



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

**Processo n°** 13855.720081/2007-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.329 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2013  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** SILVIA JUNQUEIRA NETTO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARBITRAMENTO DO VALOR DA TERRA NUA (VTN) COM BASE NOS DADOS DO SIPT. INOCORRÊNCIA.

Sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não apresente laudo técnico que comprove o VTN declarado, legítimo o arbitramento efetuado pelo fisco com base nas informações contidas no Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas.

Nesse caso, descabe a arguição de cerceamento de direito de defesa, uma vez que os critérios adotados pelo fisco estão previstos na própria legislação que rege a matéria, mormente quando encontra-se expressamente consignado no Auto de Infração a origem da informação e os valores considerados de VTN/ha de acordo com a aptidão agrícola para o município do imóvel rural sujeito ao arbitramento.

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

Exercício: 2004

EXCLUSÃO DAS ÁREAS PROTEGIDAS AMBIENTALMENTE. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Para que o contribuinte possa excluir da área total tributável para fins de ITR as áreas de preservação permanente, de reserva legal e demais áreas protegidas ambientalmente, é obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA correspondente.

**AVERBAÇÃO DA RESERVA LEGAL. CONDIÇÃO PARA EXCLUSÃO.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/07/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA, Assinado di

gitalmente em 08/08/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 09/07/2013 por MA

RIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA

Impresso em 13/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por se tratar de ato constitutivo, a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente à época do fato gerador é condição essencial para fins de exclusão da área tributável a ser considerada na apuração do ITR.

**AVERBAÇÃO DA RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL. CONDIÇÃO PARA EXCLUSÃO.**

A Reserva Particular do Patrimônio Natural é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica e que deve possuir termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2004

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA**

Em se tratando de crédito tributário apurado em procedimento de ofício, impõe-se a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito negar provimento ao recurso. O Conselheiro Pedro Anan Junior votou pelas conclusões.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Jimir Doniak Junior (suplente convocado), Pedro Anan Junior e Pedro Paulo Pereira Barbosa. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Fábio Brun Goldschmidt.

## Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 1 a 4, pela qual se exige a importância de R\$762.009 65, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, exercício 2004, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo ao imóvel rural denominado Fazenda Mata Chica, cadastrado na Secretaria da Receita Federal sob nº 0.782.345-2, localizado no município de Morro Agudo/SP.

### DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal decorre do trabalho de revisão da DITR/2004 no qual foi solicitado à contribuinte apresentar (fls. 9 e 10): (a) cópia do Ato Declaratório Ambiental – ADA requerido junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama; (b) Laudo Técnico emitido por profissional habilitado, caso exista área de preservação permanente de que trata o art. 2º do Código Florestal; (c) certidão do órgão público competente, caso o imóvel ou parte dele esteja inserido em área declarada como de preservação permanente, nos termos do art. 3º do Código Florestal, acompanhado do ato do poder público que assim a declarou; (d) cópia da matrícula do registro imobiliário, caso exista servidão florestal; (e) ato específico do órgão competente federal ou estadual, caso o imóvel ou parte dele tenha sido declarado como área de interesse ecológico; (f) Laudo de Avaliação do imóvel.

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 2), verifica-se que foi apurada falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em virtude das seguintes alterações efetuadas pelo autuante na DITR:

Área de Interesse Ecológica e/ou de Servidão Florestal: glosa total, uma vez que a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou a isenção da área declarada a título de interesse ecológico e/ou de servidão florestal no imóvel rural.

Valor da Terra Nua: o valor arbitrado com base no Sistema de Preços de Terra da Secretaria da Receita Federal – SIPT (menor valor de aptidão agrícola), uma vez que não foi apresentado Laudo de Avaliação, observando o disposto nas normas da ABNT, comprovando o valor da terra nua declarado.

### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 19 a 26, instruída com os documentos de fls. 27 a 173, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 178 e 179):

3. A interessada apresentou impugnação, às fls. 19 a 26, onde, descreve sucintamente, nos parágrafos 01 e 02 da autuação e, em seguida, alega, que:

3.1 Cometeu erro no preenchimento da declaração informando a área ocupada com benfeitorias de 38,7 hectares, sendo que a área correta apurada em Laudo Técnico de é 87,6 ha;

3.2 Efetuou recolhimento da multa de 20% e dos juros com base na SELIC, sobre a diferença entre o VTN/ha declarado e o apurado;

3.3 O laudo emitido pelo engenheiro atende completamente as formalidades exigidas pela NE SRF COSAR COSIT nº 12/96, reportando-se à data anterior ao exercício de lançamento do tributo, por isso discorda da glosa da área de utilização limitada;

3.4 Transcreveu o parágrafo 1º incisos I e II, do art. 10;

3.5 O lançamento deve ser revisto para que seja considerada a área de utilização limitada mapeada em laudo elaborado pelo engenheiro agrônomo, para aplicar a alíquota de 0,30% sobre o valor da terra nua apurado;

3.6 A multa de 75% é aplicada somente nos casos de ausência de entrega da declaração;

3.7 Discorda do VTN com base no SIPT, uma vez que o sistema da Receita não é acessível aos contribuintes, por isso não há que se falar em declarações incorretas ou inexatas;

3.8 O Auto de Infração é nulo, porque não foram apresentados os critérios utilizados pela Receita Federal para apurar o VTN considerado no lançamento;

3.9 Por último, requer reformulação do Auto de Infração, face à apresentação de provas documentais e declarar extinto o crédito tributário pelo pagamento.

### **DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

Apreciando a impugnação apresentada, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande (MS) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 04-16.778 (fls. 176 a 186), de 20/02/2009, assim ementado:

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

*Exercício: 2004*

***NULIDADE.***

*São considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

***ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.***

*A exclusão da área declarada como de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento delas pelo 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. Por outro*

*lado, essa área para ser aceita tem que estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel, por determinação legal.*

#### 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.*

#### JUROS DE MORA. DA MULTA LANÇADA.

*É cabível a cobrança de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e da multa de ofício por expressa previsão legal.*

Não obstante a decisão recorrida tenha acolhido o pleito da interessada para retificar a área ocupada com benfeitorias para 87,6 ha, não houve alteração no crédito tributário, mantendo-se integralmente o valor lançado pela fiscalização (vide fl. 186).

#### DO RECURSO

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 13/03/2009 (vide AR de fl. 189), a contribuinte apresentou, em 13/04/2009, tempestivamente, o recurso de fls. 191 a 210, no qual, após breve relato dos fatos, expõe as razões de sua irrisignação a seguir sintetizadas.

1. Inicialmente, a contribuinte informa que, dentro do prazo para impugnação, efetuou o pagamento parcial do Auto de Infração, com base no VTN apurado, recolhendo o imposto acrescido de multa de mora de 20% e juros de mora, sobre a diferença entre o VTN/ha declarado e o apurado, conforme DARF apresentado anteriormente.
2. A recorrente alega que o Laudo Técnico, apresentado junto com sua impugnação, foi elaborado por engenheiro agrônomo de acordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, com a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, atesta a existência de uma área de 962,87ha, coberta por remanescente de vegetação nativa, classificada como área de utilização limitada e, portanto, isenta do imposto.
3. Transcreve legislação que versa sobre ART e tece diversos comentários para concluir que (fl. 198):

*Contudo, face aos documentos juntados aos autos, em especial a Anotação de Responsabilidade Técnica e o próprio Laudo Técnico, não assiste razão à fundamentação do acórdão recorrido, especialmente porque o Laudo Técnico é de conteúdo cuja qualidade técnica não assiste à Secretaria da Receita Federal, mas sim e somente profissional Engenheiro da mesma área de atuação, de modo que Fiscal de Renda nenhum tem*

*capacidade técnica para avaliar qualquer laudo de avaliação emitido por Engenheiro Agrônomo devidamente credenciado pelas normas de responsabilidade técnica, sendo, portanto nulo qualquer decisão da SRF em sentido contrário ao laudo de avaliação emitido.*

4. Com relação à exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA e da inscrição da reserva legal na matrícula do imóvel, alega tratar-se de formalismo excessivo que foge completamente à realidade fática do imóvel, pois a área *“totalmente coberta por vegetação nativa das mais variadas espécies, não poderia ser objeto de exploração agrícola, em vista de existir a mesma antes mesmo da propriedade agrícola, o que, de qualquer forma, impossibilitaria a recorrente de explorá-la, seja pela impossibilidade da Legislação Ambiental Federal, seja pela impossibilidade da Legislação do Estado de São Paulo.”* (fls. 207 e 208). Transcreve precedentes administrativos e judiciais para reforçar sua defesa.
5. Por fim, questiona a multa de ofício de 75%, alegando que esta seria aplicada apenas nos casos de ausência de entrega da declaração do ITR, o que não ocorreu no presente caso.
6. Repisa que não houve declaração inexata, visto que o sistema SIPT não é acessível aos contribuintes e, portanto, não haveria como a recorrente ter acesso ao valor atribuído de VTN/ha à época do fato gerador do imposto. Aduz que a contribuinte estaria sendo penalizada por uma omissão da Receita Federal, considerando que o arbitramento se baseou em critérios subjetivos que sequer condizem com a realidade do Valor da Terra Nua dos imóveis.
7. Assim, não caberia a aplicação da multa de 75%, quando existe na legislação uma multa mais benéfica de 20%, considerando que houve apenas inadimplemento do imposto e não falta de entrega da declaração.
8. Entende, ainda, que o Auto de Infração seria nulo, pois não foi informado *“em que base de dados a RFB se fundamentou para alimentação do seu sistema de preços da terra, o que deixa recorrente de mãos atadas, considerando que sequer tem condições de analisar quais os critérios apresentados pela RFB para apuração do VTN”*(fl. 209).

#### DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 03, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 12/03/2012, veio numerado até à fl. 211 (última folha digitalizada)<sup>1</sup>.

## Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

### 1 Limites do litígio

Importante destacar que a matéria a ser apreciada por este Colegiado restringe-se à glosa da reserva legal e a multa de ofício aplicada, visto que a contribuinte informa ter recolhido o imposto, acrescido de multa de mora de 20% e juros de mora, sobre a diferença entre o VTN/ha declarado e o apurado. A recorrente argúi, também, a nulidade do Auto de Infração.

### 2 Nulidade do Auto de Infração

Preliminarmente, a contribuinte argúi a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, pois não teria sido informado “*em que base de dados a RFB se fundamentou para alimentação do seu sistema de preços da terra, o que deixa recorrente de mãos atadas, considerando que sequer tem condições de analisar quais os critérios apresentados pela RFB para apuração do VTN*” (fl. 209).

É certo que cabe ao fisco ônus da prova da infração imputada ao contribuinte, demonstrando e comprovando a ocorrência do fato gerador diretamente vinculado à obrigação fiscal exigida. Não se pode olvidar, entretanto, que no caso de lançamento do ITR, tributo sujeito ao lançamento por homologação, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, “*independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior*” (art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996).

Assim, as informações que serviram de base para apuração do imposto devido devem estar amparadas em documentação hábil e idônea, podendo a autoridade fiscal solicitar os esclarecimentos que julgar necessários e exigir a apresentação dos mesmos, pois, muito embora a juntada de tais documentos seja dispensada quando da entrega da declaração, devem ser mantidos em boa guarda para sua apresentação quando solicitada (art. 40 do Decreto nº 4.382, de 2002, que regulamentou a fiscalização do ITR).

No que diz respeito à declaração do VTN, importa transcrever o art. 8º da Lei nº 9.393, de 1996 (grifos nossos):

*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.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

Como vê, é obrigação do contribuinte informar o valor do VTN do imóvel rural que será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

Por outro lado, o art. 14, caput e §1º, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, autoriza a Receita Federal, no caso de subavaliação, a arbitrar o valor da terra nua (VTN) com base em sistema por ela instituído:

*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.

[...]

Por sua vez, cabe trazer a colação o art. 12, §1º, inciso II, da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, com a redação vigente à época da edição da Lei nº 9.393, de 1996:

*Art. 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.*<sup>1</sup>

[...]

Conjugando os dispositivos acima transcritos, infere-se que o sistema a ser criado pela Receita Federal para fins de arbitramento do valor da terra nua deveria observar os critérios estabelecidos no art. 12, 1º, inciso II, da Lei nº 8.629, de 1993, quais sejam, a localização, a capacidade potencial da terra e a dimensão do imóvel, assim como considerar os levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

Nesse contexto, foi aprovado o Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal – SIPT, pela Portaria SRF nº 447, de 28 de março de 2002, alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas, e com os valores da terra nua da base de declarações do ITR (art. 3º da Portaria SRF nº 447, de 2002).

Muito embora o contribuinte alegue desconhecer os critérios adotados pelo fisco, verdade é que a própria legislação que rege a matéria já os fixou, conforme acima demonstrado.

Entendo, assim, que a utilização dos valores constantes do SIPT são válidos para fins de arbitramento do VTN, sempre que o contribuinte não apresente laudo técnico capaz de comprovar o valor por ele declarado e desde que os dados que alimentaram o sistemas atendam aos requisitos exigidos pela legislação, como, por exemplo, o VTN médio por hectare por aptidão agrícola, apurado nas avaliações realizada pelas Secretarias Estaduais de Agricultura, em que os preços de terras são determinados levando-se em conta de existência de lavouras, campos, pastagens, matas etc.

No caso dos autos, uma vez que a contribuinte, regularmente intimada, não apresentou Laudo Técnico para corroborar o valor por ela declarado, legítimo o arbitramento efetuado “*com base no menor valor de aptidão agrícola do município do imóvel, constante nas informações do Sistema de Preços de Terra SIPT da Receita Federal do Brasil – RFB*” (fl. 2). Importa ressaltar que foi consignado expressamente na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, à fl. 2, a origem da informação, qual seja, a Secretaria Estadual de Agricultura, bem como os valores considerados de VTN/ha de acordo com a aptidão agrícola para o município do imóvel em questão.

Nesses termos, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa argüida pela recorrente.

### **3 Área de Utilização Limitada**

A recorrente entende, em síntese, que o Laudo Técnico apresentado junto com sua impugnação, por ter sido elaborado por engenheiro agrônomo de acordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, com a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, seria suficiente para comprovar a isenção em relação à área de reserva legal declarada, no valor 962,87ha, considerando a exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA e da inscrição da reserva legal na matrícula do imóvel formalismo excessivo, que foge completamente à realidade fática do imóvel.

**De se analisar a questão.**

Podem ser excluídas da área tributável, para fins de apuração do ITR, as áreas de preservação permanente e de utilização limitada previstas no art.10, § 1º, inciso II, alíneas “a” a “f”, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

O Laudo apresentado pela contribuinte em sua impugnação (fls. 76 a 115) foi elaborado por engenheiro agrônomo, acompanhado da respectiva ART, no qual o profissional responsável atesta a existência de uma área de 962,87 ha “correspondente à Área de Utilização Limitada coberta por Remanescente de Vegetação Nativa” (fl. 113).

De início, importa salientar que a exclusão das áreas “cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração” (art. 10, §1º, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 9.393, de 1996, aplica-se somente a partir do exercício 2007, com o advento da Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006, que alterou o art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, o que não é o caso dos autos, pois foi lançado o exercício 2004.

Para gozar da isenção, além de comprovar a existência das áreas ambientalmente protegidas, deve o contribuinte cumprir os requisitos formais que a lei assim determinar, bem como observar as condições de uso impostas pelas leis ambientais. Caso contrário, afasta-se o benefício fiscal sobre tais áreas, eis que não foram observados os pressupostos legais para sua exclusão da área tributável.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA, emitido pelo IBAMA, é **condição geral** para a não incidência tributária sobre tais áreas, como a seguir se demonstrará.

### 3.1 ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL

A isenção para fins de isenção do ITR, está condicionada a apresentação do ADA informando as áreas que se pretende excluir, nos termos da legislação.

Por expressa determinação legal, a partir do exercício 2001, a apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA passou a ser obrigatória para fins de exclusão das áreas de proteção ambiental, nos termos do §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000:

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

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, o §7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, não revogou tacitamente o parágrafo acima transcrito, versando, no meu entender, sobre os aspectos homologatórios da declaração das áreas de preservação permanente e de reserva legal e sob regime de servidão florestal ou ambiental. De se ver.

Assim, dispõe o dispositivo legal em discussão (art. 10, §7º, da Lei nº 9.393, de 1996):

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

[...]

*§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.*

De acordo com o caput do artigo acima transcrito, o ITR é tributo lançado por homologação, cabendo ao sujeito passivo apurar o imposto e proceder ao seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Assim, o §7º, ao dispensar a prévia comprovação das áreas referidas nas alíneas “a” e “d” do inciso II do mesmo artigo, não está eximindo o contribuinte de comprová-las, mas tão somente da apresentação dos documentos comprobatórios junto com a referida declaração. O contribuinte continua obrigado a comprovar as áreas de proteção ambiental referenciadas nas alíneas “a” e “d” do inciso II para fins de gozo da isenção, nos termos da legislação vigente, quando da averiguação da veracidade das informações declaradas. Tal entendimento está de acordo com a essência do lançamento por homologação.

Muito embora alguns entendam que 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 [...]” mencionada no art. 10, §7º, da Lei nº 9.393, de 1996, seja a DITR, **declaração em que se apura o imposto devido**, existe outra interpretação nesse caso.

O Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, órgão federal executor das políticas e diretrizes governamentais fixadas para o meio ambiente (art.6, inciso IV, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981), atribuiu ao ADA caráter de “*declaração indispensável ao reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada para fins de apuração do ITR*”, conforme disposto no art. 1º da Portaria IBAMA nº 162, de 18 de dezembro de 1997. Segundo o art. 2º, e §§, da referida portaria, o ADA é um documento de responsabilidade do IBAMA na sua impressão, expedição e controle que “*será preenchido pelo interessado, onde o conteúdo das declarações será de inteira responsabilidade do declarante*” cabendo àquele órgão, “*ao receber as informações contidas no ADA, efetuará as avaliações e conferência, encaminhando-o à Receita Federal*”.

Assim, sendo o IBAMA órgão fiscalizador e responsável pelo reconhecimento das áreas de proteção ambiental, por meio da emissão do ADA, a “declaração para fim de isenção do ITR” relativa às áreas isentas é a declaração feita pelo contribuinte ao órgão ambiental a partir da qual é emitido o ADA, a qual “não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante”.

Nesse sentido, já existia orientação do IBAMA de que, por ocasião do recebimento do formulário do ADA, não cabia quaisquer tipos de exigências comprobatórias das declarações nele contidas ou solicitação de procedimento complementar, documento, mapa ou ação de seu declarante, ficando a avaliação e conferência para momento posterior (art. 4º da Portaria IBAMA nº 152, de 10 de novembro de 1998).

Cabe lembrar que o ADA emitido a partir das informações prestadas pelo **declarante será objeto de homologação posterior por parte do IBAMA**, que lavrará de ofício

novo ADA, sempre que verificar inexatidão das informações nele contidas, nos termos do disposto no art. 17-O, §5º, da Lei nº 6.938, de 1981:

*§ 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 27.12.2000)*

Diante do que acima se expôs, forçoso concluir que, a partir do exercício 2001, é necessária a apresentação do ADA para que o contribuinte possa excluir da área tributável as áreas de proteção ambiental.

Retornando ao caso em concreto, a contribuinte menciona a existência de uma área de reserva legal, contudo tal área não foi informada no ADA entregue para o exercício 2003 (fl. 15), no qual há referência apenas de uma área de Reserva Particular do Patrimônio Natural de 962,87ha.

### 3.2 RESERVA LEGAL

A exclusão das áreas de reserva legal, para fins de apuração do ITR, encontra-se prevista no art. 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.393, de 1996, *verbis*:

*Art. 10. [...]*

*§ 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;*

*[...]*

A lei tributária reporta-se ao Código Florestal (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965), no qual se deve buscar a definição de reserva legal (art. 1º, §2º, inciso III):

*Art. 1º [...]*

*§2º Para os efeitos deste Código, entende-se por: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*[...]*

*III- Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

[...]

O Código Florestal define, ainda, percentuais mínimos da propriedade rural que devem ser destinados à reserva legal, para cada região do país (art. 16, incisos I a IV), assim como determina que a referida área seja averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (art. 16, §8º).

Como se percebe, diferentemente da área de preservação permanente, em que a demarcação de tais áreas encontra-se na lei ou em declaração do Poder Público, no caso da reserva legal, a lei fixa apenas percentuais mínimos a serem observados, cabendo ao proprietário/possuidor escolher qual área de sua propriedade será reservada para proteção ambiental.

A simples observância dos percentuais mínimos estabelecidos na lei não garante o benefício fiscal, pois somente com a averbação delimita-se a área de reserva legal sobre a qual passa a ser vedada qualquer alteração na “sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área” (art. 16, §8º, do Código Florestal).

Convém lembrar, ainda, que “os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código” (art. 1.227 do Código Civil). Assim, somente a partir da averbação da reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis é que o uso da área corresponde fica restrito às normas ambientais, alterando o direito de propriedade e influenciando diretamente no seu valor. Não se trata, portanto, de mera formalidade, mas verdadeiro ato constitutivo.

O entendimento acima exposto já foi defendido com muita propriedade no julgamento do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB no Supremo Tribunal Federal – STF (publicado no Diário de Justiça de 28/04/2000), pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que a seguir transcreve-se:

*A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º, caput, parágrafo, da Lei 8.629/93, tendo em vista o disposto no art. 10, IV dessa Lei de Reforma Agrária.*

*Diz o art 10:*

*Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:*

*(...)*

*IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.*

*Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como*

aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 2º do art 16 da Lei nº 4.771/65 não existe a reserva legal. (os destaques não constam do original)

Conclui-se, assim, que a lei tributária ao se reportar ao Código Florestal, está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de reserva legal a averbação à margem da matrícula do imóvel, pois trata-se de ato constitutivo sem o qual não existe a área protegida.

Na situação em análise, a contribuinte não comprovou a averbação da reserva legal e tampouco apresentou o ADA correspondente, razão pela qual não pode ser considerada para fins de exclusão da área tributável.

### 3.3 RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL

A Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal) já previa em seu art. 5º a criação de Parques e Reservas Biológicas com a finalidade de conciliar a proteção integral da flora, da fauna e das belezas naturais com objetivos educacionais, recreativos e científicos. Da mesma forma, a Lei nº 6.902, de 27 de abril de 1981, dispunha sobre a criação de Estações Ecológicas e Áreas de Proteção Ambiental.

Posteriormente, a Constituição Federal, ao tratar do Meio Ambiente, autorizou o poder público a criar espaços territoriais a serem especialmente protegidos, visando obstar qualquer utilização que comprometesse a integridade dos atributos naturais que justifiquem sua proteção, conforme disposto em seu art. 225 (grifei):

*Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.*

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

Regulamentando o dispositivo constitucional acima transcrito, foi editada a Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, que prevê a criação, por ato do Poder Público, de diversas áreas de interesse ambiental denominadas unidades de conservação da natureza, as quais se dividem em dois grandes grupos: Unidades de Proteção Integral e Unidades de Uso Sustentável. As primeiras visam preservar a natureza, sendo admitido apenas o uso indireto dos seus recursos naturais, com as exceções previstas na referida lei, enquanto que as segundas, compatibilizar a conservação da natureza com o uso sustentável de parcela dos seus recursos naturais.

Dentre as Unidade de Uso Sustentável, encontra-se a Reserva Particular do Patrimônio Natural que “é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica” e que deve possuir “termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, que verificará a existência de interesse público, e será averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.” (art. 21, caput e §1º, da Lei nº 9.985, de 2000).

Nas áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural é permitido somente a pesquisa científica e a visitação com objetivos turísticos, recreativos e educacionais (art. 21, §2º, inciso I e II, da Lei nº 9.985, de 2000), ampliando, assim, as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Como se vê, a **Reserva Particular do Patrimônio Natural**, está inserida no conceito das áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, sendo oportuno transcrever o art. 10, §1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.393, de 1996 (grifos nossos):

*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;

[...]

Conclui-se, assim, que a Reserva Particular do Patrimônio Natural tem sua isenção condicionada a existência de um termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.

No caso dos autos, apesar da informação contida no ADA, a contribuinte não comprovou a existência da Reserva de Patrimônio Particular Natural e, muito menos, a sua averbação, razão pela qual não pode excluída para fins de tributação do ITR.

#### 4 Multa de ofício

A recorrente alega que a multa de 75% aplicar-se-ia apenas nos casos de ausência de entrega da declaração do ITR, o que não ocorreu, e que não houve declaração inexata, visto que o sistema SIPT não é acessível aos contribuintes.

Em análise do argüido, observa-se que a contribuinte confunde a multa por atraso na entrega da DITR com a multa de ofício exigida sobre a diferença de imposto apurada em procedimento de ofício. Explica-se.

Como se sabe, o contribuinte do ITR está obrigado a entregar, anualmente, o Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT – que junto com o Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR compõem a DITR, correspondente a cada imóvel de sua propriedade nas datas e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal (art. 8º da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996).

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.393, de 1996, a entrega do DIAT fora do prazo estabelecido sujeita à multa prevista no art. 7º da mesma lei que dispõe *in verbis* (grifei):

*Art. 7º No caso de apresentação espontânea do DIAT fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, será cobrada multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto devido não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota.*

Assim, caracterizada a **entrega intempestiva da DITR**, antes do início do procedimento de ofício, é devida a multa por atraso, calculada sobre o imposto devido apurado pelo contribuinte sendo-lhe, exigido, apenas, se for o caso, a multa de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto declarado.

Por sua vez, eventuais diferenças de ITR apuradas em procedimento de ofício tem como fundamento legal o art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996:

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

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

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

No caso de **falta de entrega** da DITR ou **prestação de informações inexatas, incorretas** ou fraudulentas, apurada nos procedimentos de ofício, o dispositivo acima prevê tão somente o lançamento do imposto acrescido da multa de ofício aplicável aos demais tributos federais, ou seja, aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não podendo deixar de aplicá-la ou reduzir seu percentual ao seu livre arbítrio.

Dessa forma, conclui-se que a multa por atraso na entrega da DITR aplica-se apenas quando a declaração for entregue espontaneamente (antes do procedimento de ofício) e sobre o valor do imposto devido apurado pelo contribuinte.

Outrossim, a multa de mora de 20% só poderia ser aplicada se o presente crédito tributário não decorresse de um lançamento de ofício, mas sim de um procedimento de iniciativa do próprio sujeito passivo, no qual a única infração cometida fosse o atraso de recolhimento.

Destarte, mantém-se o lançamento da multa de ofício.

## 5 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR a preliminar suscitada pela recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Processo nº 13855.720081/2007-33  
Acórdão n.º **2202-002.329**

**S2-C2T2**  
Fl. 229

---

CÓPIA