



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

Processo nº 10183.004730/2007-17
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.623 – 2ª Turma
Sessão de 24 de novembro de 2016
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HENRIQUE DUARTE PRATA

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

A partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão, o ADA foi apresentado em 21/09/98, assim antes do início da ação fiscal, ocorrido em 12/06/07. Assim, cumprido o requisito, possível a exclusão da área de APP da base de cálculo do ITR .

ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DATA DO FATO GERADOR.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a área de Reserva Legal deve estar averbada no Registro de Imóveis competente até a data do fato gerador. No caso de posse do imóvel sem a respectiva propriedade, o Termo de Ajustamento de Conduta (TAC), firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente e contendo,

no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, é instrumento hábil a suprir tal averbação, consoante art. 12 §2º. do Decreto no. 4.382, de 2002.

Hipótese em que o requisito do TAC restou cumprido quanto à área pleiteada, exclusivamente para o exercício de 2005.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso. E, no mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para restabelecer o auto de infração apenas quanto à ARL - Área de Reserva Legal dos exercícios de 2003 e 2004, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Julgamento iniciado em 10/2016 e concluído dia 24/11/2016 no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2102-01.704, prolatado pela 2ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª Seção deste Conselho, na sessão plenária de 30 de novembro de 2011 (e-fls. 236 a 247). Ali, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

*ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA
INTEMPESTIVO.*

Comprovada a existência da área de preservação permanente, o ADA intempestivo, por si só, não é condição suficiente para impedir o contribuinte de usufruir o benefício fiscal no âmbito do ITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL RURAL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ. AVERBAÇÃO ATÉ O MOMENTO ANTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NECESSIDADE.

O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis - CRI é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada. Ainda, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas), poderá averbar no CRI a área de reserva legal, podendo fruir da benesse tributária. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início da ação fiscal.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. POSSE. TERMO DE AJUSTAMENTO DE CONDUTA. Na posse, admite-se em lugar da averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, o Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo, e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). EXCLUSÕES.

Para fins de cálculo do ITR, considera-se 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; e d) florestas plantadas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Decisão: por maioria de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso, para reconhecer uma área de preservação permanente de 60,0 ha e a uma área de reserva legal de 7.195,4 ha. Vencida a Conselheira Núbia Matos Moura (relatora) que dava provimento em menor extensão, para, em relação à área de reserva legal, somente reconhecê-la para o exercício 2005. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Enviados os autos à Fazenda Nacional em 29/02/2012 (e-fl. 248), para fins de ciência, esta apresentou, em 26/03/12 (e-fl. 266), Recurso Especial (e-fls. 249 a 265 e anexos), com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da proposição do pleito recursal.

Contém o pleito da recorrente alegações de divergência interpretativa quanto a duas diferentes matérias, ambas tendo sido admitidas conforme exame de admissibilidade de e-fls. 281 a 284, a saber:

a) TEMPESTIVIDADE DO ADA PARA FINS DE ISENÇÃO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP) E ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA:

Quanto à esta primeira matéria, alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 1ª. Turma Especial do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 391-00.037, prolatado em 21 de outubro de 2008, e, ainda, em relação ao decidido pela 2ª. Câmara daquele Conselho através do Acórdão 302-39.244, prolatado em 03 de maio de 2008, de ementas e decisões a seguir transcritas.

Acórdão 391-00.037

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO. ADA INTEMPESTIVO.

O contribuinte não logrou comprovar a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental - ADA junto ao Ibama ou órgão conveniado, em razão do que restam não comprovadas as áreas declaradas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada para fins de exclusão da área tributável, nos termos da legislação aplicável. A averbação à margem da matrícula do imóvel não supre a exigência legal de apresentação tempestiva do ADA.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Não caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator

Acórdão 302-39.244

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.
COMPROVAÇÃO/RESERVA LEGAL**

Para que as Áreas de Utilização Limitada/Reserva Legal estejam isentas do ITR, é preciso que as mesmas estejam perfeitamente identificadas por documentos idôneos e que assim sejam reconhecidas pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental - ADA, ou que o contribuinte comprove ter requerido o referido ato. Aqueles órgãos, em tempo hábil, fazendo-se, também, necessária, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Decisão: por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas pela recorrente e no mérito por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, relator, Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro que davam provimento parcial ao recurso para excluir a Área de preservação permanente. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim.

Em linhas gerais, argumenta a recorrente em sua demanda, quanto à matéria que:

a.1) Nos presentes autos, da análise das alegações e da documentação apresentadas pelo contribuinte, confirma-se o não cumprimento da exigência da apresentação tempestiva de ADA perante o IBAMA ou órgão conveniado, relativamente ao ITR dos exercícios de 2003 a 2005;

a.2) Cita a recorrente o estabelecido no art. 10, inciso II da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, defendendo que o mesmo estabelece concessão de benefício fiscal e, assim, deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 do CTN. Defende que, para efeito da exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da incidência do

ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente da área como tal, protocolizando o ADA no IBAMA ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração. Cita que tal obrigatoriedade foi respaldada pelas Instruções Normativas SRF nºs. 43/97, com redação dada pela IN SRF nº. 67/97, 73/2000, 60/2001 e 256/2002, Manual de Perguntas do ITR/2002 e art. 10 do Decreto nº. 4.382, de 19 de setembro de 2002, bem como Solução de Consulta COSIT nº. 12, de 21 de maio de 2003;

a.3) Ressalta que a exigência do ADA não caracteriza obrigação acessória, visto que a sua exigência não está vinculada ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, nem se converte, caso não apresentado ou não requerido a tempo, em penalidade pecuniária, definida no art. 113, § § 2º. e 3º., da Lei nº. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Ou seja: a ausência do ADA não enseja multa regulamentar, o que ocorreria caso se tratasse de obrigação acessória, mas sim incidência do imposto;

a.4) Entende como inteiramente equivocado o entendimento, no sentido de que não existe mais a exigência de prazo para apresentação do requerimento para emissão do ADA, em virtude do disposto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, incluído pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, uma vez que:

"(...) O que não é exigido do declarante é a prévia comprovação das informações prestadas. Assim, o contribuinte preenche os dados relativos às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, apura e recolhe o imposto devido, e apresenta a sua DITR, sem que lhe seja exigida qualquer comprovação naquele momento. No entanto, caso solicitado pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte deverá apresentar as provas das situações utilizadas para dispensar o pagamento do tributo."

a.5) Ressalta que a mesma obrigatoriedade para a não incidência tributária, foi posteriormente instituída, agora através de dispositivo legal (art. 17-O da Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, com redação dada pelo art. 1º. da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000);

a.6) Registra que obrigatoriedade da apresentação do ADA, não representa qualquer violação de direito ou do princípio da legalidade. Antes, pelo contrário, a exigência alinha-se com a norma que consagrou o benefício tributário (art. 10, § 1º, II, da Lei nº 9.393, de 1996), apontando os meios para a comprovação da existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada. Se trata, em seu entendimento, de norma amplamente favorável ao contribuinte do ITR, que, na hipótese de sua ausência, estaria sujeito a meios de prova notadamente mais complexos e dispendiosos, como, por exemplo, os laudos técnicos elaborados por peritos, permitido, porém a autoridade pública, verificar se as áreas excluídas da incidência do ITR o foram cumprindo as exigências previstas na legislação;

a.7) Registra, por fim, que, no presente processo, não se discute a materialidade, ou seja, a existência efetiva das áreas de preservação permanente e de reserva legal (utilização limitada). O que se busca é o cumprimento de uma obrigação prevista na legislação, referente à área de que se trata, para fins de exclusão da tributação. No caso concreto, o contribuinte apresentou intempestivamente o ADA, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização das áreas de preservação permanente e de reserva legal.

b) Quanto á averbação da área de reserva legal/utilização limitada:

Quanto a esta segunda matéria, alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 2ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 302-36.585, prolatado em 02 de dezembro de 2004, e, ainda, em relação ao decidido pelo mesmo Colegiado através do Acórdão 302-38.382, prolatado em 24 de janeiro de 2007, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 302-36.585

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. A área de reserva legal somente será considerada para efeito de exclusão tributada e aproveitável do imóvel rural quando devidamente averbada à margem da inscrição de matrícula do referido imóvel, junto ao Registro de Imóveis competente, em data anterior à da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos da legislação pertinente. Nos casos de "posse", o Termo de Compromisso de Averbação e Preservação de Florestas, celebrado com órgão ambiental estadual, substitui a averbação daquela área, nos termos supra-indicados, sujeitando-se, contudo, ao mesmo limite temporal da referida averbação.

JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA - SELIC. O cálculo dos juros e mora com base na taxa SELIC está expressamente previsto no parágrafo 3º, do artigo 61, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que os mesmos incidem sobre todos os créditos tributários vencidos e não pagos.

MULTA DE OFÍCIO. O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a aplicação de multa de ofício nos casos em que o contribuinte não cumpre a obrigação tributária espontaneamente, tendo a mesma função punitiva.

NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Decisão: pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, relator, Luis Antonio Flora, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Paulo Roberto Cucco Antunes que davam provimento. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto.

Acórdão 302-38.382

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1998

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE .Não há previsão legal para exigência do ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL-

ADA como condição para exclusão dessa área de tributação pelo ITR. A obrigatoriedade de apresentação do ADA teve vigência a partir do exercício de 2001, inteligência do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, na redação do art. 1º da Lei nº 10.165/2000. O reconhecimento comprova-se por meio de laudo técnico e outras provas documentais.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. A área de reserva legal somente será considerada para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel rural quando devidamente averbada à margem da inscrição de matrícula do referido imóvel, junto ao Registro de Imóveis competente, em data anterior à da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos da legislação pertinente.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Decisão: Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora que davam provimento.

Quanto ao tema:

b.1) Ressalta estar esta obrigação prevista originariamente em lei, mais especificamente, inicialmente, no §2º. do art. 16 da Lei nº. 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal), com alterações introduzidas pela Lei nº. 7.803, de 18 de julho de 1989 e que foi mantida no § 8º. do mesmo artigo, quando de sua alteração de redação pela MP nº. 2.166-67, de 2001. Assim, ao se reportar a essa lei ambiental, a Lei nº 9.393, de 1.996 está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de reserva legal ao cumprimento dessa exigência – averbação à margem da matrícula do imóvel. Além disso, tal exigência foi expressamente inserida no art. 10, § 4º, inciso I, da IN SRF nº. 43/97, com redação dada pelo art. 1º, inciso II, da IN SRF nº 67/97;

b.2) Entende, assim, que as áreas de utilização limitada/Reserva Legal deveriam, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, ter sua averbação realizada até a data de ocorrência do fato gerador do ITR do correspondente exercício (*in casu*, 01/01/2003, 01/01/2004 e 01/01/2005), consoante estabelecido, inclusive, pelo §1º. do art. 12 do Decreto nº. 4.382 de 19 de setembro de 2002. Ressalta que, mesmo que ainda que se considere suficiente o Termo de Ajustamento de Conduta firmado junto ao FEMA em 29/09/2004 para fins de averbação da área de reserva legal, apenas o exercício de 2005 deveria ser retificado nos termos do voto vencido e não retroagir para os exercícios anteriores como fez a Turma Julgadora;

b.3) Ressalta que a delimitação do prazo para o cumprimento da obrigação ora tratada atua em consonância com a intenção perseguida pelo legislador, que é a de garantir, por meio da averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel, que a referida área será devidamente conservada, dando maiores garantias à preservação de uma área necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, conservação e reabilitação dos sistemas ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e à proteção de fauna e flora nativas;

Assim, em se admitindo a hipótese de o contribuinte poder apresentar a DITR, por seguidos exercícios, suprimindo áreas da tributação, com a alternativa de providenciar o cumprimento da exigência de averbação em cartório a qualquer tempo, nenhum efeito resultaria da medida de incentivo à conservação do meio ambiente, pois o proprietário da terra usaria o benefício da isenção fiscal e o Poder Público não teria qualquer garantia, o que não ocorre quando da existência da averbação tempestiva da área no registro de imóveis;

b.5) Ressalta o supedâneo legal para realização do presente lançamento complementar, realizado com fulcro no art. 14 da Lei nº. 9.393, de 1996 e §7º. do art. 10 do mesmo diploma, com redação dada pela MP nº. 2.166, de 2001, destacando que a cobrança do imposto correspondente à área averbada intempestivamente não pode ser entendida como uma “sanção”.

Na realidade, entende a recorrente que o que houve foi a exigência do imposto apurado pela fiscalização, em relação às áreas declaradas como de preservação permanente e utilização limitada/reserva legal, indevidamente excluídas do ITR, nos termos da legislação citada anteriormente, devendo assim ser mantida a tributação

Requer, assim, que seja conhecido e provido o presente recurso para que seja reformada a decisão recorrida na parte em que desfavorável à Fazenda Nacional mantendo-se a glosa quanto à área da preservação permanente pela entrega intempestiva do ADA e também quanto à área de reserva legal, pela falta de averbação junto ao Registro de Imóveis competente em data anterior ao fato gerador.

Cientificado o contribuinte em 30/07/2014 (vide despacho de e-fl. 388), este apresentou, na mesma data:

a) Recurso Especial de sua iniciativa de e-fls. 336 a 346 e anexos que teve sua admissibilidade negada, consoante despachos de e-fls. 389 a 394;

b) Contrarrazões de e-fls. 303 a 316, onde:

b.1) Entende não ter restado comprovada a divergência jurisprudencial para a primeira matéria admitida, por se tratarem nos paradigmas de situações diversas, uma vez que: 1) No primeiro paradigma (Acórdão 391-00.037), o contribuinte somente teria apresentado o ADA na fase recursal, tendo assim ocorrido o instituto da preclusão, sendo que a análise de necessidade de apresentação do ADA teria se dado exclusivamente sob o enfoque de argumentação do contribuinte; 2) Quanto ao segundo paradigma (Acórdão 302-39.244), ressalta que o voto vencedor daquele *decisum* fundamentou-se na necessidade de comprovação do contribuinte ter requerido o referido ato àqueles órgãos em tempo hábil (protocolo), sendo que, no caso, o ADA foi protocolizado junto ao IBAMA em 21/09/1998, assim, muito antes da ocorrência dos fatos geradores ou da própria fiscalização.

b.2) Quanto à segunda matéria admitida, entende que ambos os paradigmas (Acórdãos 302-36.585 e 302-38.382) não tem situações idênticas com o recorrido, por " (...) se tratarem de situação em que o contribuinte detinha a propriedade da reserva legal e não efetivou a averbação junto ao Cartório de Registro de Imóveis.";

b.3) Quanto ao mérito, cita que inicialmente, conforme art. 10, inciso II, alínea "a" da Lei no. 9.393, de 1996 é incontroverso que as áreas de preservação permanente e reserva legal não integram a base de cálculo do ITR, entendendo que o ADA juntado aos autos

no momento da apresentação da impugnação, protocolizado em 21/09/1998, conforme fls. 180/181, tem o condão de validar a área de preservação permanente, visto que anterior aos fatos geradores em questão e ao início da ação fiscal.

b.4) Quanto à área de reserva legal, defende que a celebração do termo de ajustamento de conduta satisfaz o requisito documental para seu aproveitamento, consoante art. 12 do Decreto nº. 4.382, de 2002. Defende que tal termo tem caráter meramente declaratório, uma vez que já reconhece área já anteriormente existente, possuindo assim efeito *ex-tunc*. No caso em questão, defende que embora o termo de ajustamento de conduta só tenha sido firmado em 2004, a área de Reserva Legal já existia nos exercícios anteriores, inclusive consoante laudos de fls. 33 a 85, citando novamente o §7º. do art. 10 da Lei nº. 9.393, de 1996.

Requer, assim, o não conhecimento do pleito fazendário e, caso seja o mesmo conhecido, lhe seja negado provimento mantendo-se o recorrido no que se refere à parte objeto de recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade e indicação de divergência, o recurso atende a estes requisitos de admissibilidade.

Quanto aos pontos levantados pelo contribuinte em sede de contrarrazões quanto à caracterização de divergência, verifico:

a) quanto à primeira matéria admitida (ADA/áreas de preservação permanente) : Caracterizada a divergência interpretativa, uma vez que enquanto o recorrido é nítido em afirmar, em sua ementa (e-fl. 236), que "(...) o ADA intempestivo, por si só, não é condição suficiente para impedir o contribuinte de usufruir o benefício fiscal no âmbito do ITR", tanto o primeiro como o segundo paradigma estabelecem a obrigatoriedade da protocolização tempestiva de requerimento do Ato Declaratório Ambiental como condição necessária a que se usufrua do benefício (vide fls. 06 a 08 do Acórdão nº. 391-00.037 e voto vencedor de fls. 09 a 12 do Acórdão nº. 302-39.244). A preclusão a que se refere o primeiro paradigma diz respeito a laudo apresentado naqueles autos e não ao ADA.

b) Quanto à segunda matéria (Reserva Legal): Aqui, o Acórdão 302-36.585 é expresso em estabelecer a equivalência entre o termo de ajustamento de conduta (no caso de posse sem propriedade do imóvel) e a averbação no Registro competente da área de utilização limitada (no caso de contribuinte proprietário) para fins de exclusão de área de utilização limitada da base de cálculo do ITR, inclusive quanto ao limite temporal aplicável, consoante sua ementa, verbis:

"(...)".

Nos casos de "posse", o Termo de Compromisso de Averbação e Preservação de Florestas, celebrado com órgão ambiental estadual, substitui a averbação daquela área, nos termos supra-indicados, sujeitando-se, contudo, ao mesmo limite temporal da referida averbação.

(...)"

Contrariamente ao afirmado pelo contribuinte em sede de contrarrazões, naquele primeiro paradigma se trata, sim, de situação onde o contribuinte não detinha a propriedade do imóvel. A partir de tal consideração, também caracterizada a divergência interpretativa, uma vez que no âmbito do paradigma se exigiu que tal requisito fosse cumprido até a data de ocorrência do fato gerador, enquanto no recorrido, se admitiu seu cumprimento até o início da ação fiscal (ou seja, caracterizada nesta seara a existência de divergentes critérios jurídicos).

Assim, conheço do recurso e passo à análise de mérito.

Para que todos possam firmar suas convicção quanto ao mérito recursal, destaco os seguintes elementos de interesse acostados aos autos:

- a) Início da ação fiscal: 12/06/2007 - e-fl. 23;
- b) Demonstrativo contemplando a glosa efetuada pela autoridade fiscal nas DITRs - e-fls. 04 a 06;
- c) ADA protocolizado em 21/09/1998 - e-fls. 180/183;
- d) Cópia de Termo de Ajustamento de Conduta, lavrado em 29/09/2004 - e-fl. 40 ;
- e) Laudo anexado pela autuada - e-fls. 33 a 100.

A análise será segregada nas duas matérias sob litígio, a saber, conforme se depreende do detalhamento da glosa efetuada em demonstrativo de e-fls. 04 a 06 e, ainda, das alegações constantes do pleito recursal: a) exclusão de áreas de preservação permanente (APP) e b) exclusão de áreas de Reserva Legal/utilização limitada.

a) Quanto à exclusão de áreas de preservação permanente (APP):

Acerca do tema, entendo que a fruição da redução da base de cálculo do ITR (possuidora, a meu ver de natureza isentiva), seja por áreas de preservação permanente ou de interesse ecológico, encontra um de seus requisitos legais claramente estabelecido, desde 2000, a partir do disposto no art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, em especial em seu *caput* e parágrafo 1º, com atual redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, *verbis*:

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)(...)o.

§ 1ª 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)(g.n.)

Ou seja, mandatório, para que se admita a redução da base tributável de áreas a título de Preservação Permanente ou de Interesse Ecológico, que constem as mesmas de ADA entregue ao IBAMA, desde o ITR/2001.

Trata-se aqui, note-se, de dispositivo legal específico, posterior à Lei nº. 9.393, de 1996, restando, assim, quando da instituição de tal requisito, plenamente respeitado o princípio da Reserva Legal. Note-se ser plenamente consistente a coexistência de tal obrigação com a vigência e aplicação da Lei nº. 9.393, de 1996, sem qualquer tipo de antinomia.

Ainda, de se rejeitar qualquer argumentação no sentido de revogação do dispositivo pelo §7º do art. 10 da Lei nº. 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória nº. 2.166-67/01. O que se estabelece ali é uma desnecessidade de comprovação prévia tão somente no momento da declaração (DITR), sendo perfeitamente factível, porém que, posteriormente, em sede de ação fiscal, sejam demandados elementos necessários à comprovação do constante na DITR do declarante e realizado o lançamento no caso de insuficientes elementos comprobatórios, a partir do expressamente disposto nos arts. 14 e 15 daquela mesma Lei nº. 9.393, de 1996.

Tal posicionamento encontra-se muito bem detalhado no âmbito do Acórdão CSRF 9202-003.620, de 04 de março de 2015, no qual funcionei como Redator *ad hoc* do voto vencedor em substituição ao redator do voto designado, Dr. Alexandre Naoki Nishioka, adotando assim aqui seus fundamentos a seguir como razões de decidir, *verbis*:

"(...)

Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei Federal nº. 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei nº. 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

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

Ora, de acordo com uma interpretação evolutiva do referido dispositivo legal, isto é, cotejando-se o texto aprovado quando da edição da Lei nº. 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei nº. 10.165/00, verifica-se que, para o fim específico da legislação tributária, passou-se a exigir a apresentação do ADA, como requisito inafastável para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela Lei nº. 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1º, II.

Assim, sendo certo que as normas que instituem isenções devem ser interpretadas de forma estrita, ainda que não se recorra somente ao seu aspecto literal, como se poderia entender de urna análise superficial do art. 111, do Código Tributário Nacional, fato é que, no que atine às regras tratadas como exclusão do crédito tributário pelo referido codex, a legislação não pode ser interpretada de maneira extensiva, de maneira que

não há como afastar a exigência do ADA para o fim específico de possibilitar a redução da base de cálculo do ITR.

(...)"

Atendo-se mais especificamente ao caso em questão, nota-se, ao compulsar os autos, que o referido requisito foi efetivamente cumprido pelo contribuinte em 21/09/98 (e-fl. 180), anteriormente aos fatos geradores ocorridos em 01/01/2003, 01/01/2004 e 01/01/2005, e também anteriormente ao início da ação fiscal, iniciada em 12/06/07 (e-fl. 23).

Ressalto, ainda, que à época dos fatos geradores, pela legislação ambiental, inexistia obrigatoriedade de entrega anual do ADA (vide Portaria IBAMA nº. 162, de 18 de dezembro de 1997, com a obrigação tendo sido instituída pela Instrução Normativa IBAMA nº. 76, de 31 de outubro de 2005). Ou seja, conforme muito bem salientado pela autoridade julgadora de 1ª instância, até o Exercício de 2005, a legislação tributária não obrigava a entrega do ADA ao Ibama anualmente. Assim, caso tivesse protocolado um ADA anteriormente o contribuinte somente estava obrigado a apresentar outro se houvesse alteração das áreas não-tributáveis do imóvel.

Assim, enfrenta-se agora a questão do momento da entrega efetuada pelo autuado, para fins de exclusão da área de APP da base de cálculo do ITR dos exercícios 2003, 2004 e 2005.

Com a devida vênia aos Conselheiros que adotam posicionamento diverso, entendo que o melhor posicionamento é, novamente em linha com o adotado no âmbito do mesmo Acórdão CSRF 9202-003.620, admitir a protocolização do Ato Declaratório Ambiental até o início da ação fiscal, com fulcro nos seguintes fundamentos:

"(..."

Feita esta observação, relativa, portanto, à obrigatoriedade de apresentação do ADA, cumpre mover à análise do prazo em que poderia o contribuinte protocolizar referida declaração no órgão competente.

No que toca a este aspecto específico, tenho para mim que é absolutamente relevante uma digressão a respeito da mens legis que norteou a alteração do texto do art. 17-O da Lei nº. 6.938/81.

Analisando-se, nesse passo, o real intento do legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação do ADA, pode-se inferir que a mudança de paradigma deveu-se a razões atinentes à efetividade da norma isencional, especialmente no que concerne à aferição do real cumprimento das normas ambientais pelo contribuinte, de maneira a permitir que este último possa usufruir da redução da base de cálculo do ITR.

Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi permitir uma efetiva fiscalização por parte da Receita Federal da preservação das áreas de reserva legal ou de preservação permanente, utilizando-se, para este fim específico, do poder de polícia atribuído ao IBAMA.

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária" (PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez-2004, p. 57) , no caso da norma isencional.

De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental lato senso, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a necessidade da obrigatória protocolização do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/00 a exigir, de forma obrigatória, a apresentação do ADA para o fim de permitir a redução da base de cálculo do ITR, declaração esta sujeita ao poder de polícia do IBAMA.

Tratando-se, portanto, da interpretação do dispositivo em comento, deve o aplicador do direito, neste conceito compreendido o julgador, analisar o conteúdo principiológico que norteia referido dispositivo legal, a fim de conferir-lhe o sentido que melhor se amolda aos objetivos legais.

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que, inclusive, data de setembro de 2002, (...).

(...)

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a desconconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim,

que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por Instrução Normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 17-O da Lei n.º 6.398/81.

Dentre os mecanismos de integração previstos pelo ordenamento jurídico, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que deve o aplicador recorrer à analogia, sendo referida opção vedada apenas no que toca à instituição de tributos não previstos em lei, o que, ressalte-se, não é o caso.

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato.

De fato, até o início da fiscalização em face do contribuinte, verifica-se que a entrega do ADA possibilitará a consideração, por parte da Receita Federal, da redução da base de cálculo do ITR, submetendo as declarações do contribuinte ao pálio do órgão ambiental competente e retirando referida aferição do âmbito da Receita Federal do Brasil. A entrega, portanto, ainda que intempestiva, muito embora pudesse ensejar a aplicação de uma multa específica, caso existisse referida norma sancionatória, seria equivalente à retificação das demais declarações relativas ao ITR, isto é, da DIAT e da DIAC, devendo, pois, ter o mesmo tratamento que estas últimas, em consonância com o que estatui o brocardo jurídico "ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio", isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.

À guisa do exposto, portanto, no que toca à entrega do ADA, tenho para mim que cumpre seu desiderato até o momento do início da fiscalização, a partir do qual a omissão do contribuinte ensejou a necessidade de fiscalização específica relativa ao recolhimento do ITR, o que implica nos custos administrativos inerentes a este fato.

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49/01, que assim dispõe, verbis:

"Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa."

De acordo com a interpretação que ora se sustenta, pois, é permitida a entrega do ADA, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.
(grifei)

(...)"

Repetindo-se uma vez mais que, no caso em questão, o ADA, contendo a área de preservação permanente glosada de 60,0 ha., foi entregue em 21/09/98 (e-fl. 180), é de se manter a exclusão deste montante da base de cálculo do ITR para os exercícios de 2003, 2004 e 2005.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda quanto a esta matéria, reconhecendo-se a área de 60,0 ha. como APP, passível de exclusão da base de cálculo do ITR/2003. ITR/2004 e ITR/2005, conforme já estabelecido pelo recorrido.

b) Quanto à área de utilização limitada/Reserva Legal:

Alinho-me aqui aos que entendem ser necessária a averbação da Reserva Legal junto ao Registro de Imóveis até a data do fato gerador, posicionamento, muito bem esclarecido por voto condutor de lavra da Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, no âmbito do Acórdão 2202-01.269, prolatado pela 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento deste CARF em 26 de julho de 2011, o qual adoto como razões de decidir, fundamentando meu entendimento acerca do tema, ressaltando que as menções ao art. 16, §8º. do Código Florestal são plenamente aplicáveis aqui, a partir do que dispunha o §2º. do mesmo artigo, em sua redação anterior, dada pela Lei nº. 7.803, de 1989, *verbis*:

(...)

Para fins de apuração do ITR, excluem-se, dentre outras, as áreas de reserva legal, conforme disposto 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.

Quanto ao prazo para o cumprimento dessa exigência específica, cabe lembrar que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme disposto no art. 144 do CTN, e que fato gerador do ITR o dia 1º de janeiro de cada ano (o art. 1º, caput, da Lei nº 9.393, de 1996). Dessa forma, conclui-se que a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel deve ser efetivada até a data do fato gerador da obrigação tributária, para fins de isenção do ITR correspondente.

(...)"

No caso em questão, o que existe é o Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) de e-fl. 40, instrumento que, em meu entendimento, nos casos onde o contribuinte detém a posse do imóvel e não sua propriedade, supre a averbação da referida área de Reserva Legal no competente Registro de Imóveis, averbação esta, que, note-se, tornar-se-ia exclusivamente possível ao proprietário da área. Sujeito porém tal termo de ajustamento ao mesmo limite temporal acima defendido, visto ser instrumento que possui mesma função para fins do tributo em questão que a referida averbação;

Tal interpretação é integralmente respaldada pelo art. 12, §2º. do Decreto no. 4382, de 2002, *verbis*.

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§ 1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

§ 2º Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, § 10, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, art. 1º). (grifei)

Assim, como o TAC de e-fl. 40 só foi lavrado em 29/09/2004, só restou atendido o requisito para fins de exclusão da Reserva Legal para o exercício de 2005 (fato gerador: 01/01/2005), sendo, assim, de se dar parcial provimento ao Recurso da Fazenda Nacional na matéria para se manter a glosa da Reserva Legal na forma efetuada pelo

lançamento para os exercícios de 2003 e 2004, permitida, porém, a exclusão de 7.195,4 ha. na base de cálculo do ITR/2005.

Quanto à necessidade de apresentação do ADA para fins de exclusão da área de Reserva Legal, entendo que a averbação da Reserva Legal, pública e de natureza constitutiva na forma acima defendida, supre a obrigatoriedade de apresentação do ADA, interpretando-se uma vez mais o dispositivo instituidor da obrigatoriedade sob a ótica teleológica de preservação das áreas de RL e fiscalização desta preservação, em linha com o já aqui esposado quando da análise das áreas de preservação permanente.

De se ressaltar, porém, a propósito, que entendo que se distinguem ambas as áreas (APP e Reserva Legal) quanto à natureza da averbação, uma vez que, note-se, no caso das áreas de preservação permanente, se está diante de áreas que: a) destinam-se proteção aos cursos d'água, lagoas, nascentes, topos de morros, restingas e encostas, hipótese em que, entendo, carecem de análise do IBAMA acerca de seu interesse ambiental ou b) são declaradas por ato do Poder Público, destinando-se a atenuar a erosão, fixar dunas, formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias, auxílio à defesa nacional, proteção de sítios de excepcional beleza, de valor científico ou histórico, asilos de fauna e flora, de proteção à vida e manutenção das populações silvícolas e para assegurar o bem-estar público. Em ambas as hipóteses, para as áreas de preservação permanente, de se rejeitar a natureza constitutiva de qualquer averbação realizada. Aqui, especificamente no caso das APPs, somente possuem esta natureza constitutiva, em meu entendimento, respectivamente: a) o ADA (ou ainda, a protocolização de seu requerimento); b) o referido ato do Poder Público.

Faço notar, porém, que uma vez considerada a possibilidade de aceitação do ADA antes do início da ação fiscal, mesmo para os que entendem como necessária a apresentação do referido Ato Declaratório também para fins de exclusão da Reserva Legal da base de cálculo do ITR, restaria tal requisito cumprido quanto aos 7.195,4 ha. de Reserva Legal em litígio, para todos os exercícios;

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso da Fazenda Nacional, a fim de que sejam restabelecidas as glosas de área de utilização limitada, na forma efetuada pelo lançamento, para os exercícios de 2003 e 2004, permitida, porém, a exclusão de 7.195,4 ha. a título de Reserva Legal/Utilização Limitada na base de cálculo do ITR/2005.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior