



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10120.002710/2006-65
Recurso nº	338.375 Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9202-01.499 – 2ª Turma
Sessão de	12 de abril de 2011
Matéria	ITR
Recorrente	HORÁCIO CORREA DE MORAIS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ADA. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DO ADA PARA EXCLUSÃO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA DAQUELAS TRIBUTADAS PELO ITR. HIGIDEZ.

Nos termos do art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, é obrigatória a apresentação do ADA referente à área que se pretende excluir da tributação do ITR, não se podendo interpretar o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96 como regra exonerativa dessa obrigação, pois este último versa apenas sobre o caráter homologatório da informação das áreas isentas, que podem, por óbvio, sofrer auditoria por parte da autoridade fiscal competente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Alexandre Naoki Nishioka, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad e Gonçalo Bonet Allage. O Conselheiro Ronaldo Lima de Macedo acompanha o voto vencedor pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Elias Sampaio Freire – Presidente-Substituto

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Giovanni Christian Nunes Campos – Redator - Designado

EDITADO EM: 26/04/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Presidente-Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente Substituto), Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ronaldo de Lima Macedo (Conselheiro Convocado).

Relatório

HORÁCIO CORREA DE MORAIS, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 26/04/2006, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 2002, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Boa Sorte”, cadastrado na RFB sob o nº 5539529-5, localizado no município de Serranópolis/GO, conforme peça inaugural do feito, às fls. 24/30, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 1^a Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-18.335/2006, às fls. 71/77, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2^a Câmara, em 15/10/2008, pelo voto de qualidade, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 302-39.865, sintetizados na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2002

ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL E AVERBAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a utilização do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de redução no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, pelo reconhecimento da isenção tributária prevista para as áreas de preservação permanente e de reserva legal declaradas pelo contribuinte.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE. COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO.

Compete à autoridade fiscal rever o auto-lançamento realizado pelo contribuinte, revogando de ofício a isenção quando constate que ele não preenchia as condições ou não cumpria os requisitos para a concessão do favor.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 136/149, com arrimo no artigo 7º, inciso II, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, surge-se contra o Acórdão atacado, defendendo ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do

Acórdão nº CSRF/03-05.015, dentre outros, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à divergência argüida.

Sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, uma vez impor que a comprovação da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, independe da requisição tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, sobretudo quando aludidas áreas se encontram averbadas à margem da matrícula do imóvel, bem como lastreadas em Laudo Técnico com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, ao contrário do que restou decidido pelo julgado recorrido.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, defendendo que as áreas de reserva legal e preservação permanente, conquanto que devidamente comprovadas mediante Laudo Técnico, devem ser excluídas da base de cálculo do Imposto Territorial Rural, mormente quando o laudo em comento não foi objeto de contestação pela autoridade lançadora e/ou julgadora.

Infere que a legislação de regência estabelece que o contribuinte não está obrigado a promover a comprovação prévia das áreas declaradas como isentas em sua Declaração de ITR, ou mesmo apresentar ADA tempestivo, conforme se verifica do artigo 10, § 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pela MP nº 2.166-67/2001.

No entanto, assevera que, mesmo desobrigada, a autuada apresentou Laudos Técnicos, além dos registros imobiliários, comprovando a existência de referidas áreas, como as próprias autoridades julgadoras recorridas reconheceram.

Por fim, repisa os argumentos lançados em sede de recurso voluntário, requerendo o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do contribuinte, sob o argumento de que o recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a propósito da mesma matéria, qual seja, a necessidade de requisição tempestiva do ADA para fins de não incidência do tributo (ITR), conforme Despacho nº 2100-0021/2010, às fls. 210/211.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 214/227, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 1^a Câmara da 2^a SJ do CARF a divergência suscitada pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende o recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras do Terceiro Conselho a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado no Acórdão nº CSRF/03-05.015, dentre outros, ora adotado como paradigma, determina que a comprovação da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, independe do requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, notadamente quando devidamente comprovadas a partir de prévia averbação à margem da matrícula do imóvel, bem como lastreadas em Laudo Técnico com a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da exigência do Ato Declaratório Ambiental, ou mesmo a protocolização tempestiva de seu requerimento, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural sobre as áreas de reserva legal e preservação permanente.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão do contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, em consonância com a farta e mansa jurisprudência administrativa, impondo a reforma do Acórdão recorrido com o fito de restabelecer a ordem legal nesse sentido, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação **tributária específica** que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, nos seguintes termos:

“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:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

a) construções, instalações e benfeitorias;

- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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;

[...]

§ 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)” (grifamos)

Como se extrai dos dispositivos legais encimados, em nosso entendimento, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA não é, em si, **exclusiva** condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo às glebas de terra destinadas à reserva legal e preservação permanente, ao revés do entendimento da recorrente.

Entremos, afora entendimento pessoal a propósito da matéria, impende esclarecer que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que inexiste previsão legal, anteriormente à vigência da Lei nº 10.165, de 28/12/2000, contemplando a exigência do ADA para efeito de não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal.

Por outro lado, para os exercícios de 2001 em diante, após o advento da Lei nº 10.165, de 28/12/2000, que alterou a Lei nº 6.938/1981, entende a jurisprudência majoritária deste Colegiado que a protocolização atempada do ADA passou a ser exclusiva exigência legal, para fins de fruição da isenção em comento. Aliás, o Pleno da CSRF, em 08/12/2009, aprovou Enunciado da Súmula, contemplando o tema nos seguintes termos:

“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.”

Somente a título elucidativo, não sendo a requisição atempada do ADA, anteriormente ao exercício 2000, condição legal para obtenção do benefício isentivo que ora cuidamos, e na linha do que fora exposto no Acórdão paradigmático, nos parece coerente reconhecer que a ausência de tais elementos apenas confere a auditoria fiscal à possibilidade de presumir a inexistência da parcela de proteção ambiental e assim considerá-la como sendo área passível de aproveitamento, e, portanto, tributável.

Contudo, ainda que a legislação estabeleça, para os exercícios posteriores a 2000, em face da intempestividade e/ou ausência do ADA, o reconhecimento da inexistência das áreas de reserva legal e preservação permanente decorrente de um raciocínio presuntivo, não torna essa condição absoluta, sendo perfeitamente possível que outros elementos probatórios demonstrem a efetiva destinação de gleba de terra para fins de proteção ambiental. Em outras palavras, o mero requerimento do ADA, não se perfaz no único meio de se comprovar a existência ou não daquelas áreas.

Assim, realizado o lançamento de ITR com base em glosa da reserva legal e preservação permanente, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pela não requisição tempestiva do ADA, e demonstrada, por outros meios de prova, a existência da destinação de área para fins de proteção ambiental, deverá ser restabelecida a declaração do contribuinte, e lhe ser assegurado o direito de excluir do cálculo do ITR à parte da sua propriedade rural correspondente à aludidas áreas, como aqui se vislumbra.

Mais a mais, com esteio no princípio da verdade material, o formalismo não deve sobrepor à verdade real, notadamente quando a lei disciplinadora da isenção assim não estabelece.

Como se observa, afora a exigência de apresentação do ADA contemplada pela legislação vigente à época do fato gerador do tributo em debate, o mesmo entendimento levado a efeito na área de reserva legal deve ser adotado para a preservação permanente, sobretudo em face do disposto no artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, a qual estabelece que a isenção em epígrafe sobre aludidas áreas, independe de prévia comprovação (requisição atempada do ADA), bastando que o contribuinte a declare como tal na DITR, ficando sujeito ao pagamento do imposto devidamente corrigido na hipótese de falsidade na informação.

Melhor elucidando, em vista deste evidente conflito entre as normas que regulamentam a matéria, impõe-se privilegiar a verdade real, ou seja, a comprovação material da área declarada pelo contribuinte como de reserva legal e preservação permanente, o que se constata na hipótese dos autos, como se verifica da Averbação procedida à margem da escritura do imóvel (antes da ocorrência do fato gerador), às fls. 13/20, do Laudo Técnico delimitando precisamente referidas áreas, às fls. 57/66, afastando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento eleito pelo autuado.

Por derradeiro, no que tange às determinações inseridas nas Instruções Normativas nºs 43 e 67, de 1997, esteios do entendimento da Fazenda Nacional, uma vez demonstrado que a legislação tributária específica não condiciona a isenção em comento exclusivamente à requisição tempestiva do ADA, não podem aludidas normas complementares/secundárias, por sua própria natureza, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfuntória leitura do artigo 100, inciso I, do Código Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]”

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100 do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

“Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.”

Outro não é o entendimento do eminentíssimo jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

“Vinculação absoluta dos atos normativos à lei. “... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...” (STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)” (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)

Nesse sentido, tratando-se de áreas de reserva legal e preservação permanente, devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea trazida à colação pela contribuinte, ainda que não apresentado o ADA tempestivo, impõe-se o restabelecimento de tais áreas, glosadas pela fiscalização, para efeito da fruição da isenção em comento, sob pena se fazer prevalecer o formalismo em detrimento do princípio da verdade material.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Designado

Como bem resumiu o relator, “...o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da exigência do Ato Declaratório Ambiental, ou mesmo a protocolização tempestiva de seu requerimento, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural sobre as áreas de reserva legal e preservação permanente”. Trata-se de questão tormentosa no âmbito do contencioso administrativo e, aparentemente, pacífica na via judicial.

Primeiramente, aqui se aprecia a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, intérprete máximo da lei federal brasileira.

Como exemplo, veja-se o REsp 1.125.632/PR, da Primeira Turma, sessão de 20/08/2009, relator o Ministro Benedito Gonçalves, unânime, onde há um razoável apanhado da jurisprudência dessa Superior Corte. Eis a ementa desse julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO.

EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE AVERBAÇÃO OU DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. INCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL ANTE A AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO.

1. *Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.*

2. *O art. 2º do Código Florestal prevê que as áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer ato do Poder Executivo ou do proprietário para sua caracterização. Assim, há óbice legal à incidência do tributo sobre áreas de preservação permanente, sendo inexigível a prévia comprovação da averbação destas na matrícula do imóvel ou a existência de ato declaratório do IBAMA (o qual, no presente caso, ocorreu em 24/11/2003).*

3. *Ademais, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que "o Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da sua base de cálculo de área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA" (REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007).*

4. *Ao contrário da área de preservação permanente, para a área de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz*

necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal. Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal, o que não aconteceu no caso em análise.

5. Recurso especial parcialmente provido, para anular o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de Primeiro Grau de fls. 139-145, inclusive quanto aos ônus sucumbenciais. (grifou-se)

Acima se entendeu que seria desnecessária a averbação ou o ADA para o reconhecimento da área de preservação permanente. Na jurisprudência do STJ transparece claramente a desnecessidade do ADA para fazer frente a qualquer benefício no âmbito do ITR.

No caso do ADA, no *leading case* acima referido na ementa do voto do Ministro Benedito Gonçalves (REsp 665.123/PR, relatora a Ministra Eliana Calmon), vê-se que se trata da exigência do ADA instituído pela Instrução Normativa SRF nº 67/97, não se fazendo menção à exigência do ADA trazida pelo art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pela Lei nº 10.165/2000, *verbis*: “*A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória*”, exigível a partir do exercício 2001.

Entretanto, deve-se anotar que o REsp 665.123/PR também utilizou como fundamento para rechaçar a necessidade do ADA o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, na redação dada pela MP 2.166/67-2001, assim vazado:

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas 'a' e 'd' do inciso II, § 1, deste artigo, não está sujeito 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.

Assim, considerando que o STJ apreciou a exigência do ADA instituída pela IN SRF nº 67/97, não se fazendo menção ao art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, tem-se fundada dúvida se essa jurisprudência tem legitimidade para ser aplicada para períodos posteriores a 2001, quando incidiu a regra da Lei nº 10.165/2000, já que o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, acima, não afasta a apresentação do ADA, mas apenas assevera que o contribuinte pode declarar as áreas de preservação permanente e de utilização limitada sem qualquer comprovação prévia, como sucede com qualquer declaração de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como o próprio ITR.

Porém, intimado o contribuinte a fazer a prova da existência das áreas isentas, deve fazê-lo, sob pena de glosa, como ocorre com qualquer revisão de declaração, sendo certo que há um comando legal expresso no art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81 que exige a utilização do ADA para fruição de benefício no âmbito do ITR, sendo desarrazoado imaginar que a redação do art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96, dada pela posterior MP 2.166-67/2001 em face da Lei nº 10.165/2000, que versa sobre a natureza homologatória da informação das áreas isentas, passível de comprovação a partir de intimação da autoridade fiscal, possa ter revogado o comando expresso da Lei nº 6.938/81.

Já a jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, competente para apreciar as controvérsias no seio do ITR até março de 2009, era oscilante no ponto acima discutido, ora exigindo o ADA para as áreas de utilização limitada e preservação permanente, ora afastando-o, às vezes se contentando com laudos técnicos e outros documentos para comprovarem as áreas isentas, em votações com diversos votos vencidos ou decididas por voto de qualidade, a demonstrar a vacilação jurisprudencial e a fundada controvérsia que cerca a matéria.

Abaixo, breve apanhado da jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, para exercícios posteriores ao ITR-exercício 2001, em decisões prolatadas no ano de 2008:

1. área de reserva legal averbada no cartório de registro de imóveis, sem necessidade do ADA - Acórdão nº 301-34.779, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade;
2. área de reserva legal reconhecida a partir de documentos outros, privilegiando a busca da verdade material – Acórdão nº 301-34475, sessão de 20/05/1998, unânime; Acórdão nº 302-39586, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 391-00031, sessão de 21/10/2008, por maioria (acatando também laudo técnico para comprovar a existência de área de preservação permanente);
3. área de reserva legal averbada no cartório de registro de imóveis e desnecessidade do ADA para comprovar a área de preservação permanente - Acórdão nº 303-35543, sessão de 13/08/2008, por maioria;
4. falta do ADA, por si só, não afasta a redução do ITR no tocante às áreas de preservação permanente e reserva legal – Acórdão nº 303-35421, sessão de 19/06/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35734, sessão de 16/10/2008, por maioria;
5. pela desnecessidade do ADA para comprovação das áreas de reserva legal e de preservação permanente – Acórdão nº 303-35546, sessão de 13/08/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35351, sessão de 20/05/2008, por maioria;
6. comprovação das áreas de utilização limitada e de preservação permanente sem depender de ADA tempestivo – Acórdão nº 302-39391, sessão de 24/04/2008, por maioria; Acórdão nº 303-35736, sessão de 16/10/2008, por maioria;
7. exigência de ADA para reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal – Acórdão nº 301-34354, sessão de 26/03/2008, por maioria; Acórdão nº 302-40049, sessão de 10/12/2008, por voto de qualidade (somente área de reserva legal); Acórdão nº 302-39865, sessão de 15/10/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 302-39728, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 391-00001, sessão de 23/09/2008, unânime (ainda a averbação da reserva legal não supre a ausência do ADA);

8. comprovação das áreas de utilização limitada (reserva legal) e de preservação permanente a depender de ADA e de averbação cartorária tempestivos – Acórdão nº 302-39244, sessão de 29/01/2008, por maioria; Acórdão nº 302-39866, sessão de 15/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35538, sessão de 13/08/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 303-35645, sessão de 11/09/2008, por voto de qualidade; Acórdão nº 393-00083, sessão de 19/11/2008, por voto de qualidade.

Da jurisprudência acima, claramente não se extrai qualquer posição consolidada no tocante à exigência do ADA para comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, sendo certo que as posições mais formais, com exigência do ADA, para ambas as áreas, e com a averbação para a área de reserva legal são tomadas, em regra, por voto de qualidade (vide item 8, acima), tudo a demonstrar a profundidade da controvérsia.

Longe de tecer quaisquer críticas à jurisprudência do Terceiro Conselhos de Contribuintes, aqui se reconhece a funda controvérsia no tocante à exigência do ADA no âmbito do ITR, ressaltando que o próprio Superior Tribunal de Justiça tem também vacilado na solução dessa controvérsia, ao afastar a exigência do ADA a partir de legislação infralegal já superada pelo art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pela Lei nº 10.165/2000.

Sem apoio na jurisprudência, quer do Terceiro Conselho de Contribuintes, quer do Superior Tribunal de Justiça, passa-se a definir um posicionamento sobre a controvérsia referente à exigência do ADA para a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal.

Da área tributável para fins do ITR se excluem as áreas de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas ambientais, comprovadamente imprestáveis para os fins do setor primário, de servidão florestal ou ambiental e, mais recentemente, cobertas por florestas nativas e alagadas por reservatórios hidrelétricos, como se pode ver no art. 10, § 1º, II, “a” a “f”, da Lei nº 9.393/96.

Claramente vê-se que as áreas de interesse ambiental ou imprestáveis para os fins do setor primário estão excluídas da incidência do ITR, sendo certo que esse imposto somente incide sobre as áreas aproveitáveis, geradoras de renda agrícola, pecuária e extrativista.

O nó górdio aqui é definir quais os requisitos que devem ser implementados para que uma área seja considerada de reserva legal ou de preservação permanente para fins de fruição da isenção no âmbito do ITR.

Especificamente, a área de preservação permanente é aquela coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas (art. 1º, § 2º, II, do Código Florestal), incluindo aqui as florestas e demais formas de vegetação natural ao longo das margens dos rios e cursos d’água, ao redor de reservatórios naturais ou artificiais d’água, nas nascentes, no topo de morros, montes, montanhas e serras, nas restingas, nas bordas dos tabuleiros ou chapadas e em altitude superior a 1.800 metros (art. 2º, “a” a “h”, do Código Florestal).

Já a reserva legal é a 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 (art. 1º, § 2º, III, do Código Florestal), sendo certo que o Código Florestal, no art. 16, especifica os percentuais mínimos da propriedade rural que deve ser afetada à reserva legal, nas diversas regiões do país, determinando, ainda, que tal reserva seja averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel (art. 16, § 8º, do Código Florestal).

Partindo do princípio que o ITR incide sobre a área aproveitável da propriedade (área tributável menos a área de benfeitorias), geradora de renda agrícola, pecuária ou extrativista, parece-me claro que o contribuinte somente pode se beneficiar do favor legal tributário se de fato existir essas áreas de utilização limitada, ou seja, caso as áreas de reserva legal ou de preservação permanente estejam sendo utilizadas indevidamente em atividades agrícolas, extrativista ou pecuárias diretas, afastar-se-ia a isenção legal. De outra banda, existindo tais áreas, o contribuinte pode se beneficiar do favor legal.

Assim, para a fruição de isenção tributária, pode a lei exigir o cumprimento de requisitos formais, além dos substanciais (no caso vertente, a existência das próprias áreas ambientalmente protegidas). Como exemplo de requisito isentivo de ordem formal, o art. 4º, V, da Lei nº 8.661/1993 determina que o contribuinte detentor de um Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI pode ter um crédito de 50% do IRRF incidente sobre as remessas para o exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstas em contratos de transferência de tecnologia, desde que averbados nos termos do Código de Propriedade Industrial, ou seja, não basta ter um contrato de transferência de tecnologia firmado com uma empresa estrangeira, mas se deve averbá-lo no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, como manda o art. 230 do Código de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96), para fruição do benefício legal.

Agora, passa-se a verificar a existência de requisitos formais para fruição do benefício no âmbito do ITR para as áreas de preservação permanente e reserva legal, no tocante, especificamente, à exigência do ADA.

Essa questão não oferece qualquer dúvida, já que o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81 (*A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória*) é expresso quanto à exigência do ADA para fruição de benefício no âmbito do ITR, com vigência em relação aos exercícios posteriores a 2001, inclusive, e como já antecipado neste voto, não se comprehende como o art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96 (na redação dada pela MP nº 2.166-67/2001), que versa sobre aspectos homologatórios da declaração das áreas de utilização limitada, poderia ter revogado tacitamente o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81.

Com as considerações acima, nego provimento ao recurso do contribuinte.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos