



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

**Processo n°** 10882.720026/2006-47  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-01.577 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2012  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** MADEREIRA E AGROPECUÁRIA SOPAU S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) POR LEI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A partir do exercício de 2001, com a introdução do art. 17 na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) passou a ser obrigatório para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). AVERBAÇÃO EM CARTÓRIO.

A área de utilização limitada / reserva legal, para fins de exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, se faz necessária ser reconhecida como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, fazendo-se, também, necessária a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro de Imóveis, até a data do fato gerador do imposto.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). UTILIZAÇÃO DO VTN MÉDIO DITR. EM DETRIMENTO DA UTILIZAÇÃO DO VTN MÉDIO POR APTIDÃO AGRÍCOLA.

Incabível a manutenção do Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado pela fiscalização, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), utilizando VTN médio das DITR entregues no município de localização do imóvel, por contrariar o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o Valor da Terra Nua – VTN declarado pela Recorrente, nos termos dos votos do Relator e do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Junior (Relator), Rafael Pandolfo e Guilherme Barranco de Souza, que proviam o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

Contra a interessada supra foi lavrada a Notificação de Lançamento e respectivos demonstrativos de fls. 01 a 05, por meio do qual se exigiu o pagamento do Imposto Territorial Rural — ITR do Exercício 2003, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 11.871.974,45, relativo ao imóvel rural denominado Gleba São Tomé, cadastrado na Receita Federal sob n.° 6743639-0, localizado no município de Apiacás/MT.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 02/03, o fiscal autuante citou a fundamentação legal que amparou o lançamento e relatou, em suma, que, após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção das áreas declaradas a título de preservação permanente e de utilização limitada e não comprovou a área declarada de atividade extrativa e o VTN declarado, tendo sido arbitrado o VTN com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da SRF, e que foram alterados esses dados do DIAT e os valores apurados constam do Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

Em complemento à descrição dos fatos, o fiscal relatou que, quanto à área de Utilização Limitada, em atendimento à intimação, a contribuinte apresentou cópias não autenticadas das matrículas do imóvel, e considerando-se que as informações contidas nessas cópias são verdadeiras, verifica-se averbação de 50% da área total do imóvel, referente à reserva legal, e que não foi apresentada comprovação de protocolização do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA no prazo de até seis meses, contado do término do prazo de entrega da DITR, razões pelas quais foi desconsiderada a área informada como de utilização limitada; que, quanto à área de preservação permanente, o laudo apresentado pelo contribuinte não discrimina, caso a caso, cada área, conforme art. 2° da Lei n.° 4.771/65, com redação dada pelo art. 1° da Lei n.° 7.803/99, não permitindo sua análise, conforme art. 10, § 10, II, "a-", da Lei n.° 9.393/1996, e não foi apresentado comprovante de protocolização do ADA junto ao IBAMA no prazo da legislação, sendo desconsiderada essa área; que, quanto à Área de Exploração Extrativa, não foram apresentados documentos hábeis para comprovação dessa atividade no ano de 2002; que, quanto ao valor da terra nua, a contribuinte não apresentou laudo de avaliação como exigido na intimação; que o laudo deveria atender a norma NBR 14653 da ABNT, com grau de fundamentação de precisão II, e o autor informou que o laudo atende à norma NBR 8799/85, já cancelada; que o laudo não identifica corretamente os elementos da amostra e não apresenta cálculos, fazendo uma homogeneização estranha dos elementos da amostra, mencionando que o VTN/ha é R\$ 60,00 e depois aplicando um redutor para se chegar ao valor de R\$ 12,60/ha, sem apresentar os valores que serviram de subsídio para se chegar a essa conclusão; que não tem sentido como justificativa o argumento do contribuinte de que o imóvel apresenta valor baixo porque o Governo Federal pretende transformar toda a área do norte de Mato Grosso em área de Preservação Ambiental, em razão de que existem, atualmente, ofertas de imóveis rurais dentro do Parque Estadual do Tucana em Aripuanã, para compensação de área junto ao Sema ou IBAMA, no valor de R\$ 233,48 o hectare; e que foi desconsiderado o laudo e arbitrado o valor da terra nua com base no Sistema de Preços de Terras - SIPT da SRF, que apresenta o VTN de R\$ 135,05/ha. para o município de localização do imóvel no exercício fiscalizado.

Instruíram o lançamento os documentos de fls. 06 a 94.

Cientificada do lançamento em 22/10/2006, por via postal (AR às fls. 11), a interessada apresentou a impugnação de fls. 96 a 108, em 16/11/2006, acompanhada dos documentos de fls. 109 a 139.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande – DRJ/CGE, ao examinar o pleito decidiu por unanimidade em negar provimento a impugnação, através do Acórdão DRJ/CGE nº 04-12. 763, de 27 de setembro de 2007 (fls. 147/160). Consubstanciado na seguinte ementa:

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

*Exercício: 2003*

*PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*Na esfera administrativa não é cabível a discussão quanto à legalidade e/ou constitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor.*

*SUJEITO PASSIVO DO ITR.*

*São contribuintes do Imposto Territorial Rural o proprietário, o possuidor ou o detentor a qualquer título de imóvel rural, assim definido em lei.*

*ÁREAS ISENTAS. RESERVA LEGAL E PRESERVAÇÃO PERMANENTE.*

*Para a exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente e/ou de utilização limitada, além de comprovação efetiva da existência dessas áreas, é necessário o reconhecimento específico pelo IBAMA ou órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado no prazo previsto na legislação tributária.*

*Considera-se de reserva legal apenas a área devidamente averbada como tal à margem da matrícula do imóvel, à época do respectivo fato gerador.*

*VALOR DA TERRA NUA.*

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

Devidamente intimado o Recorrente apresenta tempestivamente recurso onde argumenta em síntese:

a) seja totalmente provido o presente Recurso, com a finalidade de reconhecer-se a ilegalidade do lançamento de Ofício efetuado, desconstituindo, ou, sucessivamente;

---

b) que seja provido em parte o presente Recurso para que seja considerada como área de reserva legal e de preservação permanente a área declarada pelo contribuinte, de acordo com a legislação de regência e com o ADA apresentado à fls. 110 e mantido o valor da terra nua conforme declaração do recorrente e Laudo de Avaliação apresentado à fls. 40 a 49) ou, sucessivamente;

c) que seja provido em parte o presente Recurso para que seja considerada a área de reserva legal averbada nas matrículas do imóvel e a área de preservação permanente declarada em DITR e comprovada através do ADA apresentado à fls. 110 e considerado como valor da terra nua o menor valor apurado pelo SIPT nos anos de 2002 e 2003, como forma de, ao menos, salvaguardar um resquício de razoabilidade a este arbitramento de valor.

É o relatório

**Voto**

Conselheiro Pedro Anan Junior Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e merece ser conhecido.

**ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E UTILIZAÇÃO LIMITADA**

Trata-se de lançamento fiscal de ITR, exercício 2003, derivado de glosa de área utilização limitada e reserva legal pelo fato do recorrente não ter apresentado tempestivamente o ADA, bem como no arbitramento do VTN declarado pelo Recorrente.

A decisão recorrida, que confirmou o lançamento, apóia-se na premissa de não foi apresentado ADA tempestivamente de imóveis a área objeto de glosa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 10.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em concreto apesar do Recorrente não ter apresentado o ADA tempestivamente, apresentou laudo de avaliação, que demonstra que as áreas objeto de glosa existem, que no meu entender são suficientes para comprovar a possibilidade de exclusão do valor da base de cálculo do ITR.

### **VALOR DA TERRA NUA - VTN**

Em relação ao VTN, a autoridade lançadora arbitrou o valor em R\$ 135,05 uma vez o laudo técnico de avaliação apresentado pelo Recorrente não preencheu os requisitos da ABNT, nos termos da norma de execução COSIT, 003, de 29 de maio de 2006.

No que diz respeito ao Valor da Terra Nua para fins de apuração do ITR, o artigo 8º, da Lei nº 9.393, de 1996, determina que ele reflita o preço de mercado de terras apurado no dia 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto avaliação da terra nua a preço de mercado.

No caso em concreto a autoridade lançadora utilizou os dados constantes no Sistema de Preços de Terra – SIPT, evidenciado nos extratos de fls. 146, uma vez que o contribuinte não apresentou laudo técnico de avaliação válido para suportar o valor adotado pelo Recorrente.

Na parte atinente ao cálculo do Valor da Terra Nua - VTN, entendeu a autoridade lançadora que houve subavaliação, tendo em vista o valor constante do Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela então SRF em consonância ao art. 14, caput, da Lei nº 9.393, de 1996.

Como visto no relatório, a modificação do Valor da Terra Nua foi realizado com base nos dados cadastrais informados na correspondente DITR/2002, já que não existia um VTN apurado por aptidão agrícola declarado para efeito de comparação, conseqüentemente, o VTN declarado pelo recorrente, naquela declaração, foi desprezado.

Em síntese, podemos dizer que o VTNm/ha representa a média ponderada dos preços mínimos dos diversos tipos de terras de cada microrregião, observando-se nessa oportunidade o conceito legal de terra nua previsto na legislação de regência sobre o assunto, utilizando-se como data de referência o último dia do ano anterior ao do lançamento, no caso 31 de dezembro de 1999.

A utilização da tabela SIPT, para verificação do valor de imóveis rurais, a princípio, teria amparo no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996. Como da mesma forma, o valor do SIPT só é utilizado quando, depois de intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que tal valor fica sujeito à revisão quando o contribuinte comprova que seu imóvel possui características que o distingam dos demais imóveis do mesmo município.

Não tenho dúvidas de que as tabelas de valores indicados no SIPT, quando elaboradas de acordo com a legislação de regência, servem como referencial para amparar o trabalho de malha das declarações de ITR e somente deverão ser utilizados pela autoridade fiscal se o contribuinte não lograr comprovar que o valor declarado de seu imóvel corresponde ao valor efetivo na data do fato gerador. Para tanto, a fiscalização deve enviar uma intimação ao contribuinte solicitando a comprovação dos dados declarados antes de proceder à formalização do lançamento.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Assim, sendo se faz necessário uma análise preliminar sobre a possibilidade da utilização dos valores constantes da tabela SIPT, quando elaborada tendo por base as DITR do município onde se localiza o imóvel. Ou seja, se faz necessário enfrentar a questão da legalidade da forma de cálculo que é utilizado, nestes caso, para se encontrar os valores determinados na referida tabela.

Razão pela qual, na opinião deste Relator, se faz necessário verificar qual foi metodologia utilizada para se chegar aos valores constantes da tabela SIPT, principalmente, nos casos em que restar comprovado, nos autos do processo, que a mesma foi elaborada tendo por base a média dos VTN das DITR entregues no município da localização do imóvel. Esta forma de valoração do VTN atenderia as normas legais para se proceder ao arbitramento do VTN a ser utilizado, pela autoridade fiscal, na revisão da DITR?

Sem dúvidas, que tal ponto não deixa de ser importante, posto que, em se entendendo que as normas de cálculo utilizadas para a confecção da Tabela SIPT, tomada como base para o arbitramento do VTN pela autoridade fiscal, não se demonstram adequadas à lei, tal situação faria prevalecer o VTN indicado pelo contribuinte em laudo técnico ou de sua Declaração.

Este é o caso questão, onde o VTN extraído do SIPT refere-se à média dos VTNs das DITRs apresentadas para o mesmo município no ano de 2002 e não do VTN médio por aptidão agrícola, onde se avalia os preços médios por hectare de terras do município onde esta localizado o imóvel, apurado através da avaliação pela Secretaria Estadual de Agricultura os preços de terras levando em conta de existência de lavouras, campos, pastagens, matas.

Analisando o conteúdo das normas reguladoras para a fixação dos preços médios de terras por hectare só posso concluir, que o levantamento do VTN, levando conta a média dos VTN constantes da DITRs, não condiz com o proposto pelo art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, verbis:

**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*

Assim se manifesta o art. 12 da Lei nº 8.629, de 1993:

*Artigo 12 - Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.*

*§ 1º - A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:*

*I - valor das benfeitorias úteis e necessárias, descontada a depreciação conforme o estado de conservação;*

*II - valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:*

*a) localização do imóvel;*

*b) capacidade potencial da terra;*

*c) dimensão do imóvel.*

*§ 2º - Os dados referentes ao preço das benfeitorias e do hectare da terra nua a serem indenizados serão levantados junto às*

*Prefeituras Municipais, órgãos estaduais encarregados de avaliação imobiliária, quando houver, Tabelionatos e Cartórios de Registro de Imóveis, e através de pesquisa de mercado. (o grifo não é do original)*

Resta claro, que com a publicação da Lei nº 9.393, de 1996, em seu art. 14 dispõe que as informações sobre preços de terras observarão os critérios estabelecidos no artigo 12, § 1º, inciso II, da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1.993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos municípios.

Tenho para mim, que as atividades do Estado, mesmo quando no exercício de seu poder discricionário, estão vinculados a ordem Jurídica. Dai o significado do princípio da legalidade para o Estado. Este só pode fazer aquilo que a lei o autoriza.

Ora, se a fixação do VTNm não teve por base esse levantamento (por aptidão agrícola), o que está comprovado nos autos, já que a autoridade fiscal lançadora se utilizou do VTN médio das DITRs entregues no município, então não se cumpriu o comando legal e o VTNm adotado para proceder ao arbitramento pela autoridade lançadora não é legítimo, sendo inservível para o fim da recusa do valor declarado ou pretendido pelo contribuinte.

Por outro lado, é de se levar em conta que é facultado ao contribuinte solicitar a revisão do respectivo VTNm com base em Laudo Técnico de Avaliação emitido por profissional habilitado ou empresa de reconhecida capacitação técnica, que deverá estar acompanhado de ART, devidamente registrada no CREA, além de atender aos requisitos das normas da ABNT, principalmente no que diz respeito às fontes consultadas e a metodologia então utilizada.

Estou ciente que a presente matéria sempre gerou polêmica neste Conselho de Contribuintes e ainda vai permanecer ao longo do tempo, pois existem colegas que defendem a tese de que o contribuinte poderia questionar o Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado pela autoridade fiscal lançadora, mas para tanto seria necessário a apresentação de "Laudo Técnico de Avaliação" emitido por profissional habilitado, acompanhado de ART, devidamente anotada no CREA, que atendesse, ainda, aos requisitos das Normas da ABNT (atual NBR 14.653-3), principalmente no que diz respeito à metodologia utilizada e às fontes eventualmente consultadas, demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preços da data do fator gerador do imposto, além da existência de características particulares desfavoráveis, que justificassem um VTN/ha abaixo do arbitrado pela fiscalização com base no SIPT. Ou seja, entendem, que de acordo com a legislação de regência, estes critérios seriam rígidos.

Entretanto, particularmente, rejeito esta tese e compartilho com a opinião dos colegas, externada em diversos julgados, que a legislação do ITR não estabeleceu, em lugar algum, a exigência de confecção de laudos técnicos de avaliação de conformidade com a norma da ABNT mencionada, ou em qualquer outra, para fins de pedido de revisão do VTN mínimo sobre determinado imóveis. A lei determinou, isto sim, que o laudo técnico deve ser emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou por profissional devidamente habilitado.

Basta, portanto, na opinião dos colegas que compartilham esta tese, que o laudo emitido de conformidade com tal determinação demonstre, de forma inequívoca, as características que diferenciam o imóvel questionado, das demais terras do município envolvido, indicando um valor de terra nua inferior ao mínimo estabelecido para tal município.

---

Entretanto, diante do entendimento que o VTN médio utilizado pela autoridade fiscal lançadora não cumpre as exigências legais determinadas pela legislação de regência, penso ser irrelevante continuar a discussão da questão do Laudo de Avaliação do VTN, já que compartilho com o entendimento, que nesses casos, deve ser restabelecido o VTN declarado pelo recorrente em sua DITR glosado pela autoridade fiscal.

Desta forma, entendo que devemos acolher para o VTN declarado pelo Recorrente.

Neste sentido, conheço do recurso e no mérito dou provimento.

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Anan Junior, permito-me divergir quanto à exclusão da tributação a integralidade da área de preservação permanente e área de utilização limitada (reserva legal), acompanhando o voto do relator nas demais questões.

Entende o nobre relator, que no caso em concreto, no que diz respeito às áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal), o recorrente preencheu os requisitos previstos na legislação de regência, em razão da apresentação de laudo técnico.

Contudo, não posso acompanhar o raciocínio do nobre relator, já que discordo frontalmente no que diz respeito ao Ato Declaratório Ambiental – ADA, exigência mútua para as áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal), além da exigência concomitante da averbação da área de reserva legal nos Cartórios de Registro, pelos motivos abaixo expostos.

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, verifica-se que as duas exigências previstas para justificar a exclusão de tais áreas da incidência do ITR/2002, qualquer que sejam as suas reais dimensões, não foram providenciadas de forma tempestiva.

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

Segundo, no que tange, especificamente, à área de utilização limitada/reserva legal, além de não cumprida a exigência da entrega tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), constatou-se, ainda, a falta de sua averbação à margem da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (CRI) competente.

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

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

Tenho para mim que para excluir as áreas de Interesse Ambiental de Preservação Permanente e as de Utilização Limitada da base de cálculo do ITR e anular a sua influência na determinação do Grau de Utilização, duas condições têm de ser atendidas. Uma é

a sua averbação a margem da escritura no Cartório de Registro de Imóveis outra é a sua informação no Ato Declaratório Ambiental – ADA. Destaque-se que ambas devem ser atendidas à época a que se refere a Declaração do ITR.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

É oportuno salientar, que Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363, de 1996, introduzido originariamente pelo art. 3º da MP nº 1.956-50, de 2000, e mantido na MP nº 2.166-67, de 2001, ocorre quando da entrega da declaração do ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de

fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

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

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

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

Desta forma, não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental — ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, cabe manter as glosas efetuadas pela fiscalização em relação às áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte, acompanhando o voto do relator nas demais questões.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por PEDRO ANAN JUNIOR em 02/03/2012 09:51:17.

Documento autenticado digitalmente por PEDRO ANAN JUNIOR em 02/03/2012.

Documento assinado digitalmente por: PEDRO ANAN JUNIOR em 02/03/2012 e NELSON MALLMANN em 02/03/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por VALERIA JOSE VIEIRA DA COSTA em 05/04/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP05.0419.11086.IOTT**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**6A0FAB8B4A560927C78F6E339EE78FD3BBBA567E**