



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10183.720112/2006-37
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.044 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANA PAULA DA SILVA CAROLO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

EXERCÍCIO: 2004

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO ANTERIOR AO FATO GERADOR. SÚMULA CARF 122.

Súmula CARF nº 122: A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO. ATÉ O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

Para ser possível a dedução de áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR, a partir do exercício de 2001, é necessária a comprovação de que foi requerido tempestivamente ao IBAMA a expedição de Ato Declaratório Ambiental (ADA) até o início da ação fiscal.

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 parcial para restabelecer a glosa da Área de Preservação Permanente (APP), vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2102-00.508, de recurso voluntário, e acórdão 2102-00.508, de embargos de declaração, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 1ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: (a) obrigatoriedade do ADA tempestivo para reconhecimento das áreas de reserva legal e de preservação permanente. Seguem as ementas das decisões, nos pontos que interessam ao presente julgamento:

Ementa do acórdão de Recurso Voluntário

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR
Exercício: 2004

[...]

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.
OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DO ADA.

A partir do exercício de 2001 é indispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental como condição para o gozo da redução do ITR em se tratando de áreas de preservação permanente e de reserva legal, tendo em vista a existência de lei estabelecendo expressamente tal obrigação.

[...]

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Ementa do acórdão de Embargos de Declaração

[...]

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

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

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para rerratificar o Acórdão nº 210200.508, de 10/03/2010, dando parcial provimento ao recurso para restabelecer a área de preservação permanente de 402,0 ha e a área de utilização limitada de 7.612,0 ha.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- os paradigmas apresentados exigem a apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, como é o caso dos autos.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais afirma que o recurso deve ser desprovido.

Em sessão de julgamento realizada em 27 de outubro de 2016, o julgamento foi convertido em diligência, para que fosse promovida a correção do questionamento do recurso no sistema e-processo e complementada a análise de admissibilidade do recurso fazendário. Feita a complementação, na qual foi esclarecido que o recurso abrangia tanto a Área de Preservação Permanente, quanto a Área de Reserva Legal, foi o sujeito passivo intimado para apresentar contrarrazões, sem que o tivesse feito, além das contrarrazões já apresentadas às efls. 236/252.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de divergência na interpretação da legislação tributária, de forma que deve ser conhecido.

2 Exigibilidade de ADA tempestivo para reconhecimento das áreas de reserva legal (ARL) e de preservação permanente (APP)

Discute-se nos autos se é necessária a apresentação de ADA tempestivo para o reconhecimento das áreas de reserva legal e de preservação permanente.

Pois bem. Depois de reiterados julgamentos, do STJ, favoráveis aos contribuintes a respeito do tema sob julgamento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CRJ 1329/2016, que a dispensa de contestar, oferecer contrarrazões e interpor recursos, bem como desistir dos já interpostos, nos termos do art. 19 da Lei 10522/2002. Pela relevância e pertinência com o caso concreto, é importante transcrever os seguintes pontos.

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.

13. Tendo em vista as teses expostas, deve-se adequar o conteúdo do Resumo do item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer à jurisprudência apresentada anteriormente, passando o resumo a ter a seguinte redação:

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.

14. Dessa forma, inexistente razão para o Procurador da Fazenda Nacional contestar ou recorrer quando a demanda estiver regida pela 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), se a discussão referir-se às seguintes matérias:

Ainda que os fatos geradores tenham ocorrido sob a vigência da Lei 10165/00, que deu nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1º, da Lei 6938/00, para, em tese, estabelecer a obrigatoriedade do ADA, tal obrigatoriedade também foi superada pela jurisprudência do STJ, de tal maneira que o citado Parecer PGFN é elucidativo nos seguintes termos:

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF nº 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei nº 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

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

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2013, incluiu o § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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

(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não excluiria a sua existência em si.

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:

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.

Ou seja, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a quem incumbe a representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Economia, manifestou-se, expressa e textualmente, no sentido de que é incabível discutir a apresentação do ADA para a não incidência do ITR sobre a APP e a ARL, diante da pacificação da jurisprudência do STJ. Vale observar, ademais, que tal questão também está pacificada no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que editou o seguinte enunciado sumular:

Súmula nº 86. É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à isenção de Imposto Territorial Rural - ITR. Todavia, para o gozo da isenção do ITR no caso de área de "reserva legal", é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel.

2.1 ÁREA DE RESERVA LEGAL

Quanto à área de reserva legal, verifica-se na decisão recorrida, proferida em sede de embargos de declaração (transcrição abaixo, efl. 213), que a sua averbação é pré-existente ao fato gerador, de modo que é aplicável a Súmula CARF 122.

No presente caso, o ADA foi apresentado em 31/05/2006, fls. 283, e das cópias das certidões das matrículas do imóvel, fls. 41/54, verifica-se que a área de reserva legal averbada, desde 26/04/1990, é de 9.500,0 ha. Destaque-se que tal área é superior ao somatório das áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada.

Veja-se o que determina a referida Súmula:

Súmula CARF nº 122: A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em sendo assim, o recurso fazendário deve ser desprovido neste particular.

2.2 ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

Quanto à área de preservação permanente, veja-se que o ADA foi apresentado em 31/5/6, após o início da ação fiscal, mas que também foi apresentado laudo técnico no Processo Administrativo Fiscal 10183.720113/2006-81, exercício 2005, emitido por profissional habilitado e acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, dando conta da

existência da área de preservação permanente, de forma que o recurso fazendário deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Redator Designado.

Não obstante as judiciosas razões de decidir do Relator, peço licença para divergir no que toca ao entendimento acerca da desnecessidade de apresentação do ADA, quanto mais tempestivo, para fins de exclusão das Áreas de Preservação Permanente (APP) da base imponível do ITR.

Conforme se extrai do lançamento, o Fisco promoveu a glosa integral da APP declarada de 402,0 ha, ao argumento de que não fora apresentado o ADA tempestivo, o que foi mantido pela decisão de primeira instância.

Não há laudo técnico acostado aos autos, mas apenas menção, por exemplo no recurso do sujeito passivo, de que teria sido apresentado. Infiro que com relação a outro exercício em outro procedimento. Talvez no processo 10183.720113/2006-81 reportado à fl.8.

Ainda assim, ainda que houvesse a efetiva apresentação do laudo com relação a esse exercício, faz necessária a apresentação do ADA tempestivo para os fins pretendidos, tenho que a apresentação do ADA, ao menos em período anterior ao início da ação fiscal, é um imperativo do qual não se deve afastar o julgador administrativo.

Por mais que se reconheça que a atual jurisprudência do STJ caminhe em sentido contrário, o ponto é que o artigo 17-O da Lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei 10.165/2000, é claro ao estabelecer em seu §1º que “*a utilização do ADA para efeito da redução do valor a pagar do ITR é obrigatória*”.

Não há espaço, assim penso, para desconsiderar o texto da lei, que não poderia ser mais claro, ainda que se diga que a dispensa do ADA estaria amparada pela conjugação do artigo acima com as disposições do § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96. Não vejo, *data venia*, que a combinação de artigos igualmente vigentes possa dar azo a fazer de *tabula rasa* um deles.

Tenho posicionamento firme sobre o tema.

Penso que a apresentação do ADA seria apenas uma das formas de comprovação da utilização, destinação e preservação das áreas do imóvel rural, mas aqui complemento destacando que esse documento é indispensável ao início de prova.

Isto porque, caso a autoridade fiscal entenda que além da apresentação desse documento, faz-se necessária a apresentação de Laudo Técnico segundo as normas que disciplinam sua emissão, assim deve proceder o fiscalizado, sob pena de ter por glosada a APP de que se valeu.

O motivo é simples. É cediço que as APP, sob a égide da lei 4771/65, art. 2º, não são exatamente os acidentes geográficos, que a rigor, permanecem, ou deveriam permanecer hígidos ao longo do tempo, já que a alteração em sua estrutura demandaria um significativo esforço humano.

As APP, em verdade, são as florestas e demais vegetações naturais, nativas ou não, situadas nos locais, nos acidentes geográficos, estabelecidos naquele artigo 2º.

Desde a Constituição da República, o poder reformador vem transferindo aos cofres municipais o produto da arrecadação do ITR, embora a competência plena sobre o tema permaneça a cargo da União. Se com sua promulgação, caberia aos municípios 50% do produto da arrecadação relativamente aos imóveis neles situados, com a emenda 42/2003 abriu-se a possibilidade de os municípios optarem por fiscalizar o cumprimento da obrigação, cabendo-lhes, se assim o fizer, a totalidade da arrecadação.

Nesse contexto, em que por vezes a fiscalização do tributo não dispõe do mesmo aparelhamento no conjunto das administrações tributárias municipais, que não raro contam com diferentes níveis de estrutura, a exigência de um documento, que, a princípio, despertaria apenas o interesse por parte do órgão ambiental, passa a ser de suma importância **também** para a cobrança do tributo.

Não foi à toa que o § 5º daquele artigo 17-O estabeleceu que “*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*”. Nesse ponto, penso que as dúvidas relacionadas a – por exemplo - eventuais sobreposição das áreas seriam, ou poderiam ser, dirimidas nessa oportunidade.

Eis aí a finalidade, a razão de ser da exigência, que mais do que meramente formal, carrega uma importância substancial para a fiscalização do tributo, fazendo com que a exclusão de tais áreas se apresente como um verdadeiro benefício fiscal condicionado.

De outro giro, levando-se em conta que a vistoria realizada pelo órgão ambiental se dá por amostragem, o que significa dizer que nem todos os imóveis serão efetivamente vistoriados, penso que é, sim, facultado ao agente fiscal tributário, a possibilidade de intimar o sujeito passivo a apresentar-lhe um Laudo Técnico **que ateste a existência de tais áreas à época do fato gerador**, ainda que, repito, o ADA tenha sido regularmente entregue àquele órgão.

O que não quer dizer, em absoluto, que a apresentação do Laudo Técnico, por si só, tenha o condão de substituir a obrigatoriedade da apresentação do ADA, que tem a finalidade precípua de provocar o interesse do poder público ambiental no exercício de seu poder de polícia.

E não vejo qualquer incoerência nesse racional.

Sustentar diferente seria o mesmo que, *mutatis mutandi*, dispensar a exigência de um laudo médico oficial para o reconhecimento de isenção do imposto de renda por portadores de moléstia grave, pelo fato de um laudo particular atestar com clareza a doença elencada na lei.

Dessa forma, não é difícil perceber a dupla finalidade que carrega o ADA. Além de municiar a fiscalização do órgão ambiental para a seleção dos imóveis que serão vistoriados, prestam a dar um mínimo de segurança à administração tributária acerca da consistência nas informações das áreas que o contribuinte pretendeu deduzir da base de cálculo do ITR.

Dentro desse racional, defendo, inclusive, que a apresentação do ADA ao órgão ambiental deva se dar até o momento em que não se comprometa a seleção e programação das vistorias naquele órgão, o que, muito provavelmente, seria em dada bem anterior a do início da ação fiscal, que, no caso do ITR, se dá, via de regra, em alguns anos após o fato gerador.

Todavia, aderindo a jurisprudência há muito consolidada desta turma, adoto a data do início da ação fiscal como limite para a apresentação do ADA.

Com efeito, tratando-se de **inarredável exigência legal** que carrega significativa importância para a fiscalização do tributo, forçosa a necessidade de que se tenha o ADA apresentado ao órgão ambiental até, pelo menos, o início da ação fiscal, sob pena de ter por glosada a área que pretendeu deduzir da base de cálculo do tributo.

Por fim, mas não menos importante, é de se lembrar que normas que versam sobre a outorga de benefício fiscal, e não tenho dúvida de que se trata do caso, devem ser interpretada literalmente, a teor do artigo 111 do CTN.

Forte no exposto, VOTO por DAR provimento parcial ao recurso da União para restabelecer a glosa relativa a Área de Preservação Permanente de 402,0 ha no exercício 2004.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti