



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10983.721839/2013-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-008.829 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 30 de novembro de 2020  
**Recorrente** MAPIJU - EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

DECADÊNCIA. ITR. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ITR, imposto sujeito ao lançamento por homologação, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, caso não esteja comprovada a existência de pagamento antecipado.

IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. ARTIGO 147 CTN.

Retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ITR. FALTA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

A não apresentação da documentação comprobatória necessária para fundamentar a Declaração de ITR do Exercício enseja a manutenção da glosa da Área Utilizada pela Atividade Rural não comprovada.

ARBITRAMENTO DO VALOR DA TERRA NUA. VTN. REVISÃO DO LANÇAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇO DE TERRAS. SIPT. LAUDO TÉCNICO EM DESCONFORMIDADE COM A NBR 14.653-3.

É assegurada ao contribuinte a possibilidade de, ante laudo técnico hábil e idôneo, redigido em conformidade com as normas da ABNT, contestar os valores arbitrados com base no Sistema de Preço de Terras - SIPT. É imprescindível, entretanto, que o laudo esteja revestido do rigor técnico para afastar o arbitramento. A apresentação de documento em desconformidade com a NBR 14.653-3 o desqualifica como prova hábil para rever o Valor da Terra Nua (VTN).

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, André Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 113 e ss).

Pois bem. Pela notificação de nº 09201/00236/2013 (fls. 02), a contribuinte foi intimada a recolher o crédito tributário de R\$ 192.819,84, referente ao lançamento suplementar do ITR/2008, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 16/12/2013, tendo como objeto o imóvel rural “Sítio Cachoeira do Retiro” (NIRF 4.658.099-9), com área total declarada de 144,1 ha, situado no município de Santo Amaro da Imperatriz -SC.

A descrição dos fatos e enquadramento legal, o demonstrativo de apuração do imposto e da multa de ofício/juros de mora encontram-se às fls. 03/06.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2008, iniciou-se com o termo de intimação de fls. 07/10, não atendido, para a contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- Ato Declaratório Ambiental – ADA tempestivo;
- Laudo técnico com ART/CREA, para comprovar as áreas cobertas por florestas nativas declaradas e respectiva identificação;
- Laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e as planilhas de cálculo; alternativamente, avaliação efetuada por Fazendas Públicas ou pela EMATER.

Após análise da DITR/2008, a autoridade autuante glosou integralmente as áreas cobertas por florestas nativas (116,1 ha), além de desconsiderar o VTN declarado de R\$ 150.000,00 (R\$ 1.040,94/ha) e arbitrará-lo em R\$ 4.323.000,00 (R\$ 30.000,00/ha), com base no

SIPT da RFB, com o conseqüente aumento do VTN tributado, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 85.877,10, conforme demonstrativo de fls. 05.

Cientificada do lançamento em 27/12/2013/sexta-feira (fls. 32), o contribuinte, por meio de representante legal, apresentou em 28/01/2014 a impugnação de fls. 37/50, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 51/108, alegando, em síntese:

- (a) Propugna pela tempestividade de sua defesa e discorda do referido procedimento fiscal, visto que as áreas cobertas florestas nativas (116,1 ha) desse imóvel são isentas, sem necessidade de averbação e ADA, além de ser o VTN arbitrado irreal, no teor dos artigos 10 e 11 da Lei 9.393/96;
- (b) Esclarece que a área declarada de 116,1 ha na verdade distribui-se em áreas de preservação permanente, de interesse ecológico, de reserva legal e cobertas por florestas nativas, em nada interferindo em seu direito à isenção;
- (c) Cita e transcreve parcialmente a legislação pertinente e acórdãos do Judiciário, além de ensinamentos doutrinários, para referendar seus argumentos.
- (d) Ante o exposto, demonstrada a inconsistência das notificações fiscais, a impugnante requer seja julgada procedente a presente impugnação, para anular o respectivo lançamento, isentando-a de recolhimento complementar do ITR/2008 e acessórios legais.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 113 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

DAS ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

Para serem excluídas da área tributável do ITR, exige-se que essas áreas ambientais, glosadas pela autoridade fiscal, tenham sido objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado em tempo hábil no IBAMA.

DO VALOR DA TERRA NUA - VTN.

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR/2008 pela autoridade fiscal com base no SIPT, por não ter sido apresentado laudo técnico de avaliação com ART, nos termos da NBR 14.653-3 da ABNT, que atingisse fundamentação e grau de precisão II, demonstrando inequivocamente o valor fundiário do imóvel à época do fato gerador do imposto e suas peculiaridades desfavoráveis, que justificassem o valor declarado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 126 e ss), repisando, em grande parte, sua linha de defesa, no sentido de que:

1. O crédito tributário referente ao Exercício de 2008, cujo critério temporal do fato tributário ocorreu em 1º de janeiro de 2008, está fulminado pela decadência (houve preclusão do prazo para lançar o tributo a ser pago), uma vez que o lançamento de ofício do suposto crédito suplementar apenas ocorreu em 30 de setembro de 2013, enquanto o prazo – *dies ad quem* expirou em 1º de janeiro de 2013, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
2. A declaração do contribuinte em relação aos exercícios DITR-2010, DITR-2009 e DITR-2008, estavam absolutamente corretas, conforme Laudo de Avaliação anexo às fls. 87/108, que não deixa dúvidas quanto a isso. Observa-se que o *expert*, ao elaborar Laudo de Avaliação, dentre outros elementos e vários procedimentos para aferição do VTN, realizou

minuciosa pesquisa, segundo demonstra documento juntado às fls. 87/108. O resultado da aferição, mais uma vez, atingiu valor coerente ao que fora declarado na época, ou seja, R\$ 816.110,49 (este valor condiz com a situação do imóvel no ano de 2014), ou R\$ 14.712,72/ha.

3. O valor declarado na DIAT (VTN — as áreas não tributáveis — Área de Preservação Permanente, Reserva Legal, Área Coberta por Florestas Nativas e Área de Interesse Ecológico) restou amplamente comprovado, não ensejando, muito menos confirmando, a desconsideração do valor da terra nua declarado pelo contribuinte.
4. Oportuno destacar de plano que é absolutamente impossível se aferir o real valor de mercado do imóvel rural para os Exercícios 2010, 2009 e 2008, que são objetos da presente insurgência administrativa, haja vista que não existe laudo para aquela época. Porém, adotando um critério prejudicial à contribuinte, o Laudo Técnico produzido por Engenheiro Florestal, inclusive respeitando-se a norma da ABNT 14.653-3, encontrou o VTN de R\$ 14.712,72/ha, para o ano de 2014.
5. Se for certo que o Laudo Pericial (fls. 87/108) não serve para comprovar o valor do hectare, igualmente certo que o valor constante na tabela do SIPT, que adota os valores do Epagri-Cepa, também não está correto.
6. Ora, como afirmar que o Laudo de Avaliação Mercadológica não está correto, se o perito é engenheiro florestal, com inscrição regular junto ao CREA/SC, tendo sido respeitado às normas NBR 14.653-3 da ABNT e com ART assinada? Daí afirmar que a decisão recorrida não especificou a incongruência do Laudo, para que fosse, então, desprezado.
7. É de se atentar, o que se admite apenas para fins de argumentação, que é incontroverso que sobre as glebas rurais que compõem o "Sítio Cachoeira do Retiro" tem inúmeras áreas que não são tributáveis, entre elas as de Preservação Permanente, Reserva Legal, de Interesse Ecológico e Cobertas por Mata Nativa, conforme geoprocessamento anexo à impugnação (fl. 84), pois integrantes do Parque Estadual da Serra do Tabuleiro.
8. Assim, como medida alternativa, o que, repita-se, admite-se em função do debate, que seja considerada, pelo menos, o valor da terra nua constante no SIPT apenas na área tributável, sem fazer incidir sobre as áreas de proteção ambiental.
9. A isenção a que faz jus a recorrente não está condicionada a nenhuma exigência ou satisfação (entrega tempestiva do ADA e/ou averbação no registro de imóveis), uma vez que as Áreas de Preservação Permanente (Serra do Tabuleiro — Área de Interesse Ecológico - e a margem do Rio Cachoeira do Retiro — Área de Preservação Permanente) estão demonstradas e devidamente caracterizadas/sinalizadas, consoante os documentos constantes no caderno processual.
10. A isenção de ITR sobre área de Reserva Legal prescinde de averbação (publicizar) na matrícula do imóvel, haja vista que é obrigação legal do proprietário manter um percentual da área total do imóvel intacto, como é o entendimento do Eg. Superior Tribunal de Justiça.
11. Assim, suficientemente demonstrado e comprovado que a contribuinte-recorrente possui na gleba rural de sua propriedade (Sítio Cachoeira do Retiro) áreas de Preservação Permanente, Reserva Legal, de Interesse Ecológico e Cobertas por Floresta Nativa, deve ser deferido o benefício da isenção, para que não haja cobrança abusiva e precipitada sob imóvel que sabidamente está inserindo e sofrendo os reflexos "ecológicos" do Parque da Serra do Tabuleiro (Decreto n. 17.720/1982, do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina).
12. Não é necessária a apresentação do ADA para a configuração de áreas de reserva legal e de preservação permanente e consequente exclusão do ITR incidente sobre tais áreas, a teor do que dispõe o § 72 do art. 10 da Lei nº 9.393/96, com a redação conferida pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001.
13. Por outro lado, caso se entenda, *contrario sensu*, que a averbação não é dispensável, o que se admite por força da argumentação, tem-se que as matrículas imobiliárias que compõem

a gleba rural denominada "Sítio Cachoeira do Retiro", as quais foram juntadas com a impugnação, estão gravadas (averbadas) com as Áreas de Reserva Legal e Restrição.

14. Isto é, além de a Reserva Legal estar devidamente gravada (e publicizada) na matrícula imobiliária, há também a Restrição por influência e irradiação dos efeitos do Parque Estadual da Serra do Tabuleiro, cuja reserva abrange 1% (um por cento) do território Catarinense, tocando seus limites nas áreas rurais da contribuinte (vide geoprocessamento acostado à fl. 84).

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### 1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Prejudicial de Mérito – Decadência.

Inicialmente, o contribuinte alega que o direito do Fisco de efetuar o lançamento de ofício teria sido atingido pelo lustro decadencial, inexistindo, assim, tributo devido, ante a homologação pela inércia do ente fiscalizador.

Pois bem. Conforme consta no documento de e-fl. 32, o contribuinte tomou ciência da Notificação de Lançamento em epígrafe, referente ao exercício 2008, no dia 27/12/2013.

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Apesar da juntada de inúmeros documentos nos autos, não vislumbro como comprovada a antecipação de pagamento do ITR relativo ao exercício em epígrafe, ainda que parcial. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ITR, imposto sujeito ao lançamento por homologação, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, eis que não comprovada a existência de pagamento antecipado.

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2008, verifico que o fato gerador ocorreu em 01/01/2008, de modo que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, é o dia 01º/01/2009, por ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (regra geral do art. 173, I, do CTN). Dessa forma, a

autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2013 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento em 27/12/2013 (e-fl. 32), não há que se falar na decadência do presente crédito tributário.

Dessa forma, afasto a prejudicial de mérito arguida pelo recorrente.

### **3. Mérito.**

Antes de aprofundar no mérito da questão posta, é preciso esclarecer que a controvérsia recursal diz respeito a dois pontos, quais sejam: (i) isenção e reclassificação das áreas declaradas; (ii) alteração do VTN arbitrado pela fiscalização.

Ao que se passa a analisar.

#### **3.1. Da isenção e reclassificação da área declarada.**

Conforme narrado, trata-se de crédito tributário de R\$ 192.819,84, referente ao lançamento suplementar do ITR/2008, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 16/12/2013, tendo como objeto o imóvel rural "Sítio Cachoeira do Retiro" (NIRF 4.658.099-9), com área total declarada de 144,1 ha, situado no município de Santo Amaro da Imperatriz -SC.

Após análise da DITR/2008, a autoridade autuante glosou integralmente as áreas cobertas por florestas nativas (116,1 ha), além de desconsiderar o VTN declarado de R\$ 150.000,00 (R\$ 1.040,94/ha) e arbitrá-lo em R\$ 4.323.000,00 (R\$ 30.000,00/ha), com base no SIPT da RFB, com o consequente aumento do VTN tributado, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 85.877,10, conforme demonstrativo de fls. 05.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte alega, em suma, que na gleba rural de sua propriedade (Sítio Cachoeira do Retiro), encontram-se áreas de Preservação Permanente, Reserva Legal, de Interesse Ecológico e Cobertas por Floresta Nativa, devendo ser deferido o benefício da isenção, para que não haja cobrança abusiva e precipitada sob imóvel que sabidamente está inserindo e sofrendo os reflexos "ecológicos" do Parque da Serra do Tabuleiro (Decreto n. 17.720/1982, do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina).

Afirma, pois, que a distribuição da área do imóvel na DIAT estaria equivocada, uma vez que os 116,1 ha estão verdadeiramente divididos em "02. Área de Preservação Permanente", "05. Área de Interesse Ecológico — AIE", "03. Área de Reserva Legal" e "07. Área Coberta por Florestas Nativas", em nada interferindo no direito da impugnante a ser isenta de ITR sobre referidas áreas, conforme preceitua o art. 10, inciso II, alínea "a", da Lei n. 9.393/1996.

Pois bem. Percebe-se que o recorrente busca a retificação de sua DITR, a fim de alterar a área e reclassificar o total de 116,1 ha em Área de Preservação Permanente, Área de Interesse Ecológico, Área de Reserva Legal e Área Coberta Por Florestas nativas, argumentando que haveria a hipótese de erro de fato no preenchimento de sua DITR.

Pelo que se percebe, o recorrente procura pleitear a retificação de sua DIAT, aproveitando a oportunidade do recurso para reclassificar as áreas declaradas.

Curvando-me ao entendimento deste Colegiado, formo a convicção no sentido de que o procedimento adequado deveria ser a retificação da declaração, antes de notificado o

lançamento, para a alteração das áreas declaradas ou inclusão de áreas não declaradas, na referida DIAT/ITR.

Cabe destacar que o Recurso Voluntário não é o instrumento adequado para requerer para a inclusão de áreas não declaradas e retificação de áreas declaradas, eis que, conforme dicção conferida pelo § 1º, do art. 147, do CTN, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Nessa linha de pensamento, posteriormente ao lançamento tributário, não poderia mais a Administração Fazendária retificar o referido ato, em observância do princípio da imutabilidade do lançamento. A esse respeito, é de se ver as seguintes decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR. ERRO NA DECLARAÇÃO QUANTO AO TAMANHO DO IMÓVEL. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE POR INICIATIVA DO CONTRIBUINTE OU DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 147, §§ 1º e 2º, DO CTN. PRECEDENTE (RESP 770.236-PB, REL. MIN. LUIZ FUX, DJ 24/09/2007) 1. O lançamento pode ser revisto se constatado erro em sua feitura, desde que não esteja extinto pela decadência o direito de lançar da Fazenda. Tal revisão pode ser feita de ofício pela autoridade administrativa (art. 145, inciso III, c/c 149, inciso IV, do CTN) e a pedido do contribuinte (art. 147, § 1º, do CTN). 2. É cediço que a modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Fazendária não é possível a partir da notificação do lançamento, consoante o disposto pelo art. 147, § 1º, do CTN, em face do princípio geral da imutabilidade do lançamento. Contudo pode o sujeito passivo da obrigação tributária se valer do Judiciário, na hipótese dos autos mandado de segurança, para anular crédito oriundo de lançamento eventualmente fundado em erro de fato, em que o contribuinte declarou, equivocadamente, base de cálculo superior à realmente devida para a cobrança do Imposto Territorial Rural. 3. Recurso especial não provido

**(STJ - REsp: 1015623 GO 2007/0296123-5, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 19/05/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: 20090601 --> DJe 01/06/2009)**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. ITR. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO. ART. 147, § 1º, DO CPC. CORREÇÃO DO ERRO PELO PODER JUDICIÁRIO. POSSIBILIDADE. 1. A modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Fazendária fica obstada a partir da notificação do lançamento, consoante o disposto pelo art. 147, § 1º, do CTN. Isto porque, com o lançamento encerra-se o procedimento administrativo, ficando a Fazenda, por força do princípio geral da imutabilidade do lançamento, impedida de alterá-lo. 2. Isto significa, consoante a melhor doutrina, que: "(...) Após a notificação, a declaração do sujeito passivo não poderá ser retirada. É o que preleciona o § 1º. Isto significa que, uma vez notificado do lançamento, não poderá pretender o sujeito passivo a sua modificação por parte da Administração Fazendária. Qualquer requerimento nesse sentido será fatalmente indeferido. O procedimento administrativo está encerrado e a Fazenda não poderá modificá-lo, em decorrência do princípio geral da imutabilidade do lançamento. Assim, uma vez feita a notificação ao contribuinte, não poderá a Administração, de ofício, ou a requerimento deste, alterar o procedimento já definitivamente encerrado." (in "Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2: arts. 96 a 218, Ives Gandra Martins, Coordenador - 4.ª ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 316/317) 3. Deveras, mesmo findo referido procedimento, é assegurado ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito de pretender judicialmente a anulação do crédito oriundo do lançamento eventualmente fundado em erro de fato, como sói ser o ocorrido na hipótese sub examine e confirmado pela instância a quo com diferente âmbito de cognição do STJ (Súmula 07), em que adotada base de cálculo muito superior

à realmente devida para a cobrança do Imposto Territorial Rural incidente sobre imóvel da propriedade da empresa ora recorrida. Matéria incabível nos embargos na forma do art. 38 da Lei n.º 6.830/80. 4. O crédito tributário, na expressa dicção do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e, esta, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato imponible, previsto na hipótese de incidência, que tem como medida do seu aspecto material a base imponible (base de cálculo). 5. Consectariamente, o erro de fato na valoração material da base imponible significa a não ocorrência do fato gerador em conformidade com a previsão da hipótese de incidência, razão pela qual o lançamento feito com base em erro" constitui "crédito que não decorre da obrigação e que, por isso, deve ser alterado pelo Poder Judiciário. 6. Recurso especial desprovido.

**(STJ - REsp: 770236 PB 2005/0124362-1, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 14/08/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 24/09/2007 p. 252)**

Nesse desiderato, cabe reforçar que a retificação da DITR que vise a inclusão ou a alteração de área a ser excluída da área tributável do imóvel, somente será admitida nos casos em que o contribuinte demonstre a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração, e antes de notificado o lançamento, não sendo essa a hipótese dos autos.

Em que pese este Relator entenda que, pela interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei n.º 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto n.º 4.382, de 2002), a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente, reserva legal e áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, essas áreas somente são passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, caso estejam comprovadas por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

**E sobre a comprovação das referidas áreas, entendo que não há nos autos documentação suficiente que ateste a existência dessas áreas no imóvel objeto de autuação. A propósito, apesar de o contribuinte juntar diversas matrículas de imóvel nos autos, essas matrículas também não discriminam a extensão da área de reserva legal que, a princípio, já fora averbada, o que poderia, em tese, servir de subsídio para sua alegação de erro de fato, permitindo a reclassificação de parte da área declarada como área coberta por florestas nativas, a título de área de reserva legal, observando o limite do total declarado.**

**A propósito, o sujeito passivo sequer discrimina em sua impugnação e recurso, qual seria a extensão das áreas que pretende o reconhecimento, apenas afirmando, genericamente, que classificou, indevidamente, a totalidade do montante de 116,1 ha como Área Coberta Por Florestas nativas.**

A propósito, tem-se que o Laudo de Avaliação (e-fls. 88 e ss) acostado aos autos, em nenhum momento discrimina as áreas existentes no imóvel, sendo que, inclusive, afirma que a área total do imóvel possui aproximadamente 55,469 hectares. Ou seja, a própria documentação acostada aos autos pelo recorrente contradiz com suas alegações acerca das áreas existentes no imóvel.

Destaca-se, pois, que não há nos autos qualquer Laudo Técnico elaborado com o objetivo específico de delimitar as áreas existentes no imóvel objeto do presente lançamento. Dessa forma, o procedimento da fiscalização de, após afastar a dedução da área coberta com florestas nativas declarada, refazer os cálculos para apuração do ITR e aplicar a alíquota sobre a nova base de cálculo apurada, encontra amparo na legislação tributária e orientações expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Cabe pontuar, ainda, que o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com o lançamento efetuado pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar.

Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé<sup>1</sup>, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Dessa forma, os argumentos apresentados pelo contribuinte, desacompanhados de provas, não têm o condão de reverter a conduta relatada nos autos e nem de eximi-lo da obrigação legal, porquanto nenhum documento contundente foi ofertado para fazer prova da efetiva existência da área declarada pelo contribuinte como Área Coberta com Florestas Nativas, ou mesmo, como Área de Preservação Permanente, Área de Interesse Ecológico e Área de Reserva Legal, como pretende em sua defesa.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

A propósito, cumpre destacar, ainda, que compete ao sujeito passivo o ônus de comprovar a isenção das áreas declaradas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da existência da área declarada, mas, sim, à recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização.

Dessa forma, em razão da imutabilidade do lançamento prevista no art. 147, § 1º, do CTN, com a consequente impossibilidade de retificação de sua DIAT/ITR, bem como em razão da ausência de comprovação acerca da existência das referidas áreas, não resta outra alternativa senão a improcedência do pleito do recorrente.

### **3.2. Valor da Terra Nua (VTN).**

Já em relação ao VTN apurado pela fiscalização, cabe destacar que o VTN considerado pode ser revisto pela autoridade administrativa com base em laudo técnico elaborado por Engenheiro Civil, Florestal ou Agrônomo, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA, e que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisa as que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele

---

<sup>1</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

incorporados. A título de referência, para justificar as avaliações, poderão ser apresentados anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores e que levem à convicção do valor da terra nua na data do fato gerador.

O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º).

Para revisão dos valores arbitrados pela fiscalização, cabia ao interessado carrear aos autos “Laudo Técnico de Avaliação” emitido por profissional habilitado, órgão orientador e controlador dos trabalhos de profissionais da área, com observância da metodologia utilizada e às fontes eventualmente consultadas, demonstrado de forma inequívoca, que não houve subavaliação no valor declarado.

Contudo, o Laudo Técnico carreado aos autos não demonstrou o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, sobretudo a NBR 14653-3, conforme bem analisado pela DRJ e também constatado por este Relator, nos seguintes termos:

Nesta fase, a impugnante apresentou laudo técnico de avaliação (fls. 88/101) e ART (fls.108), com um VTN de R\$ 816.110,73 (R\$ 14.712,72/ha), para uma área total de 55,459 ha, desconsiderado por não avaliar a área total declarada de 144,1 ha e não atender aos requisitos essenciais para alterar o VTN arbitrado para o ITR/2008.

Para revisão desse VTN arbitrado, a recorrente deveria apresentar laudo técnico de avaliação, com ART/CREA, emitido por profissional habilitado ou empresa de reconhecida capacitação técnica, que pudesse demonstrar de maneira inequívoca o cálculo do VTN tributado da área total do imóvel, a preços de 01/01/2008.

Para formar a convicção sobre os valores indicados para o imóvel avaliado, esse laudo deve atender aos requisitos essenciais estabelecidos na norma NBR 14.653-3 da ABNT, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, com o seu posterior tratamento estatístico (regressão linear ou fatores de homogeneização), de forma a apurar o valor mercado da terra nua da totalidade do imóvel, a preços de 01/01/2008, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.

Como não foi apresentado laudo técnico de avaliação com as exigências apontadas anteriormente, e sendo tal documento imprescindível para demonstrar o valor fundiário da área total do imóvel, a preços de 01/01/2008, compatível com a distribuição das suas áreas e de acordo com as suas características particulares, deve ser desconsiderado o VTN pretendido pela requerente.

Assim, entendo que deva ser mantido o VTN arbitrado pela autoridade fiscal em R\$ 4.323.000,00 (R\$ 30.000,00/ha) para o imóvel “Sítio Cachoeira do Retiro” (NIRF 4.658.099-9), com área total declarada de 144,1 ha, por ter ficado caracterizada a subavaliação do VTN declarado, R\$ 150.000,00 (R\$ 1.040,94/ha), para o ITR/2008, e não ter sido apresentado documento hábil para revisá-lo.

Tem-se, pois, que não é possível acatar a pretensão do contribuinte em considerar o VTN constante no Laudo Técnico de Avaliação (e-fls. 88 e ss), eis que sequer compreende a avaliação da integralidade do imóvel, que possui área declarada de 144,1 ha, tendo se limitado, contudo, em avaliar a área total de 55,459 ha.

**E, ainda, o Laudo Técnico carreado aos autos não demonstra o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, sobretudo a NBR 14653-3, eis que sequer identifica as amostras objeto de comparação para a atribuição do valor de mercado.**

Cabe destacar que, no item 7.4.3.8, a Norma dispõe que somente são aceitos dados de mercado de transações efetuadas, opiniões de engenheiros de avaliação ligados ao setor imobiliário rural, opiniões de profissionais ligados ao setor imobiliário rural e informações de órgãos oficiais.

O item 7.4.3.3 dispõe sobre a necessidade de investigação do mercado, coleta de dados e informações confiáveis sobre negócios realizados e ofertas que sejam contemporâneos à data de referência e que as fontes devem ser diversificadas.

Quando as amostras forem objeto de homogeneização, deve-se observar o anexo "B" da Norma, onde os atributos devem ser o mais semelhante possível ao do imóvel avaliando (devem estar contidos entre 0,50 e 1,50), devem guardar semelhança quanto à sua localização, quanto à destinação e capacidade de uso, que os dados sejam contemporâneos, obtidos na mesma região geoeconômica, e ainda, caso, os dados sejam fornecidos com opiniões subjetivas, que sejam visitados todos os imóveis que foram tomados como referência, dentre outros.

**Não é possível tomar como válida a pesquisa de mercado citada pelo Laudo Técnico, sem identificação precisa dos imóveis objeto de comparação mercadológica, como se todos fossem exatamente iguais, tanto em tamanho, classe de solo, textura do solo, localização, destinação, capacidade de uso etc. A propósito, sequer é possível dizer que os imóveis objeto de comparação possuem as mesmas características do imóvel objeto da presente autuação.**

**A meu ver, o Laudo Técnico acostado aos autos peca por consistir em mera generalidade, o que contrasta profundamente com o campo técnico científico de uma avaliação tecnicamente criteriosa.**

Dessa forma, entendo que não é possível acatar a pretensão do contribuinte, eis que o laudo foi elaborado em desacordo com as normas da ABNT, sendo imprestável para fins de alterar o VTN apurado pela fiscalização.

Em síntese, o sujeito passivo não se desincumbiu da prova do valor da terra nua da propriedade em questão e, na falta da peça técnica adequada, deve ser mantida a avaliação fiscal realizada com base no art. 14 da Lei 9.393/96. A apresentação de documento em desconformidade com a NBR 14.653-3 o desqualifica como prova hábil para rever o Valor da Terra Nua (VTN).

Com isso, verifica-se que o crédito tributário foi apurado conforme previsão legal, sendo apurado o Imposto Territorial Rural com aplicação da alíquota de cálculo prevista no Anexo da Lei n.º 9.393/1996 sobre o VTN tributável, como previsto no art. 11 dessa Lei. Ao imposto apurado foram acrescidos multa de ofício e juros de mora, nos termos da legislação citada na Notificação de Lançamento.

Dessa forma, entendo que não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantida a decisão de piso que, a meu ver, manifestou com proficuidade acerca das questões suscitadas.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para afastar a decadência e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 12 do Acórdão n.º 2401-008.829 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.721839/2013-45