



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

Processo n° 10183.720185/2008-91
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.122 – 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2016
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARISTOTE BIVAR DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

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 de forma intempestiva. Assim, não é possível a exclusão da área de APP declarada 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. Hipótese em que existe averbação parcial anterior a 01/01/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa da APP - Área de Preservação Permanente e da parcela da ARL - Área de Reserva Legal, no que ultrapassa o total averbado, de 6.296,346 ha, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes (relatora), Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Redator designado

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

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2102-01.772, proferido pela 2ª Turma Ordinária/1ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de Notificação de Lançamento NL de fls. 01 a 04, cuja descrição dos fatos e enquadramentos legais constam das fls. 02 e 04, para exigir crédito tributário sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2004, no montante de R\$ 1.150.269,38, incluído multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/10/2006, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Santa Tereza”, com área total de 13.059,1 ha, com Número na Receita Federal – NIRF 1.090.8706, localizado no Município de Poconé - MT.

Adotando excertos das informações contidas no relatório do acórdão do julgamento da DRJ, fls. 94/105, tem-se que, inicialmente, com a finalidade de viabilizar a análise dos dados declarados nos exercícios 2003, 2004 e 2005, especialmente a Área de Preservação Permanente – APP; de Utilização Limitada – AUL/Área de Reserva Legal – ARL e o Valor da Terra Nua – VTN, o declarante foi intimado a apresentar diversos documentos comprobatórios, os quais, com base na legislação pertinente, foram listados, detalhadamente, no Termo de Intimação, fls. 05 e 06.

O Contribuinte, às fls. 10/51, encaminhou a seguinte documentação: cópia do ADA, recebido pelo IBAMA; cópia da intimação; cópia de certidões das matrículas do imóvel, contendo, como último registro, averbações de ARL não datadas; cópia de declarações de VTN; Guia de Controle de Animais; ART; laudo técnico e; mapa com memorial descritivo; entre outros.

Da Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais a Autoridade Fiscal explicou que, após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção das APP e ARL. No complemento da descrição observou que o ADA havia sido protocolado no IBAMA em 26/09/2007, quando o prazo limite era 30/03/2005. Relativamente ao VTN, não foi comprovado com laudo elaborado conforme estabelecido nas normas técnicas da ABNT. Com base nessas constatações, foi procedida a glosa das áreas em pauta e modificado o VTN com a utilização das informações do SIPT, bem como alterados demais dados conseqüentes. Apurado o crédito tributário foi lavrada a NL, cuja ciência foi dada ao contribuinte em 15/12/2008, fl. 52.

A impugnação foi apresentada às fls. 54 a 71, na qual o interessado apresentou suas razões de discordância argumentando, em resumo, o seguinte: preliminarmente – Usurpação de Instância de Julgamento sob alegação de que houve cerceamento de defesa, sob a alegação que, ao pré-julgar seu próprio ato preparatório, o Agente Lançador usurpou competência legalmente reservada ao Órgão Julgador. No mérito, a respeito da APP afirmou estar devidamente comprovada, identificada e constatada pelo laudo técnico apresentado e, também, mesmo sem necessidade legal, no requerimento do ADA e, ainda, fisicamente demonstrada na imagem satélite, sendo cumpridas as exigências legais. Com relação às AUL/ARL, observou estar devidamente averbada nas matrículas do imóvel e repetiu que, embora sem a necessidade legal, consta de ADA protocolado no IBAMA. Em Sobre a apresentação intempestiva do ADA afirmou não existir determinação legal para exigir este Ato para obter isenção das APP e ARL. Em *O Laudo Técnico de constatação do VTN* afirmou que atende as disposições das normas técnicas. Requereu que fosse acolhido o VTN apurado no laudo técnico ou aquele declarado, por não possuir a Receita Federal tabela de preço elaborada com atendimento da legislação reguladora que lhe autorize impugnar o valor declarado pelo contribuinte, conforme comprovado pelo recorrente.

O órgão julgador de primeiro grau, fls. 54/71, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acatou as preliminares arguidas e no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, pela falta de ADA tempestivo com relação ao pedido de isenção das áreas e ausência de Laudo Técnico competente para alteração do VTN Tributado.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 112/136, ratificando os argumentos de fato e de direito expendidos em sua impugnação e requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência.

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 147/154, DEU PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, resultando sua decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2004

ITR. ÁREAS DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO DA ÁREA NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS ANTERIOR AO FATO GERADOR.

A averbação cartorária da área de reserva legal é condição imperativa para fruição da benesse em face do ITR, sempre lembrando a relevância extrafiscal de tal imposto, quer para os fins da reforma agrária, quer para a

preservação das áreas protegidas ambientalmente, neste último caso avultando a obrigatoriedade do registro cartorário, condição especial para proteção da área de reserva legal.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA EXTEMPORÂNEO. LAUDO TÉCNICO COMPROVANDO A EXISTÊNCIA DA ÁREA DE INTERESSE AMBIENTAL. DEFERIMENTO DA ISENÇÃO.

Havendo Laudo Técnico a comprovar a existência da área de preservação permanente, o ADA extemporâneo, por si só, não é condição suficiente para arrostar a isenção tributária da área de preservação permanente.

ITR. REDUÇÃO DO VALOR DA TERRA NUA. LAUDO TÉCNICO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/há apontados no SIPT, exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT, demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel.

Recurso Voluntário Provido

Da Decisão da Turma, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados.

Em seguida, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, fls. 165/189, arguindo a exigência da apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para reconhecimento da isenção do ITR sobre as áreas de preservação permanente – APPs, assim como a apresentação de laudo técnico de acordo com as regras da ABNT para revisão do VTN arbitrado pela fiscalização.

Em sede de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 192/195, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, admitindo a divergência apenas em relação à necessidade de apresentação tempestiva do ADA, para comprovação da área de preservação permanente e de utilização limitada.

Sem contrarrazões, vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se o presente processo de Notificação de Lançamento NL de fls. 01 a 04, cuja descrição dos fatos e enquadramentos legais constam das fls. 02 e 04, para exigir crédito tributário sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2004, no montante de R\$ 1.150.269,38, incluído multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/10/2006, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Santa Tereza”, com área total de 13.059,1 ha, com Número na Receita Federal – NIRF 1.090.8706, localizado no Município de Poconé - MT.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **necessidade de apresentação tempestiva do ADA, para comprovação da área de preservação permanente e de utilização limitada.**

A questão controvertida diz respeito à exigência de ADA para comprovar a área de reserva legal e de preservação permanente para fins de isenção do ITR.

Para se dirimir a controvérsia, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento, **e para isso adoto as razões do acórdão 9202.021-46, proferido pela Composição anterior da 2ª Turma da Câmara Superior, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire.**

Para tanto, devemos analisar a legislação aplicável ao tema e para isso transcrevo os trechos que interessam do art. 10 da Lei nº 9.393/96:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

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

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluída pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...) § 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.16667, de 2001)

Da transcrição acima, destaca-se que, quando da apuração do imposto devido, exclui-se da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, além daquelas de interesse ecológico, das imprestáveis para qualquer exploração agrícola, das submetidas a regime de servidão florestal ou ambiental, das cobertas por florestas e as alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas.

Como se percebe da leitura do citado artigo, a área de reserva legal é isenta de ITR, e como este é um imposto sujeito a lançamento por homologação o contribuinte deverá declarar a área isenta sem a necessidade de comprovação, sujeito a sanções caso reste comprovada posteriormente a falsidade das declarações.

A 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 (Código Florestal Brasileiro, prevê a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis competente, nos seguintes termos:

Art. 16. As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação permanente, previstas nos artigos 2º e 3º desta lei, são suscetíveis de exploração, obedecidas as seguintes restrições:

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de , no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá 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, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989).

Art. 44. Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o artigo 15, a exploração a corte raso só é permitível desde que permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% da área de cada propriedade. Parágrafo único. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803, de 18.7.1989)

Conforme apontado anteriormente, **cinge-se a controvérsia acerca da necessidade de prévia averbação da reserva legal para fins de não-incidência do Imposto Territorial Rural - ITR. E ainda a existência de ADA para comprovação da existência de área de preservação permanente.**

O acórdão recorrido assim dispôs:

Da explanação supra, conclui-se ser fundamental para que se possa conceder a isenção do ITR, a apresentação do ADA, contudo, sem a necessidade de ser entregue no prazo de 6 meses na data de entrega da DITR.

Diante disso, considerando que o contribuinte apresentou ADA para as áreas declaradas, fls. 10/11 e que a razão da glosa das áreas isentas deve-se exclusivamente a sua intempestividade, com o afastamento da única motivação do lançamento, **a glosa deve ser cancelada e restabelecidas as áreas isentas declaradas de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal, devidamente averbada nas matrículas dos imóveis como mostram os documentos de fls. 14 a 22.**

Saliento que a partir de 2001, **para fins de redução do ITR, a previsão expressa é a de que haja comprovação de que houve a comunicação tempestiva ao órgão de fiscalização ambiental, e que isso ocorra por meio de documentação hábil.** Entendo aqui que a documentação hábil engloba um conjunto de documentos possíveis e não apenas o protocolo de ADA.

A meu ver não é necessário que a averbação da reserva legal seja realizada antes do fato gerador, pois se a área tinha condições de ser considerada isenta, e o foi posteriormente, **é o que importa para consagração do Direito do Contribuinte, em virtude**

da aplicação da Verdade Material, privilegiada nos Processos Administrativos Federais por força da Lei 9784/99.

A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, **por isso considero equivocado o condicionamento do reconhecimento do referido benefício à prévia averbação dessa área no Registro de Imóveis, posto que a averbação na matrícula do imóvel não é ato constitutivo do direito de isenção, mas meramente declaratório ante a proteção legal que tal área recebe.**

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965.

Do mesmo modo, que no tocante a comprovação da existência da área de utilização limitada para fins de APP, a meu ver não é necessária única e exclusivamente por meio de ADA, pois adoto o entendimento de que existem outros documentos hábeis a esta comprovação.

Isso é quanto ao direito. Passo agora a análise das provas.

No caso dos autos, observo que o contribuinte trouxe aos autos provas suficientes para gozar da isenção de ITR prevista em Lei. Possui ADA as fls. 10, este intempestivo de 2007 e também a averbação tempestiva no registro de imóveis as fls. 14 e 18. O laudo fls 40 confirma a área que conferida com as averbações resulta com a concessão integral do pedido do contribuinte.

Assim entendo deva ser mantido o acórdão recorrido, por pois a averbação da área de reserva legal feita após a data de ocorrência do fato gerador não é, por si só, fato impeditivo à concessão de isenção de ITR, bem como o ADA não é o único documento válido para comprovação da área de preservação permanente, uma vez que a comunicação pode ser realizada por outros meios.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial do Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator Designado

Com a devida vênia ao voto da nobre relatora, ousou discordar de seu posicionamento, tanto quanto aos requisitos para exclusão das áreas de preservação permanente como das áreas de Reserva Legal/Utilização Limitada da base de cálculo do ITR.

a) Quanto às áreas de preservação permanente

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 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.

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 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 n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei n.º 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 n.º 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei n.º 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 n.º 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 26/09/07 (e-fl. 11), assim, posteriormente ao início da ação fiscal, iniciada em julho de 2007 (vide e-fls. 06 a 08).

Assim, deve-se enfrentar agora a questão do momento da entrega efetuada pelo autuado, posterior ao prazo estabelecido infralegalmente, mas antes do início da ação fiscal, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR do exercício 2004.

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 n.º 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 desconsideração 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, somente foi entregue em 26/09/07 (e-fl. 11), assim posteriormente ao início da ação fiscal, é de se manter a glosa da base de cálculo do ITR perpretada pela autoridade lançadora.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, restabelecendo-se a glosa de 2.612,0 ha. de área de preservação permanente declarada pelo autuado como exclusão da base de cálculo do ITR/2004.

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, quanto à obrigatoriedade de averbação, são plenamente aplicáveis aqui, uma vez que o §2º. do mesmo artigo, em sua redação anterior, dada pela Lei n.º. 7.803, de 1989, estabelecida idêntica obrigatoriedade, *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.

(...)

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, conforme se depreende dos documentos de e-fls. 14 a 32, em 01/01/2004, já se encontrava averbado, na respectiva matrícula, o montante total de 6.296,346 ha. (9 matrículas, cada uma com 699,594 ha., sempre averbados antes do fato gerador), valor, note-se, inferior aos 6.529,0 ha. declarados a título de Reserva Legal em DITR. Assim, de se admitir a exclusão da base de cálculo do tributo somente destes 6.296,346 ha.

Quanto à necessidade de apresentação do ADA para fins de exclusão da Reserva Legal, entendo aqui que a averbação pública, agora de natureza constitutiva, 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.

Ressalte-se, que, aqui, no caso da área de Reserva Legal, diferentemente do caso das APPs, se está diante de área onde o proprietário ou possuidor a indica, em qualquer local do imóvel rural, de forma que fique vedado o corte raso da cobertura florestal ou arbórea para fins de conversão a usos agrícolas ou pecuários, mas onde são permitidos outros usos sustentados que não comprometam a integridade dos ecossistemas que as formam. Presente tal elemento volitivo definidor do contribuinte no caso em questão, entendo que a ausência do ADA, no caso específico da Reserva Legal, pode ser substituída pela formalização (pública) da indicação supra através da mencionada averbação, com o ADA possuindo, nesta hipótese, natureza declaratória.

Despicienda, assim, qualquer análise a respeito da apresentação ou protocolização do ADA para fins de exclusão da Reserva Legal, uma vez tendo sido cumprido o requisito de averbação tempestiva de parte desta.

Assim, quanto a esta matéria, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, permitindo-se a exclusão tão somente de 6.296,346 ha. como de utilização limitada.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa da APP - Área de Preservação Permanente e da parcela da ARL - Área de Reserva Legal, no que ultrapassa o total averbado, de 6.296,346 ha.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior