



<b>Processo nº</b>	10950.720434/2008-18
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-009.084 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	12 de agosto de 2021
<b>Recorrente</b>	WILSON DE MATOS SILVA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2004

**ITR. EXCLUSÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. ADA ANTES DE 2012. DESNECESSIDADE.**

Para fins de dedução da área tributável pelo ITR, o contribuinte deve comprovar a existência, em seu imóvel, de área que se enquadre nos requisitos previstos na lei para ser considerada como uma área de preservação permanente. Esta comprovação pode ser feita mediante Laudo Técnico emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica e que cumpra os requisitos das Normas ABNT.

Já com relação ao ADA, em razão da existência de orientação da PGFN, é desnecessária sua apresentação, em relação à APP, para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.651/2012 (novo Código Florestal).

**ITR. EXCLUSÃO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO EM MATRÍCULA ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE**

Apesar de ser desnecessária a apresentação do ADA para comprovar a existência das áreas de reserva legal, cabe ao contribuinte comprovar a averbação, antes da ocorrência do fato gerador do ITR, da referida área de reserva legal na matrícula do imóvel, que informe expressamente a área gravada.

**ITR. VALOR DA TERRA NUA. SIPT.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido considerando uma Área de Preservação Permanente de 24,5ha.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 115/159, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 99/111, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR de fls. 02/05, lavrado em 08/09/2008, relativo ao exercício de 2004, com ciência do RECORRENTE em 11/11/2008, conforme AR de fl. 56.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 110.059,16 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fls. 03/04, em síntese, o contribuinte não comprovou: (i) a área de Preservação Permanente; e (ii) o valor da terra nua – VTN declarado.

Assim, a área de Preservação Permanente declarada (145,2 ha) foi integralmente glosada de acordo com o demonstrativo de apuração do imposto devido de fl. 05, o que provocou a consequente alteração do grau de utilização de 96,1% para 55,4%, conforme tabelas abaixo:

Distribuição da Área do Imóvel Rural (ha)		
	Declarado	Apurado
01. Área Total do Imóvel	346,4	346,4
02. Área de Preservação Permanente	145,2	0,0
03. Área de Reserva Legal	0,0	0,0
04. Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural	0,0	0,0
05. Áreas de Interesse Ecológico e de Serviço Florestal	0,0	0,0
06. Área Tributável (01 - 02 - 03 - 04 - 05)	201,2	346,4
07. Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	3,5	3,5
08. Área Aproveitável (06 - 07)	197,7	342,9

Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural (ha)		
	Declarado	Apurado
09. Produtos Vegetais e Área em Descanso	94,0	94,0
10. Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas)	0,0	0,0
11. Pastagens	95,9	95,9
12. Exploração Extrativa	0,0	0,0
13. Atividade Granjeira ou Aquícola	0,0	0,0
14. Frustração de Safras ou Destrução de Pastagem por Calamidade Pública	0,0	0,0
15. Área utilizada pela Atividade Rural (09 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14)	189,9	189,9
16. Grau de Utilização (15 / 06) * 100	96,1	55,4

Segundo o complemento da descrição dos fatos, o contribuinte não apresentou o Ato Declaratório Ambiental (ADA) do exercício; ademais, a fiscalização salientou que a APP total descrita no laudo técnico e no laudo de avaliação do imóvel seria de 24,54ha, área muito inferior à constante na DITR apresentada, que foi de 145,2ha.

Por sua vez, devidamente intimado para comprovar o VTN declarado no valor de R\$ 2.284.171,14, o contribuinte apresentou laudo que não foi aceito pela fiscalização pelos seguintes motivos (fl. 03):

Quanto à avaliação, o laudo apresentado pelo contribuinte não seguiu as recomendações estatísticas estabelecidas pela NBR 14 653-3 da ABNT, pois, apesar da afirmação de que foi utilizada a tomada de preços regionais para a composição do VTN do imóvel, não foram apresentados quaisquer documentos ou informações comprobatórios de que as pesquisas foram realizadas, tais como entrevistas com vizinhos da propriedade, consulta de preços no cartório de registro de imóveis ou também valores obtidos em publicação de periódicos locais, entre outros.

Além disto, o VTN total aferido no laudo de avaliação no valor de R\$2.852.000,00 representa um VTN/ha de R\$8.233,26, já que a propriedade possui área total de 346,4ha, valor este muito abaixo da média de VTN/ha informado nas DITRs de propriedades localizadas na mesma região que é de R\$14.429,99.

Assim, foi adotado o VTN presente no SIPT para o município sede do imóvel, que foi apurado em R\$ 14.238,97 por hectare (fl. 98). Deste modo, o VTN foi ampliado de R\$ 2.284.171,14 para R\$ 3.778.482,51, conforme tabela abaixo:

Cálculo do Valor da Terra Nua		
	Declarado	Apurado
17. Valor Total do Imóvel	3.001.610,00	4.495.921,37
18. Valor das Benfeitorias	372.438,86	372.438,86
19. Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas	345.000,00	345.000,00
20. Valor da Terra Nua (17 - 18 - 19)	2.284.171,14	3.778.482,51

## Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 57/87 em 09/12/2008, acompanhada de documentos de fls. 88/96. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificado do lançamento em 11/11/2008 (fl. 50), o interessado apresentou, em 09/12/2008, a impugnação de fls. 52 a 81, onde argumentou, em suma, o que segue:

- O lote de terras, que caracteriza o imóvel em questão, de 346,3 ha, é oriundo do desmembramento da matrícula 57.942, livro nº 2, no 1º Ofício de Registro de Imóveis de Maringá;
- O fiscal citou no lançamento que houve uma alienação de 19,3 ha do imóvel, mas tal alienação não foi concretizada, havendo somente uma partilha amigável entre os amigos proprietários, onde um era detentor de 19,36 ha e o outro de 327,03ha;
- A autoridade fiscal encontrou um valor baseado na inexistência da área de preservação permanente e/ou de reserva legal devido a não apresentação de ADA, condição esta imprescindível para fins de isenção do ITR;
- Apresentou o Recibo do Ato Declaratório em 25/09/2007 indicando a área de preservação permanente de 24,50 ha e área de reserva legal 135,40 ha, e que a legislação não exige a apresentação de Ato Declaratório Ambiental;

- O Laudo de Avaliação e o Instituto ambiental do Paraná-IAP comprovam a existência de uma densa área florestal, com vigilância desse instituto, apesar do erro cometido na declaração, as áreas de preservação permanente, reserva legal sempre existiram e na área, não teve o intuito de adimplir ou buscar vantagem com a isenção do tributo;
- Declarou o VTN em 2008, R\$ 2.852.000,00; em 2007 R\$ 2.200.000,00 e em 2004, R\$ 2.284.171,14, não existe divergência entre os valores declarados em 2004, 2005, 2006 e 2007, apenas uma falsa avaliação do Fisco em atribuir um valor tão dispare para o imóvel;
- Não bastasse a conduta irrazoável, é totalmente desconexa com a ordem jurídica vigente, pois não houve a sequer demonstração da técnica/método ou parâmetros utilizados para arbitrar tal valor, bem como acesso ao SIPT é sigiloso, contrariando a publicidade que dos atos administrativos;
- O Auto de Infração é nulo, porque se fundamentou em índices obtidos a partir do valor médio do hectare, deixando a autoridade fiscal de elencar os parâmetros de obtenção dessa média, inclusive, dificultando a defesa do interessado;
- Finaliza pedindo para que se julgue insubstancial o processo administrativo fiscal, observando o princípio da verdade material, considerando que as áreas de reserva legal e preservação permanente são pré-existentes à época do fato gerador em questão (2004), ou seja, isentas da incidência da obrigação tributária;
- Acrescenta que não é exigível a averbação das áreas de reserva legal/preservação permanente para fins de isenção do ITR, além de entender ilegal o arbitramento do Valor da Terra Nua- VTN/ha, em observância ao princípio da estrita legalidade, afinal não foram observados critérios confiáveis, apenas equívocos no arbitramento do valor da terra nua.

## Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 99/111):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

Nulidade do Lançamento.

Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e cumpridos os requisitos contidos no art. 11 do mesmo Decreto, não pode prosperar a alegação de nulidade do lançamento.

Prova Pericial.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, somente, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis.

Área de Preservação Permanente. Tributação. ADA.

A exclusão da área declarada como preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento dela junto ao Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), e/ ou comprovação de protocolo de requerimento desse ato

àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR a que se referir.

#### Valor da Terra Nua - VTN

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação, somente, se na contestação forem oferecidos elementos de convicção, como solicitados na intimação para tal, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 06/05/2010, conforme AR de fls. 114, apresentou o recurso voluntário de fls. 115/159 em 24/05/2010.

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

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

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

### **MÉRITO**

Trata-se de auto de infração lavrado em razão da glosa da área de preservação permanente declarada pelo RECORRENTE em sua DIAT, além do arbitramento do valor do VTN.

Afirma o RECORRENTE que a legislação não exige a apresentação de Ato Declaratório Ambiental – ADA para isenção do ITR. Desta forma, deveria ser observado o princípio da verdade material, já que as áreas de reserva legal – ARL de 135,47ha e preservação permanente – APP de 24,53ha são pré-existentes à época do fato gerador, conforme laudos técnicos de fls. 27/30 e fls. 44/47.

Ademais, afirmou ser desnecessária a averbação da APP e da ARL na matrícula do imóvel a fim de obter o benefício fiscal de redução da área tributável.

Em princípio, importante salientar que a glosa da APP não ocorreu somente em função da suposta não apresentação do ADA; a motivação da glosa se deu pela falta da efetiva comprovação da existência da área de 145,2ha declarada, já que o laudo técnico atesta uma APP de apenas 24,54ha.

Sendo assim, passa-se a tecer as seguintes considerações sobre as questões levantadas pelo RECORRENTE. Antes, contudo, importante apresentar as normas que envolvem o tema sob análise, na redação vigente à época dos fatos:

Lei nº 9.393/96

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;

b) 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 na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

Lei nº 6.338/81

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. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 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)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

#### Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do 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);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - 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 nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

(...)

§ 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);

#### IN SRF 256/2002

Art. 14. São áreas de interesse ecológico aquelas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que:

I - se destinem à proteção dos ecossistemas e ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; ou

II - sejam comprovadamente imprestáveis para a atividade rural.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, as áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural são, exclusivamente, as áreas do imóvel rural declaradas de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente, federal ou estadual.

### **Da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)**

Com base na legislação acima exposta, é possível constatar que a exclusão de áreas do campo de incidência do ITR é possível desde que sejam observadas as condições legais estabelecidas. Assim, o Decreto nº 4.382/2002, assim como a IN 256/2002, exigem a informação das áreas excluídas de tributação através do ADA. A apresentação deste documento tornou-se obrigatória, para efeito de redução de valor a pagar de ITR, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ou seja, a exigência de ADA para fins de exclusão de áreas da base do ITR não é uma criação de instrução normativa ou de decreto; mas sim uma exigência legal.

É entendimento pacífico de que, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, cuja redação foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a ser obrigatória a apresentação do ADA protocolado junto ao IBAMA. Situação diversa da verificada em períodos anteriores ao ano de 2001, como se depreende da Súmula CARF nº 41:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, por ser regra de isenção, entendo que a sua interpretação deve se dar de forma literal, nos termos do art. 111, II, do CTN. Sobre o tema, cito as palavras do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo (acórdão nº 2201-005.404):

Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase “a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória”, possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

No caso em tela, em aspecto além da alegada justiça fiscal, o que se vê é a utilização da função extra-fiscal do tributo, mediante sua aplicação como instrumento de política ambiental, estimulando a preservação ou recuperação da fauna e da flora em contrapartida a uma redução do valor devido a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Contudo, a legislação impõe requisitos para gozo de tais benefícios, os quais variam de acordo com a natureza de cada hipótese de exclusão do campo de incidência do tributo e das limitações que cada situação impõe ao direito de propriedade.

Embora aos olhos menos atentos possam parecer despropositadas as exigências, trata-se de uma forma de manutenção do controle das circunstâncias que levaram ao favor fiscal, além se configurar instrumento que atribui responsabilidade ao proprietário rural.

Como se viu acima, a mesma lei que prevê a obrigatoriedade do ADA dispõe que, 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.

Desta forma, com o protocolo do ADA, o contribuinte sujeita-se à vistoria técnica do IBAMA que poderia resultar na troca de informações com a Receita Federal do Brasil, evidenciando uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária, inclusive criando fontes de custeio da atividade administrativa ao prever a necessidade de pagamento de uma taxa de vistoria, a qual, em sendo realizada, e não se confirmando a existência das áreas excluídas de tributação, poderia ensejar o lançamento de ofício do tributo.

Naturalmente, se estamos diante de uma situação em que a vistoria feita pelo IBAMA ocorrerá por amostragem, decerto que particularidades como o tamanho e a natureza das áreas declaradas, por exemplo, podem ser considerados como fatores a evidenciar a relevância ou não da atuação administrativa em determinada propriedade. Assim, não faria sentido aceitar que o contribuinte nada declare ao Ibama, não se submeta a qualquer tipo de controle do Órgão ambiental e, ainda assim, usufruísse do favor fiscal.

Assim, considerando a limitação de competência da RFB, a quem não compete fiscalizar o cumprimento da legislação ambiental, resta à Autoridade fiscal, no uso de suas atribuições, verificar o cumprimento por parte dos contribuintes, na data da ocorrência do fato gerador, dos requisitos fixados pela legislação para usufruir do favor fiscal, em respeito ao art. 144 da Lei 5.172/66 (CTN), sempre observando as limitações dispostas nos art. 111, inciso II, e § único do 142, tudo do mesmo diploma legal, pelas quais se conclui que as normas reguladoras das matérias que tratam de isenção não comportam interpretação ampliativa e vinculam a atuação da autoridade administrativa na constituição do crédito tributário pelo lançamento.

(destaques no original)

Nesta ordem de ideias, o ADA é documento obrigatório a partir do exercício 2001 para fins de redução do valor a pagar do ITR.

Ademais, cumpre esclarecer que o ADA, por si só, não comprova a efetiva existência das áreas isentas nele indicadas, já que estas deveriam estar devidamente comprovadas por Laudo emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica. É o que se depreende dos termos do art. 9º do Decreto nº 4.449/2002, que assim dispõe:

Art. 9º A identificação do imóvel rural, na forma do § 3º do art. 176e do § 3º do art. 225 da Lei nº 6.015, de 1973, será obtida a partir de memorial descritivo elaborado, executado e assinado por profissional habilitado e com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites dos imóveis rurais, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro, e com precisão posicional a ser estabelecida em ato normativo, inclusive em manual técnico, expedido pelo INCRA.

Ou seja, é evidente que as informações prestadas pelo contribuinte em ADA devem estar respaldadas em documento que ateste a real existência da referida área (por

exemplo, um laudo ou, em casos específicos, uma averbação na matrícula do imóvel), não podendo ser um valor aleatoriamente apontado pelo contribuinte.

Em suma: para utilizar a benesse fiscal, deve haver um documento específico que ateste a existência da área isenta e, além disso, há a obrigação de que tal área seja declarada em ADA. No caso de uma reserva legal, por exemplo, esse documento específico pode ser a averbação na matrícula do imóvel; já no caso de uma área de preservação permanente, um Laudo Técnico, com os requisitos da ABNT, poderia atestar a sua existência.

**Não obstante**, embora particularmente entenda que a legislação exija sua formalização, vale ressaltar que a exigência de ADA para reconhecimento de isenção para áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, para fatos geradores anteriores à vigência da Lei 12.651/2012 (que revogou o §7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96), foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016, conforme se vê abaixo (trecho extraído da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer elaborado pela PGFN – <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>):

## 1.25 - ITR

### a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

**Precedentes:** AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR, AgRg no REsp 753469/SP e REsp nº 587.429/AL.

**Resumo:** O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

**OBSERVAÇÃO 1:** Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

**OBSERVAÇÃO 2:** A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

**OBSERVAÇÃO 3:** Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de

Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula nº 41 do CARF.

Sendo assim, apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte, que dispensa a discussão acerca a apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.65/2012.

Ademais, com relação às Áreas de Reserva Legal, o CARF já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### **Súmula CARF nº 122**

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

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

Em síntese, tem-se as seguintes premissas:

- apenas para as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há a dispensa de apresentação do ADA até o exercício 2012; para todas as demais áreas, a apresentação do ADA é obrigatória a partir do exercício 2001;
- todas as áreas isentas declaradas devem ser devidamente comprovadas (por Laudo Técnico ou outro documento apto a atestar a sua existência), independentemente da obrigatoriedade ou dispensa de apresentação do ADA;
- no caso específico das áreas de reserva legal, a sua averbação na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do ADA em qualquer exercício, sendo tal averbação suficiente para comprovar a sua existência independentemente de Laudo Técnico.

Feitos esses esclarecimentos acerca da obrigatoriedade do ADA, passa-se a analisar o caso concreto.

#### **Da área de preservação permanente – APP**

As APPs podem ser excluídas da base de cálculo do imposto, desde que atendidos os requisitos legais.

No presente caso, o lançamento foi realizado em razão da ausência de apresentação tempestiva do ADA, bem como em razão ausência de comprovação da efetiva existência da integralidade área de preservação permanente declarada. Isto porque, o laudo

técnico apresentado na fase de fiscalização apenas atestava a existência de uma área de preservação permanente de 24,54ha, ao passo em que a área declarada foi de 145,2ha, conforme observou a própria autoridade fiscal (fl. 03):

O contribuinte não apresentou o Ato Declaratório Ambiental (ADA) do exercício, condição legal para exclusão da Área de Preservação Permanente. Entretanto, insta salientar que a Área de Preservação Permanente total descrita no laudo técnico e no laudo de avaliação do imóvel é de 24,54ha, área esta muito inferior à constante na DITR apresentada que é de 145,2ha.

Conforme exposto, para os fatos geradores ocorridos sob a vigência do antigo código florestal, como no caso dos autos, entendo ser desnecessária a apresentação tempestiva do ADA para isenção das APPs, em razão da existência de parecer da PGFN favorável ao posicionamento dos contribuintes. Portanto, de logo, entendo como indevida a glosa da área de preservação permanente efetivamente comprovada de 24,5ha, pois ela somente foi glosada pela falta do ADA.

Com relação à diferença de 120,66ha entre a área comprovada através de laudo técnico (24,54ha) e a área efetivamente declarada (145,2ha), apesar de haver orientação da PGFN no sentido de dispensar a apresentação do ADA, o caso esbarra na motivação primária do lançamento, qual seja: não comprovação da referida área de APP pelo contribuinte.

O contribuinte não apresentou Laudo Técnico indicando que há, em seu imóvel, área que se enquadre naqueles requisitos previstos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 4.771/1965 (antigo Código Florestal, vigente à época dos fatos) para ser considerada como uma APP no tamanho da que foi declarada.

Em verdade, em sua impugnação e no recurso voluntário, o RECORRENTE alega que, apesar de ter declarado em sua DIAT que a área não explorável do imóvel era composta exclusivamente por uma área de preservação permanente, na verdade existia uma APP de 24,5ha e uma ARL de 135,40ha.

Contudo, ainda que fosse possível acatar o argumento para verificar a existência da mencionada ARL (mesmo reconhecendo que tal ARL não foi contemplada na DITR apresentada), não é possível acatá-la em razão de sua averbação intempestiva, como será adiante demonstrado.

Sendo assim, deve ser reestabelecida apenas a dedução da APP de 24,5ha.

### **Da área de reserva legal – ARL. Retificação da Declaração**

Conforme mencionado no parágrafo anterior, o RECORRENTE pleiteou o reconhecimento da existência de uma área de reserva legal de 135,40ha. Afirmou que deveria ser observado o princípio da verdade material, já que mencionada ARL é pré-existente à época do fato gerador.

Sobre o tema, julgo importante esclarecer que é firme o entendimento desta Turma no sentido de que, nesta fase processual, a análise do caso fica adstrita às razões que culminaram o lançamento que, no caso, foi a glosa da área de preservação permanente e

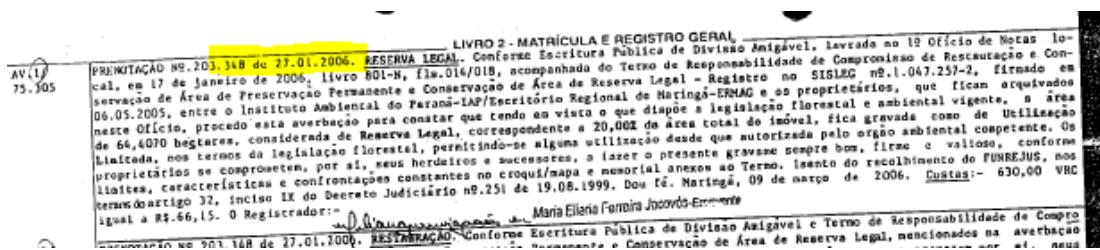
retificação do VTN. Isto porque não cabe alteração de sua própria declaração após o lançamento quando estas tratam de verdadeira retificação de sua declaração.

Apenas é possível a análise de alterações pretendidas quando estas decorrem de mero erro de preenchimento pelo contribuinte (erro de fato). Neste sentido, questões comprovadas por meros documentos existentes na época do fato gerador podem ser aceitas, como, por exemplo, a área total do imóvel e a existência de ARL averbada à margem da matrícula do imóvel.

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

Contudo, no caso concreto, a área de reserva legal apresentada pelo RECORRENTE não pode ser reconhecida, em razão da averbação intempestiva da mesma.

Como pontuado, no que se refere às áreas de reserva legal, é possível a sua exclusão da base tributável do ITR ainda que não tenha sido expedido o ADA, desde que tal circunstância esteja averbada na matrícula do imóvel. Ocorre que não é este o caso em comento. Em consulta a documentação acostada pelo RECORRENTE, verifica-se que a primeira averbação de reserva legal neste imóvel é datada de 27/01/2006 (fls. 35):



Neste sentido, para atestar a real existência da área de reserva legal, é imprescindível a sua averbação tempestiva na matrícula do imóvel, conforme dispõe o art. 16, §8º (vigente à época dos fatos) e o art. 12, §1º, do Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR), abaixo transrito:

**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.**

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, de fato, é condição indispensável ao reconhecimento da mesma, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 256/2002, a ver:

**Art. 11. São áreas de reserva legal aquelas cuja vegetação não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos.**

§ 1º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas a que se refere o caput devem estar averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

Como exposto, a PGFN possuiu orientação no sentido de que “*a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si*”. Ou seja, quando da declaração do ITR, não é necessário comprovar a existência da averbação; porém, isso não significa que esta averbação seja dispensada. Ele deverá existir previamente ao pleito de isenção da área na DITR.

Deste modo, ainda que exista laudo técnico atestando a existência da área de reserva legal, é impossível seu aproveitamento para fins tributários sem a devida averbação desta circunstância na matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador do ITR. A própria súmula nº 122 do CARF atesta a necessidade da averbação tempestiva da área de reserva legal:

#### Súmula CARF nº 122

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

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

No mesmo sentido, cito recente precedente deste CARF, defendendo que é condição indispensável para o reconhecimento da área de reserva legal a averbação tempestiva na matrícula do imóvel. A ver:

ÁREA DE RESERVA LEGAL. REGISTRO DE IMÓVEIS. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. OBRIGATORIEDADE. ADA. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSÁVEL. SÚMULA CARF Nº 122.

O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face das áreas de reserva legal está condicionado à sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de ADA. Súmula CARF nº 122: A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

(CARF, acórdão nº 2301-007.091, sessão 4/3/2020)

Deste modo, a averbação deveria ter sido realizada até 31/12/2003 pra ter validade para o exercício de 2004, posto que, de acordo com o art. 1º da Lei nº 9.393/96, o fato gerador do ITR ocorre em 1º de janeiro de cada ano:

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.

No caso concreto, a averbação foi realizada em 2006, logo, foi intempestiva a averbação da área na matrícula do imóvel para fins do exercício 2004.

E nem se diga que a DRJ inovou as razões do lançamento para não acatar a ARL pleiteada pelo RECORRENTE, pois o litígio envolvendo essa área surgiu apenas após o

lançamento; ou seja, trata-se de argumento trazido apenas com a impugnação, e não durante a ação fiscal. Sendo assim, por razões óbvias, a autoridade lançadora não se debruçou sobre o suposto erro cometido pelo contribuinte quando do preenchimento de sua DITR e, consequentemente, sobre a existência da mencionada ARL.

Portanto, não é possível reconhecer a existência da área de reserva legal pleiteada em razão de sua averbação intempestiva.

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

O RECORRENTE alegou que o lançamento não deveria prevalecer pois tomou como base para arbitramento as informações constantes no sistema SIPT, mecanismo o qual o contribuinte não tem acesso. Logo, por utilizar informações as quais o contribuinte não tem acesso, como base de cálculo, demonstração da técnica/método ou parâmetros utilizados para arbitrar o VTN, houve cerceamento do seu direito de defesa.

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

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

Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

**II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;**

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. (Grifou-se)

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

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

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

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

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

Do exposto, resta evidente que a utilização do sistema SIPT é decorrente de expressa previsão legal. Portanto, é legal sua utilização quando o VTN informado pelo contribuinte em sua DIAT não puder ser comprovado através de laudo.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, na medida em que é facultado ao contribuinte, em qualquer momento do procedimento fiscal, apresentar documentação que comprove o valor real do VTN para o imóvel em questão. Como mencionado, a utilização do sistema SIPT é meramente subsidiária, nos casos em que o contribuinte não puder comprovar, por outros meios, o valor da terra nua declarada.

Portanto, não violou a ampla defesa do contribuinte a utilização do VTN com base no sistema SIPT.

### **VTN – Laudo técnico apresentado**

Superada as questões sobre a legalidade da utilização do sistema SIPT para arbitramento do VTN, analisar-se-á os argumentos do RECORRENTE sobre a desconsideração do VTN informado no laudo técnico por ele apresentado.

Como cediço, para afastar a utilização do sistema SIPT, o RECORRENTE deve fazer prova do VTN declarado com base em outros documentos, como, por exemplo: (i) mediante laudo técnico que cumpra os requisitos das Normas ABNT, emitido por profissional habilitado e com ART/CREA, demonstrando de maneira convincente o valor fundiário do imóvel rural avaliado, com suas características particulares; ou ainda (ii) mediante a avaliação Públcas Estaduais (exatorias) ou Municipais, desde que acompanhada dos métodos de avaliação; bem como (iii) avaliação pela Emater, também apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel.

No presente caso, o RECORRENTE apresentou laudo de avaliação de fls. 44/52 Apesar de ter sido elaborado por profissional habilitado junto ao CREA e acompanhado da anotação de responsabilidade técnica – ART, tal laudo não atende aos requisitos para avaliação detalhada do imóvel, sobretudo no que diz respeito ao VTN.

Apesar do laudo atribuir um valor a cada benfeitoria e às culturas/pastagens existentes no imóvel, ao valorar a terra nua, o mesmo apenas informa que o VTN é de R\$ 2.852.000,00 sem demonstrar como foi apurado tal valor (fl. 47). Ou seja, não citou, por exemplo, valor de imóveis vizinhos, fator de homogeneização, etc. tudo com a finalidade de apurar o VTN do mesmo e demonstrar como foi feito o cálculo.

Deste modo, ante a não comprovação da fidedignidade do VTN apurado no laudo de avaliação, correta a utilização dos valores constantes no sistema SIPT para arbitramento do VTN.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, reconhecendo a área de preservação permanente de 24,5ha.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim