



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

Processo nº 10140.720026/2007-10
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.217 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria ITR.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MADAGA AGROPECUARIA E FLORESTAL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). GLOSA. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). EXIGÊNCIA LEGAL.

A partir do exercício de 2001, a falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) inviabiliza a fruição do benefício da exclusão da Área de Preservação Permanente (APP), da tributação do ITR.

ÁREAS IMPRESTÁVEIS PARA EXPLORAÇÃO OU DE INTERESSE ECOLÓGICO PARA PROTEÇÃO DE ECOSSISTEMAS. TERRAS ALAGADAS. INCIDÊNCIA DO ITR.

Áreas imprecisas para a exploração ou de interesse ecológico para proteção de ecossistemas não se classificam como Áreas de Preservação Permanente, podendo ser declaradas de interesse ecológico por ato do órgão competente, federal ou estadual.

VTN. LAUDO. REQUISITOS.

Somente se admite a utilização de laudo para determinação do Valor da Terra Nua (VTN) se este atender aos requisitos determinados na legislação para sua validade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designado para redigir do voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o Contribuinte e por meio do qual exige-se o recolhimento suplementar do Imposto Territorial Rural - ITR relativo ao exercício de 2005. Conforme consta da "descrição dos fatos e fundamentos legais", a infração pode assim ser resumida:

Área de preservação permanente: Contribuinte apresentou laudo técnico em que foi apurado o total de 777,02 ha como de preservação permanente caracterizadas como áreas de faixa ao longo de córregos e rios, de acordo com o disposto no Art 2º da Lei 4771/65 e Lei 7.803/89. Considerou uma área de 19.138,48 ha como de preservação permanente por ser área de vazantes, úmidas, lagoas e nascentes intermitentes. Estas características não encontram guarida na Lei 4771/65 e Lei 7.803/89 para serem consideradas áreas de preservação permanente. Pelo exposto, está sendo desconsiderado o valor declarado a esse título.

Valoração da Terra Nua: Laudo de Avaliação de Imóvel Rural, apresentado pelo contribuinte, foi elaborado de forma a não atender o que está preconizado na norma ABNT NBR 14635-3:2004, mais precisamente quanto ao item 9.2.3.5 que exige no mínimo cinco dados de mercado efetivamente utilizados. A quantidade de amostras coletadas foi em número de 07, porém ao sanear as mesmas, resultaram 3 amostras efetivamente utilizadas, não oferecendo condições para atingir o grau de fundamentação II exigido para a apuração do VTN. A média do VTN/ha apurada utilizando as 7 amostras foi de R\$ 449,43, enquanto que a média saneada com 3 amostras foi de 404,50/ha. Assim o Valor da Terra Nua por Hectare Declarado foi substituído pelo Valor da Terra Nua por Hectare constante no

SIPT (Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal), conforme art. 14 da Lei 9393/96.

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, a partir das informações apuradas na diligência solicitada por meio da Resolução 2202-000.457, deu provimento parcial ao recurso para afastar a glosa das áreas de preservação permanente e para utilizar como VTN médio o valor de R\$ 449,43 apurado no laudo de avaliação. O acórdão 2202-003.669 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2005

Ementa:

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LAUDO TÉCNICO.

O Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, e esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) é prova suficiente para dedução da Área de Preservação Permanente.

VTN. LAUDO. COMPROVAÇÃO.

A apresentação de Laudo Técnico elaborado por profissional habilitado, atendendo os requisitos das Normas da ABNT e acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) é suficiente para reduzir o VTN para o valor identificado in concreto pela avaliação técnica.

Intimada a Fazenda apresentou Recurso Especial. Citando como paradigmas os acórdãos nº 2201-002.321 e 2101-002.636, proferido em processo cujo objeto era lançamento de ITR relativo ao exercício de 2003 e 2004 do mesmo imóvel e mesmo contribuinte, a recorrente suscita divergência em relação a dois pontos:

1) Área de preservação permanente:

Enquanto o acórdão recorrido, embasado nos fundamentos de que a apresentação de ADA é dispensável para que seja considerada dedutível as áreas de preservação permanente; que o ADA protocolizado em 04/01/2001 (fls. 34 e 495) e o laudo técnico acostado aos autos comprovam a existência das áreas de preservação permanente no mesmo patamar na qual foram declaradas pelo contribuinte; que, “conforme a descrição feita no Laudo Técnico de Avaliação, o imóvel parece se adequar ao comando legal descrito no art. 2º da Lei nº 4.771/1965” e que a área do Pantanal Mato-Grossense se enquadra como Área de Preservação Permanente, o paradigma, mesmo diante de todos esses elementos fáticos e jurídicos decidiu de modo diverso.

Para o paradigma, as áreas descritas no laudo não se subsumem ao disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 4.771/65, razão pela qual

não podem ser enquadradas como áreas de preservação permanente. Após contextualizar a questão controvertida como matéria de direito, concluiu: “A literalidade do art. 2º e 3º da Lei nº 4.771/65 é de clareza hialina, ao incluir como APP apenas a vegetação. Desta feita, entendendo que a área de 19.138,48 ha não deve ser considerada como APP, uma vez que os referidos acidentes geográficos não estão previstos no art. 2º e 3º da Lei nº 4.771/65”.

2) Valor da terra nua:

O acórdão recorrido concluiu por aceitar o Laudo Técnico de Avaliação apresentado pelo contribuinte, por entender que os vícios apontados pela fiscalização e pela DRJ de origem não teria o condão de ocasionar a rejeição do documento.

Por outro lado, os paradigmas concluíram que o laudo técnico não poderia ser aceito, justamente por consignar um valor de VTN que não se refere a propriedades rurais do município aonde se encontra o imóvel do recorrente. Ou seja, para os paradigmas o Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte não atendeu aos requisitos da norma (§ 1º do art. 14 da Lei nº 9.393/96 c/c artigo 12 da Lei nº 8.629/93 e NBR 146353/2004 da ABNT).

Contribuinte apresentou contrarrazões cujo conteúdo se limita a contradizer aspectos relacionados com a primeira divergência. Pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual, ratificando o despacho de fls. 279/284 dele conhecido.

A primeira divergência devolve a este Colegiado a discussão acerca do direito do contribuinte em afastar a tributação de parte da área declarada como de preservação permanente, mas precisamente sobre a área de 19.138,48ha. E sobre este tema a Recorrente fundamenta suas razões em dois pontos: indispensabilidade do ADA e não abrangência das áreas declaradas na delimitação de APP trazida pelos 2º e 3º da Lei nº 4.771/65.

Quanto a exigência de apresentação do ADA, compartilho do mesmo entendimento do acórdão recorrido.

No Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, os requisitos para aplicação da exoneração estão previstos no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

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;

(...)

Sabe-se que o ITR, previsto no art. 153, VI da Constituição Federal e no art. 29 do CTN, é imposto de apuração anual que possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana de município, em 1º de janeiro de cada ano.

Analisando as características da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei nº 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do imposto, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se 'compensar' aqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam ainda mais onerados pela incidência de um tributo.

As áreas caracterizadas como de preservação permanente e de reserva legal diante das limitações que lhe são impostas, por expressa determinação legal são excluídas do cálculo do VTN – Valor da Terra Nua, montante utilizado para a obtenção da base de cálculo do ITR. Por essa razão, no entendimento desta Relatora, o inciso II acima citado ao conceituar “área tributável” não prevê uma isenção, ele nos traz na verdade uma hipótese de não-incidência do ITR.

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei nº 4.771/65. Na parte que nos interessa, as características da Área de Preservação Permanente estavam descritas, no art. 2º (com redação dada pela Lei nº 7.803/89) e 16 (com redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) do Código Florestal de 1965:

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de outro qualquer curso d'água, em faixa marginal cuja largura mínima será:

I - de 5 (cinco) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura:

2 - igual à metade da largura dos cursos que meçam de 10 (dez) a 200 (duzentos) metros de distancia entre as margens;

3 - de 100 (cem) metros para todos os cursos cuja largura seja superior a 200 (duzentos) metros.

1. de 30 (trinta) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura

2. de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3. de 100 (cem) metros para os cursos d'água que meçam entre 50 (cinquenta) e 100 (cem) metros de largura;

4. de 150 (cento e cinquenta) metros para os cursos d'água que possuam entre 100 (cem) e 200 (duzentos) metros de largura; igual à distância entre as margens para os cursos d'água com largura superior a 200 (duzentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, mesmo nos chamados "olhos d'água", seja qual for a sua situação topográfica;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos taboleiros ou chapadas;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, nos campos naturais ou artificiais, as florestas nativas e as vegetações campestres.

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

i) nas áreas metropolitanas definidas em lei.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;

d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;

e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;

f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;

g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;

h) a assegurar condições de bem-estar público.

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

Da interpretação conjunta dos dispositivos citados, entendo que em relação a **Área de Preservação Permanente**, salvo as hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 4.771/65 as quais requerem declaração do Poder Público para sua caracterização, nos demais casos estando área pleiteada localizada nos espaços selecionados pelo legislador, caracterizada estava - *pelo só efeito da lei*, sem necessidade de cumprimento de qualquer outro requisito - uma APP.

Ocorre que, em que pese a clareza da norma, a discussão quanto a necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente é polêmica, isso porque trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF nº 67/97. Nem a Lei nº 9.393/96, nem a Lei nº 4.771/65 exigiam o ADA para fins constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

Por tal razão, após amplo debate conclui-se que para os fatos geradores ocorridos até o ano de 2000, era dispensável a apresentação do ADA, conclusão que pode ser ilustrada pela seguinte ementa do STJ :

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ISENÇÃO. EXIGÊNCIA CONTIDA NA IN SRF Nº 67/97. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. De acordo com a jurisprudência do STJ, é prescindível a apresentação do ADA - Ato Declaratório Ambiental para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN nº 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei nº 9.393/96 e da Lei 4.771/65.

3. Na hipótese, discute-se a exigibilidade de tributo declarado em 1997, isto é, antes da entrada em vigor da Lei 10.165/00, que acrescentou o § 1º ao art. 17-O da Lei 6.938/81. Logo, é evidente que esse dispositivo não incide na espécie, assim como também não há necessidade de se examinar a aplicabilidade do art. 106, I, do CTN, em virtude da nova redação atribuída ao § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 pela MP nº 2.166-67/01.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1.283.326/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 8/11/2011, DJe 22/11/2011.)

Tal entendimento fundamenta-se na regra de que a norma jurídica que regulamenta o conteúdo de uma lei é veículo secundário e infralegal e, portanto, seu conteúdo e alcance deve se restringir aos comandos impostos pela lei em função da qual foi expedida. Neste sentido uma instrução normativa não poderia prever condição não exigida pela norma originária, mormente quando tal condição dependia de manifestação de órgão cuja atuação não se vinculava com o objetivo da norma - desoneração tributária.

Tal discussão assume um novo viés com a criação do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Em 29.01.2000 foi editada a Lei nº 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei nº 6.938/81, nesta oportunidade, por meio do §1º, o legislador expressamente previu que a utilização do ADA para efeito de redução do valor do ITR era opcional. Ocorre que tal previsão não produziu efeitos, pois antes mesmo da ocorrência de um novo fato gerador do ITR o referido artigo foi radicalmente modificado pela Lei nº 10.165, publicada em 27 de dezembro de 2000, a qual tornou o ADA instrumento obrigatório para fins de ITR:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA.(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 2º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do IBAMA.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais). (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 4º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Diante desta alteração normativa discute-se agora se lei posterior teria o condão de condicionar a aplicação de norma específica de não incidência tributária à realização de dever extra fiscal. Se diz extra fiscal porque como conceituado pelo próprio órgão o ADA nada mais é que um documento de cadastro das áreas do imóvel junto ao IBAMA.

Destaca-se: a função do ADA é apenas informar ao IBAMA a existência de área de interesse ambiental em propriedade, posse ou domínio de particular área essa

reconhecida seja pela própria lei - no caso de APP, ou por meio da averbação - no caso da ARL. É documento meramente informativo de uma área já existente, ou seja, o ADA não é requisito para constituição de áreas não consideradas pelo legislador quando da delimitação do fato gerador do ITR.

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96 e o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, antinomia que deve ser solucionada pela aplicação do critério da especialidade, devendo prevalecer neste sentido a norma que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, qual a Lei nº 9.393/96.

É por essa razão que compartilho do entendimento de que o ADA não tem reflexos sobre a regra matriz de incidência do ITR, a ausência de documento informativo ou sua apresentação intempestiva não pode gerar como efeito a desconsideração de área reconhecidamente classificada como não tributada pelo legislador.

É importante mencionar que o Poder Judiciário, mesmo que com base em fundamentação diversa, por meio do Superior Tribunal de Justiça tem firmado jurisprudência no sentido de que o ADA nunca foi, mesmo com a criação do art. 17-O, requisito para desoneração do ITR, desoneração essa entendida pelos Ministros como isenção.

Essa orientação do STJ foi reconhecida pela própria Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016 que atualizou o Item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer prevista no art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016. Pela relevância, peço vênha para transcrever parte do parecer:

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente (NOVO)

** Data da alteração da redação do resumo e da Observação 1, bem como da inclusão da Observação 2: 05/09/2016*

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

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

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

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

PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016***Documento público.***

Averbação e prova da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente. Natureza jurídica do registro. Ato Declaratório Ambiental. Isenção do Imposto Territorial Rural. Item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 10, II, “a”, e § 7º da Lei nº 9.393, de 1996. Lei nº 12.651, de 2012. Lei 10.165, de 2000.

(...)

II.1 Exame da jurisprudência sobre o questionamento feito à luz da legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 - que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000 - e à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal

(...)

12. Após as considerações acima, restam incontroversas, no âmbito da Corte de Justiça, à luz da legislação aplicável ao questionamento, as posições abaixo:

(i) é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo aquela, para fins tributários, eficácia constitutiva;

(ii) a prova da averbação da reserva legal não é condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

(iii) é desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois tal área se localiza a olho nu; e

(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR.

(...)

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal.

(...)

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp nº 587.429/AL, senão vejamos:

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp nº 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...]

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP.2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR.

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art.10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

(...)

Por fim, quanto a este ponto, vale ressaltar que embora o acórdão da DRJ e também o acórdão recorrido tenham enfrentado a matéria da necessidade de apresentação do ADA para fins de caracterização da não incidência do imposto, fato é que em nenhum momento Fiscalização se utiliza desta fundamentação para glosar os valores, muito pelo contrário. Consultado quadro "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO", juntado às fls. 418, notamos que parte da área de APP e a totalidade da área declarada como de Reserva legal foram mantidas pelo Fiscal:

Distribuição da Área do Imóvel Rural

	Declarado	Apurado
01. Área Total do Imóvel	45.173,8	45.173,8
02. Área de Preservação Permanente	19.915,5	777,02
03. Área de Reserva Legal	9.034,8	9.034,8
04. Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	0,0	0,0
05. Áreas de Interesse Ecológico	0,0	0,0
06. Área de Servidão Florestal	0,0	0,0
07. Área Tributável (01 - 02 - 03 - 04 - 05 - 06)	16.223,5	35.362,0
08. Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	30,0	30,0
09. Área Aproveitável (07 - 08)	16.193,5	35.332,0

Portanto, seja pelas razões de mérito acima exposta ou, e principalmente, pelo fato de tal aspecto ter sido relevado pelo próprio lançamento, deve-se afastar como motivo para a glosa da área de APP a ausência de apresentação do ADA.

Resta-nos então inferir se as áreas declaradas e apontados pelo laudo técnico estão abrangidas pelo conceito de área de preservação permanente trazida pelos então vigentes artigos 2º e 3º da Lei nº 4.771/65. E aqui adotando como razões de decidir os fundamentos do acórdão recorrido, ressaltando que também no acórdão 2101-002.636, indicado pelo própria Recorrente como paradigma, foi mantida a APP declarada pelo Contribuinte.

Conforme destacado pelo Relator o laudo juntado às fls. 517/518, aponta:

"1. Áreas de preservação permanente existentes numa faixa de 30.00 metros de cada lado dos cursos d'água (Córrego Boné, Córrego Touro Morto, Córrego Latrina e Cabeceiras sem denominação) existentes dentro da propriedade e numa faixa de 100.00 metros existente ao longo do Rio Aquidauana (largura do Rio varia de 100.00 a 140.00 metros):

Área considerada (01): 777,02 hectares.

2. Áreas de preservação permanente existentes ao redor de nascentes ou olho d'água ainda que intermitentes com raio mínimo de 50.00 metros e ao redor de lagoas (permanentes e sazonais), corixos e vazante.

As áreas de preservação permanente considerada abrange nascentes intermitentes, lagoas e principalmente área de vazantes, que são áreas úmidas que recebem grande quantidade de água e que está próxima ao Rio Aquidauana (está definida na planta de uso do solo parte integrante deste laudo técnico).

Dessa forma essas áreas consideradas de preservação permanente não estão cercadas pois economicamente ou operacionalmente se torna inviável devido a extensão da área.

A área considerada de preservação permanente está localizada no Pantanal baixo com áreas permanentemente alagadas e que está próxima ao Rio Aquidauana.

Área considerada (02): 19.138,48 hectares.

Dê acordo com o artigo 2º da Lei 4.771/65 (redação dada pela Lei 7.803/89) as áreas de preservação permanente existente e consideradas (01+02) para o imóvel é de 19.915.50 hectares."

Ora, da leitura da descrição feita pelo profissional competente responsável pela emissão do laudo, entendo que as áreas podem sim ser classificar como de preservação permanente nos exatos moldes em que delimitado pelo art. 2º da Lei nº 4.771/65 já transcrito no início deste voto.

Quanto a segunda divergência, validade do laudo de avaliação técnica para fins de fixação do VTN, também não merece reparos o acórdão.

Sabe-se que nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/96 tem a autoridade fiscal a faculdade de arbitrar a base de cálculo do imposto sempre em que restar caracterizada a subavaliação do valor declarado pelo Contribuinte. Assim, não se discute ser plenamente possível o arbitramento da base de cálculo do imposto pelo órgão fazendário competente sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os esclarecimentos, as declarações, os documentos ou os recolhimentos prestados, expedidos ou efetuados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, fato não verificado no presente caso.

O próprio princípio da verdade material inerente às demandas administrativas nos impõe a concluir que o procedimento de arbitramento é realmente a última solução para o cálculo de um tributo, devendo ser adotado apenas depois de esgotados todos os outros meios de provas legais, quando não é possível, de maneira alguma, conhecer, ao menos aproximadamente, a efetiva realidade arbitrada.

Neste contexto, entendo que a motivação suscitada pela Fiscalização para invalidar o laudo de avaliação, qual seja, violação as regras da ABNT que exigem um mínimo de cinco dados de mercado efetivamente utilizados (uma vez que dos sete apontados apenas três foram aceitos), não é suficiente para descaracterizar a base de cálculo apurada pelo Contribuinte justificando um arbitramento com base no SIPT.

Assim, e considerando que se trata de recurso interposto pela Fazenda Nacional, mantenho da decisão recorrida que fixou o VTN em R\$ 449,43/ha.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, nego provimento ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Divergi da i. Relatora quanto ao mérito. Inicialmente, quanto à (des)necessidade do ADA para fins de benefício da não-incidência do ITR relativamente a Áreas de Preservação Permanente – APP, pelas razões a seguir expostas.

A partir da alteração do art. 17-0, § 1º, da Lei nº 6.938, de 1.981, introduzida pela Lei nº 10.165, de 2000, tornou-se obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), como condição para o gozo do redução do valor do ITR em relação a áreas de interesse ambiental.

Confira-se a nova redação do dispositivo:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental ADA, deverão recolher ao Ibama a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000).

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA (incluído pela Lei nº 10.165, de 2000).

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

O Ato Declaratório Ambiental é o instrumento por meio do qual o Contribuinte informa ao Poder Público, no caso o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais - IBAMA, órgão responsável pela fiscalização das áreas ambientais, a existência, o tipo e as condições dessas áreas. Não se trata, portanto, de exigência descabida. Ao contrário, é providência necessária e sobejamente justificável.

Se o contribuinte informa na DITR a existência de Área de Preservação Permanente - APP terá o dever de comprovar a efetiva existência dessas áreas e dentre esses comprovantes está a informação ao órgão de fiscalização da existência da área, e o instrumento próprio para isso é o Ato Declaratório Ambiental - ADA.

A jurisprudência deste e. Conselho, inclusive, já flexibilizou essa exigência ao admitir a apresentação do ADA antes da ação fiscal, mesmo que posterior ao exercício a que se refere o tributo.

Essa é a posição predominante nesta Turma, à qual me filio. Cite-se, como exemplo, o Acórdão nº 9202-007.172, proferido na sessão de 30/08/2018, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, a saber:

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). GLOSA. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). EXIGÊNCIA LEGAL.

A partir do exercício de 2001, a falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) inviabiliza a fruição do benefício da exclusão da Área de Preservação Permanente (APP), da tributação do ITR.

Entendo, portanto, imprescindível a apresentação do ADA antes do início da ação fiscal para que o Contribuinte faça jus ao benefício da redução do imposto em relação a essa área. No caso, como visto, não foi apresentada a referida declaração.

Embora essa condição seja suficiente para o provimento do recurso da Fazenda Nacional e o consequente restabelecimento da exigência, também entendo que não se se cuida, neste caso, de Área de Preservação Permanente - APP.

A Lei nº 4.771, de 1.965, na redação vigente à época do fato gerador, assim definia a APP:

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de outro qualquer curso d'água, em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 5 (cinco) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - igual à metade da largura dos cursos que meçam de 10 (dez) a 200 (duzentos) metros de distancia entre as margens;

3 - de 100 (cem) metros para todos os cursos cuja largura seja superior a 200 (duzentos) metros.

1. de 30 (trinta) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura;

2. de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3. de 100 (cem) metros para os cursos d'água que meçam entre 50 (cinquenta) e 100 (cem) metros de largura;

4. de 150 (cento e cinquenta) metros para os cursos d'água que possuam entre 100 (cem) e 200 (duzentos) metros de largura; igual à distância entre as margens para os cursos d'água com largura superior a 200 (duzentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, mesmo nos chamados "olhos d'água", seja qual for a sua situação topográfica;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos taboleiros ou chapadas;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, nos campos naturais ou artificiais, as florestas nativas e as vegetações campestres.

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

i) nas áreas metropolitanas definidas em lei.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;

d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;

e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;

f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;

g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;

h) a assegurar condições de bem-estar público.

Como se vê, as áreas supostamente alagadas, como as do Pantanal não figuram entre as hipótese de definição de APP. O próprio contribuinte, em suas contrarrazões admite esse fato, ao pretender que tais áreas se enquadram nas hipóteses do art. 10, II, “b” e “c” da Lei nº 9.393, de 1996. Ora, o referido dispositivo não trata de Área de Preservação Permanente, mas de outra hipótese legal de exclusão de tributação. Vejamos:

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.

[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

[...]

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

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

Ocorre que, em ambos os casos referidos nas alíneas “b” e “c”, se exige que a área em questão seja declarada de interesse ecológico por ato do órgão competente, federal ou estadual, porém não consta dos autos tal declaração.

Não há que se confundir Área de Preservação Permanente, conceito legal, definido objetivamente, como outras áreas ecológicas. Como vimos, as áreas em questão não se enquadram no conceito de APP, e também não se enquadram nas hipóteses das alíneas “b” e “c”, do inciso II, do art. 10, da Lei nº 9.393, de 1996, pela ausência de declaração como tal por órgão competente.

Também divergi da relatora quanto ao Valor da Terra Nua (VTN), mais especificamente quanto à validade do laudo.

O laudo é meio de prova; não é a prova em si. Como tal deve sempre ser submetida ao crivo daquele a quem compete apreciar os fatos, no caso, a autoridade administrativa, lançadora e julgadora.

Ora, um laudo não é uma mera opinião; como meio de prova, é um documento técnico que deve se submeter a critérios que lhe confirmem credibilidade. E a ABNT é o órgão a quem compete definir parâmetros técnicos de aceitabilidade de determinadas práticas. Portanto, se um laudo não foi feito de acordo com esses parâmetros, nada mais apropriado do que lhe recusar a validade como meio de prova.

Por outro lado, penso que cabe ao julgador administrativo avaliar a legalidade do lançamento, e não expressar qual deveria ser o comportamento mais ou menos adequado da autoridade administrativa; de dizer como a autoridade administrativa deveria agir. Daí a pergunta: ao rejeitar o laudo, por estar em desacordo com a norma da ABNT a autoridade lançadora incorreu em ilegalidade? Penso que não. A autoridade administrativa rejeitou a validade do laudo porque a este faltava um requisito fundamental; a quantidade mínima de amostras que a norma da ABNT considera suficiente para conferir credibilidade a sua conclusões.

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

