o que lhe era permitido, impondo uma exigência não prevista na lei ordinária, tal como defende o recurso voluntário, trata-se de discussão acerca da ilegalidade da norma emanada pelo chefe do Poder Executivo, o que exorbita, em minha ótica, o âmbito de atuação do contencioso administrativo federal.

32.1 O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão de natureza administrativa, ainda que dotado de função judicante. A vigilância que exerce sobre a legalidade dos atos encontra limite, via de regra, nas ações de controle que poderiam ser exercidas pelo Ministro da Fazenda.

32.2 Por isso, considerando o atual modelo do sistema brasileiro de controle administrativo de legalidade, penso que escapam-lhe os atos emitidos pelo Presidente da República, os quais são cancelados também pelo Ministro de Estado, em que o Poder Executivo os baixa com o propósito de fiel execução das leis, com fundamento constitucional no inciso IV do art. 84 da Carta Política de 1988.

33. No entanto, a despeito da opinião acima, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR, a partir de um determinado viés interpretativo para o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

33.1 Com essa finalidade, inclusive, a PGFN, órgão responsável pela defesa em juízo do crédito tributário da União, elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, em que dispensa o Procurador da Fazenda Nacional, relativamente a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, de contestar e recorrer nas demandas judiciais que versem sobre a necessidade de apresentação do ADA para fins do reconhecimento do direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal.

33.2 Tal orientação foi incluída no item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

34. À vista disso, embora o entendimento não tenha caráter vinculante no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a falta de ADA não deve ser considerada impeditiva à exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal, mantendo coerência, desse modo, com a conduta que seria adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional caso a questão controvertida fosse levada à apreciação do Poder Judiciário.

35. Assinalo também que, segundo o Laudo Agrônomo de Fiscalização elaborado por técnicos do Incra, utilizando o período de set/2003 a ago/2004, para fins do processo de classificação fundiária e desapropriação do imóvel rural, atestou-se uma área aproximada de 20.954 ha do imóvel rural com vegetação nativa, incluindo áreas sem uso, inaproveitáveis a atividade agropastoril, e as áreas de preservação permanente (fls. 248/253).

35.1 De modo mais específico, o documento faz referência a uma área de preservação permanente de 1.136,9 ha, o que sinaliza para a plausibilidade da existência, no início do ano de 2003, de uma área de preservação permanente de 750,0 ha, conforme declarado pelo contribuinte.

36. Desse modo, cabe restabelecer a Área de Preservação Permanente de 750,0 ha declarada pelo sujeito passivo.

37. Quanto à área de reserva legal, entretanto, a solução é distinta. É que a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, alhures reproduzida, reporta-se expressamente às disposições da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, à época o Código Florestal brasileiro. Por sua vez, o art. 16 do Código Florestal disciplinava características da área de reserva legal. Transcrevo o § 8º desse artigo:

*Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressaltadas 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:*

*(...)*

*§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.*

*(...)*

*(GRIFEI)*

38. É de ver-se do texto em destaque que, diferentemente da área de preservação permanente, a legislação traz a obrigatoriedade da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, a fim de comprovar formalmente a área preservada destinada à reserva legal.

38.1 O ato de averbação é dotado de eficácia constitutiva, condicionante do direito de usufruir a isenção fiscal. Para escapar à incidência tributária é indispensável a prévia averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel.

38.2 Em outros dizeres, a averbação deverá ocorrer até a data da ocorrência do fato gerador do imposto como prova da existência da área de reserva legal. Senão vejamos, o § 1º do art. 12 do Decreto nº 4.382, de 2002:

*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.*

(...)

39. Os documentos que instruem os autos revelam que o imóvel rural é composto por 11 glebas contíguas com as seguintes matrículas constantes do 6º Serviço Notarial e Registro de Imóveis de Cuiabá (MT): nº 23.377, de 27/12/1985; nº 22.748, de 23/10/1985; nº 16.823, de 24/10/1983; nº 16.822, de 24/10/1983; nº 16.820, de 24/10/1983; nº 16.821, de 24/10/1983; nº 24.868, de 05/06/1986; nº 15.660, de 29/04/1983; nº 15.656, de 29/04/1983; nº 15.657, de 29/04/1983; e nº 21.867, de 15/08/1985 (fls. 189/216).

40. Contudo, referente à área de reserva legal, encontrava-se averbada tão somente em 4 matrículas, a saber: AV-3/15.660 (1.242,9 ha), AV-3/16.821 (1.250,0 ha), AV-3/21.867 (832,0 ha) e AV-3/24.868 (1.250,0 ha), totalizando uma área de 4.574,9 ha (fls. 204/205, 207/208, 210/211 e 216).

40.1 Em todos os casos, a área de reserva legal foi anotada à margem da inscrição da matrícula do imóvel rural antes da ocorrência do fato gerador do lançamento fiscal, ou seja, antes de 01/01/2003.

41. Logo, independentemente da apresentação do ADA, cabe reconhecer uma Área de Utilização Limitada (Reserva Legal) igual a 4.574,9 ha.

42. Por outro lado, é irrelevante para a redução da base de cálculo a argumentação de que o reclamante só não ultimou a averbação das demais áreas em razão do seu desapossamento, na medida em que já haviam sido objeto de levantamento topográfico, realizado por técnico habilitado, bem como providenciada a assinatura de Termos de Responsabilidade de Averbação Legal junto ao Ibama, expedidos em 26/10/1998 (fls. 217/222).

43. Como acima justificado, a averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário e/ou possuidor como reserva legal é ato constitutivo do direito à exclusão da tributação. Quero dizer que somente após a realização do ato de averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, é que o sujeito passivo poderá suprimi-la da base de cálculo para apuração do ITR.

#### **b) Área de Exploração Extrativa**

44. Segundo a fiscalização, após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a implantação de plano de manejo sustentado para exploração extrativa ou o cumprimento do cronograma físico-financeiro nele previsto com relação à área declarada de 3.332,0 ha, relativamente ao exercício de 2003.

45. Pois bem. A respeito da área objeto de exploração extrativa, prescreve a Lei nº 9.393, de 1996:

*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:*

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

*c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;*

*(...)*

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

*(...)*

46. O recorrente alega que desde o ano de 1998 já existia para o imóvel rural um plano de manejo florestal devidamente autorizado pelo Ibama. Para fins de comprovação das suas alegações, juntou aos autos uma cópia de um plano de manejo sustentado com área de projeto de 3.332,0 ha, datado de 20/08/1987 (fls. 70/73).

47. Acontece que, para produção de efeitos tributário no exercício de 2003, nenhum documento foi efetivamente apresentado para comprovar a aprovação do plano de manejo sustentado junto ao Ibama, nem a regular execução do cronograma planejado, por meio do Relatório Técnico de Execução.

48. Como salientado pela decisão de piso, a declaração de área de exploração extrativa no exercício fiscal pressupõe o plano de manejo contemplado no período de validade da autorização dada pelo órgão federal e a comprovação do cumprimento do cronograma físico-financeiro das atividades desenvolvidas no imóvel, cujo ônus o contribuinte não se desincumbiu.

49. Em verdade, com a ocupação da fazenda pelo Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra, no ano de 1998, há igualmente dificuldade de identificação da área aproveitável verdadeiramente utilizada pelos posseiros para a atividade rural no imóvel, no ano anterior ao de ocorrência do fato gerador do imposto.



**c) Valor da Terra Nua (VTN)**

50. Por fim, no que pertine ao VTN declarado, foi alterado, com base nas informações do SIPT, por falta de comprovação por meio de Laudo de Avaliação com os requisitos estabelecidos na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

51. Pois bem. O VTN será declarado pelo contribuinte e deve corresponder ao valor de mercado das terras na data do fato gerador, conforme prescreve o § 2º do art. 8º da Lei nº 9.393, 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.*

(...)

(GRIFEI)

52. Na hipótese de arbitramento do VTN, é obrigatório considerar o critério de aptidão agrícola do imóvel rural para avaliação do preço da terra, nos termos do § 1º do art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996:

***Lei nº 9.393, de 1996***

*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.*

(...)

(GRIFEI)

***Lei nº 8.629, de 1993,***

***(com a redação da Medida Provisória nº 2.183-56, de 24 de agosto de 2001)***

*Art. 12. Considera-se justa a indenização que reflita o preço atual de mercado do imóvel em sua totalidade, aí incluídas as terras e acessões naturais, matas e florestas e as benfeitorias indenizáveis, observados os seguintes aspectos:*

*I - localização do imóvel;*

*II - aptidão agrícola;*

*III - dimensão do imóvel;*

*IV - área ocupada e ancianidade das posses;*

*V - funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.*

*§ 1º Verificado o preço atual de mercado da totalidade do imóvel, proceder-se-á à dedução do valor das benfeitorias indenizáveis a serem pagas em dinheiro, obtendo-se o preço da terra a ser indenizado em TDA.*

*§ 2º Integram o preço da terra as florestas naturais, matas nativas e qualquer outro tipo de vegetação natural, não podendo o preço apurado superar, em qualquer hipótese, o preço de mercado do imóvel.*

*§ 3º O Laudo de Avaliação será subscrito por Engenheiro Agrônomo com registro de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, respondendo o subscritor, civil, penal e administrativamente, pela superavaliação comprovada ou fraude na identificação das informações.*

*(GRIFEI)*

53. O VTN utilizado pelo agente fazendário para o cálculo do imposto foi extraído do SIPT, todavia não levou em conta a aptidão agrícola, consistindo no valor médio apurado com base nas declarações fiscais processadas no exercício de 2003 para o município de localização do imóvel (fls. 287).

54. Em tais circunstâncias, em que o valor do VTN não considera a aptidão agrícola das terras que compõem o imóvel avaliado, isto é, sem plena observância aos requisitos legais, caberia, via de regra, acolher o valor da terra nua declarado ou, alternativamente, o valor apurado em Laudo de Avaliação apresentado pelo sujeito passivo, desde que revestido das formalidades indispensáveis a sua validade, e contemporâneo ao fato gerador.

55. Acontece que o Laudo Técnico de Avaliação colacionado aos autos pelo recorrente, o qual, ressalta-se, não está acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), é datado de 21/09/1998, tendo sido elaborado por engenheiro agrônomo com a finalidade de determinar o valor de mercado da Fazenda "Nossa Senhora da Medalha Milagrosa" em 31/12/1994, chegando a um VTN de R\$ 31,27/ha (fls. 109/129).

56. Além de tudo, o próprio recorrente trás a informação nos autos da existência de um Laudo de Avaliação, subscrito por peritos federais agrários designados pelo Incra para fins do processo de desapropriação do imóvel rural, no qual foi estimado um preço de mercado da fazenda, no ano de 2006, equivalente a R\$ 15.003.965,28, que mesmo após aplicado o coeficiente de ancianidade de 40%, estabelecido na legislação, resultou na importância de R\$ 6.133,844,85 (fls. 370/372).

57. É razoável, assim, admitir que houve subavaliação do VTN declarado, na medida em que o valor total do imóvel rural informado pelo sujeito passivo foi igual a R\$ 2.882.390,00, com baixo valor de avaliação para benfeitorias e pastagens, representando um VTN igual a 100,0/ha (fls. 06).

58. Nesse cenário, cabe manter o VTN médio atribuído pela fiscalização, no valor exato de R\$ 128,38/ha, equivalente a um valor total do imóvel de R\$ 3.661.832,51, mais próximo de espelhar, ao que tudo indica, a avaliação do preço de mercado da terra nua em 01/01/2003.

59. Por outro lado, aduz o recorrente que, em contrariedade à legislação aplicável, ocorreu modificação de ofício no critério jurídico utilizado na realização do lançamento tributário referente aos exercícios de 2003 a 2005, quando comparado com o lançamento do imposto efetuado no mesmo dia, e para o mesmo imóvel, relativo ao exercício de 2002.

60. Não lhe assiste razão, porque a fiscalização não alterou o entendimento de forma retroativa para a revisão de lançamentos já efetuados.

60.1 O fato gerador do ITR é fixado no primeiro dia de cada ano, devendo o VTN refletir o preço de mercado das terras nesse momento. No exercício de 2002, o agente fiscal aceitou o valor declarado pelo contribuinte, segundo sua avaliação dos fatos. Todavia, nos exercícios seguintes, o agente lançador exigiu a comprovação de que o valor declarado não estava subavaliado, considerando, em relação a esses anos, as informações sobre preços de terras obtidas no SIPT.

61. A título de considerações finais, anoto que a ocupação do imóvel rural, ocorrida em agosto de 1998, e os percalços e dissabores dela resultantes no que diz respeito ao recebimento de indenização pela desapropriação da Fazenda "Nossa Senhora da Medalha Milagrosa" certamente acarretaram ao recorrente, como narra o recurso voluntário, prejuízos de ordem econômico-financeiro.

62. Contudo, uma vez ultrapassada a questão da ilegitimidade passiva para responder pelo crédito tributário objeto do lançamento fiscal, segundo decidido em sede de recurso especial, a avaliação das demais matérias controvertidas põe em evidência a exigência de comprovação da regularidade dos dados informados pelo recorrente na DITR/2003, sendo que os impactos financeiros suportados pelo contribuinte não influenciam a valoração do conjunto probatório.

Processo nº 10820.720005/2006-56  
Acórdão n.º **2401-005.439**

**S2-C4T1**  
Fl. 641

---

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer a Área de Preservação Permanente de 750,0 ha e reconhecer uma Área de Utilização Limitada (Reserva Legal) de 4.574,9 ha.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess