



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

**Processo nº** 10183.720526/2007-47  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-005.595 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de junho de 2017  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FAZENDA NOVA KENIA S/A

**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, não tendo ocorrido tal apresentação, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR.

ARL. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSA DO ADA - ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Cabível a manutenção da glosa da ARL - Área de Reserva Legal quando não consta a respectiva averbação na matrícula do imóvel, efetuada antes da ocorrência do fato gerador.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(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 João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado).

## **Relatório**

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2102-001.854, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 1ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 10/12/2007 (fl. 02), relativamente ao ITR, no valor total de R\$ R\$ 1.529.608,55, sendo R\$ 688.888,74 a título de imposto suplementar, R\$ 324.053,26 de juros de mora e R\$ 516.666,55 de multa de ofício, que recaem sobre o imóvel rural denominado Fazenda Nova Kenia, inscrito na Receita Federal sob o nº 0.356.974-8, localizado no município de Cocalinho - MT.

De acordo com o Auto de Infração, a exigência do imposto decorreu dos seguintes fatos: a) Não comprovação da isenção da área de preservação permanente, de 17.252,3 hectares; b) Não comprovação da isenção da área destinada de utilização limitada, excluída da base de cálculo do imposto, de 19.198,2, e c) o VTN também foi alterado para R\$ 4.051.757,95, não aceitos como tal os R\$ 767.930,00 considerados pelo autuado, o que redundou na apuração do imposto de R\$ 689.063,59, sendo objeto de exigência suplementar o valor de R\$ 688.888,74, conforme demonstrativo de fl. 06.

O Contribuinte apresentou impugnação, à fl. 57/69, arguindo em síntese: que atendeu integralmente a intimação fiscal, apresentando todos os documentos solicitados. Argumenta que o imóvel está inserido nos limites do Parque Estadual do Araguaia, unidade de proteção integral. Aduz que as áreas de preservação permanente e de reserva legal existentes no imóvel são superiores as informadas na DITR, conforme demonstrado por Laudo Técnico. Afirma que o que importa é a existência das áreas e sua efetiva preservação, não sendo relevante o fato de não haver apresentação tempestiva de ADA ao IBAMA, exigência que entende ser ilegal. Defende que as divas de preservação permanente e de reserva legal são isentas pelo simples efeito da Lei (Código Florestal), não estando sujeitas a nenhuma formalidade adicional. Sustenta que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96 estipula que as áreas declaradas não estão sujeitas à comprovação prévia por parte do contribuinte. Com relação ao valor da terra nua, alega que o VTN apurado no lançamento não condiz com a realidade do

imóvel. Argumenta, ainda, que o valor encontrado pela autoridade fiscal atenta contra o princípio constitucional da vedação ao confisco.

A DRJ de Campo Grande julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, fls. 206/214.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 229/241, no qual reproduz e reforça as mesmas alegações e argumentos da impugnação.

Em sessão plenária, realizada em 26.03.2009, a Turma converteu o julgamento em diligência para que os autos retornassem para a repartição de origem para que a autoridade fiscalizadora informasse, quando da lavratura do auto de infração, se possuía as informações sobre os preços de terras recebidos da Secretaria da Agricultura.

Os autos retornaram com o cumprimento da diligência.

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 244/249, DEU PROVIMENTO EM PARTE ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2004

ÁREA TRIBUTÁVEL DECLARADA PELO AUTUADO. PROVIMENTO PARCIAL, PARA AFASTAR A EXIGÊNCIA SOBRE ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA

O imposto é exigível sobre a área tributável declarada pelo contribuinte, quando da declaração de apuração do imposto devido, mesmo quando outros documentos informam que estaria incluída em áreas de preservação permanente ou de reserva legal, constituindo ainda infrações extra fiscais, que não afastam a exigência do imposto.

O VTN ATRIBUÍDO PELA FISCALIZAÇÃO COM BASE NA SIPT CONSTITUI PRESUNÇÃO RELATIVA, PODENDO SER AFASTADA PELO CONTRIBUINTE

O VTN atribuído pela fiscalização com base na SIPT constitui presunção relativa, podendo ser afastada pelos contribuintes com documentos que evidenciem circunstâncias ou apresentem fatos que justifiquem a declaração da sua improcedência, o que não ocorreu no presente caso.

Às fls. 252/273, a Fazenda Nacional igualmente interpôs Recurso Especial por divergência em relação a três pontos: **1. Necessidade de apresentação tempestiva do ADA** - os acórdãos, recorrido e paradigmas, partem de premissas fáticas idênticas, tendo em vista que todos discutem lançamentos relativos ao ITR de exercícios posteriores ao advento da Lei nº 10.165/2000, que alterou a redação do art. 17-O, da Lei nº 6.938/81, para chegar a conclusões distintas. Enquanto o acórdão impugnado dispensa a comprovação por meio de ADA protocolado tempestivamente pelo contribuinte junto ao IBAMA ou órgão ambiental conveniado, os acórdãos paradigmas não prescindem da referida exigência dentro do lapso temporal fixado na legislação de regência do tributo, tendo como base o citado art. 17-O da Lei nº 6.938/81 e a existência do Decreto nº 4.382/2002 e de Instruções Normativas da Receita Federal estabelecendo prazo para o protocolo do respectivo documento. **2. Necessidade de**

**averbação tempestiva da área de reserva legal junto aos Cartório de Registro de Imóveis** – divergindo da Câmara *a quo*, a Primeira Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes exige a averbação, em data anterior ao fato gerador da obrigação tributária, da área de reserva legal junto ao Cartório de Registro de Imóveis. **3. VTN declarado pelo contribuinte conforme normas técnicas da ABNT** - o acórdão recorrido aceitou o VTN declarado pelo contribuinte, apesar do laudo apresentado não ter seguido as normas vigentes da ABNT. Portanto, divergiu da jurisprudência do CARF, pois essa exige que o laudo técnico de avaliação produzido pelo contribuinte atenda às normas técnicas da ABNT. Para os paradigmas, somente laudo técnico que analisa pormenorizadamente o imóvel rural, segundo a norma da ABNT vigente na data da produção do laudo, pode contraditar o valor do SIPT.

Às fls. 275/277, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, DANDO PARCIAL SEGUIMENTO ao recurso em relação apenas às duas primeiras divergências arguidas (**apresentação tempestiva do ADA** e **necessidade de averbação no Registro de Imóveis**), entendendo inexistir divergência no que se refere ao Valor da Terra Nua (VTN).

Às fls. 278/279, a Câmara Superior de Recursos Fiscais realizou o Reexame de Admissibilidade do Recurso Especial mantendo integralmente o despacho do Presidente da Câmara.

Às fls. 295/299, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, alegando, preliminarmente, tratar-se de questão de fato, sendo, portanto, defeso através da via expedita do Recurso Especial analisar fatos e provas. No mérito, reforçou as razões de direito constantes do acórdão recorrido.

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 de Auto de Infração lavrado em 10/12/2007 (fl. 02), relativamente ao ITR, no valor total de R\$ R\$ 1.529.608,55, sendo R\$ 688.888,74 a título de imposto suplementar, R\$ 324.053,26 de juros de mora e R\$ 516.666,55 de multa de ofício, que recaem sobre o imóvel rural denominado Fazenda Nova Kenia, inscrito na Receita Federal sob o nº 0.356.974-8, localizado no município de Cocalinho - MT.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **apresentação tempestiva do ADA** e à **necessidade de averbação no Registro de Imóveis** para comprovação de RESERVA LEGAL.

A questão controvertida diz respeito à exigência da averbação da área de reserva legal a época dos fatos geradores 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 imprecáveis 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 imprecáveis 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 preservação permanente 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.

Conforme apontado anteriormente, **cinge-se a controvérsia acerca da existência de ADA tempestivo para reconhecimento da área como de APP E ARL.**

O acórdão recorrido assim dispôs:

*Com efeito, entendo que alguns elementos trazidos aos autos infirmam o trabalho fiscal, inicialmente, não obstante não explorada na peça recursal, a intempestiva apresentação do ADA ao IBAMA, nele constando as áreas excluídas, conforme se depreende dos documentos de fls. 180/186, relativos ao exercício de 2.008, onde a área total do imóvel, de 38.396,15 hectares estão declarados como Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural.*

*Assim, não obstante o entendimento deste Relator pela inexigibilidade do ADA para a exclusão das áreas isentas, faz-se necessário o registro da sua apresentação, embora intempestiva, com a referência destacada, conforme cópias apresentadas junto à impugnação.*

*Também não foi mencionado na peça recursal, precedente do Terceiro Conselho de Contribuintes, no processo n.o 10183.005343/200536, onde, por maioria de votos, a Segunda Câmara afastou a pretensão fiscal relativa ao exercício de 2002, pelos mesmos motivos do lançamento que originou este processo, quando foi reconhecido o direito à isenção, pelo fato do imóvel estar inserido na APA Área de Proteção Ambiental*

*Com efeito, neste sentido, também neste processo, junto à peça de impugnação, foram apresentados os documentos de fls. 176/177, emitido pelo Governo do Estado de Mato Grosso, mais especificamente, pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente – SEMAM, que declaram que o imóvel da Recorrente está inserido no Parque Estadual do Araguaia, utilidade de conservação de proteção integral.*

*Também merece destaque o Parecer Técnico n.o 035/CUCO/2005, expedido pela Fundação Estadual do Meio Ambiente – FEMA, fls. 45/46.*

*Outro fator que entendo relevante, é que a Recorrente apresentou Laudo Ambiental e Avaliação, assinado por Engenheiro Agrônomo com a Anotação de Responsabilidade Técnica (fl. 98), onde o imóvel é descrito na sua totalidade, com características e vegetação, portanto, um documento que no entender deste Relator, deve ser considerado.*

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.

Em linhas gerais temos condições diferentes para reconhecimento da isenção quando se trata de (a) área de reserva legal e (b) área de preservação permanente.

(a) Assim quanto a área de Reserva Legal, e meu ver não existe prazo para comprovação de sua existência, logo 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 isso 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.**

(b) Já quanto a área de preservação permanente, para que esta seja considerada isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, não considero a **apresentação de ADA como prova exclusiva de sua existência**, pois a meu ver existem outros documentos hábeis a esta comprovação, como, por exemplo, laudos, fotos, averbações.

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

No caso dos autos observo peculiaridades adicionais as quais não podem ser ignoradas.

É fato que o Contribuinte não possui ADA, quanto menos Averbação à margem da matrícula do imóvel, acerca das áreas declaradas como de ARL e APP.

Contudo, o exercício discutido nestes autos é de 2004, e no ano de 2001, por meio da Lei (Diário Oficial fls. 44), a integralidade do território foi declarada como área de proteção ambiental.

O Contribuinte anexa aos autos, além da cópia da lei, também laudo ambiental elaborado por profissional competente e habilitado, fls 30 a 98, com respectiva ART, o qual informa que:

*“É importante ressaltar que, a Fazenda Nova Kenia acha-se integralmente dentro do Parque Estadual do Araguaia, criado pela Lei Estadual nº 7.517 de 18 de Setembro de 2.001. De acordo com o Artigo 3º da referida Lei as terras e benfeitorias localizadas dentro dos limites do Parque foram declaradas de utilidade pública para desapropriação.”*

O auditor informou no auto de infração que:

*o contribuinte está sujeito A incidência do ITR porque ainda não foi desapropriado, não houve a imissão prévia na posse; o contribuinte continua a ocupar o imóvel e utilizar a terra como um fator de produção.*

Contudo, observando os demais documentos vejo que o Contribuinte esta em uso de apenas uma pequena parte da terra. Parte esta que ele informou em sua declaração como de uso, não havendo, portanto, má fé ou inexactidão das informações prestadas.

A questão é sensível. De um lado o auditor cumpriu a legislação, de outro a situação do Contribuinte é difícil, pois grande parte de seu imóvel foi declarada pelo Poder

Público como de utilidade pública, independentemente de sua vontade. Fato que é que a área é de proteção ambiental, logo de interesse e proteção necessária para o bem estar de toda sociedade.

Diante do exposto assiste razão ao Contribuinte ao requerer que a área declarada como de reserva legal e preservação permanente seja recepcionada por este colegiado como área de Proteção Ecológica, conforme previsão legal, áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, devem ser excluídas da área tributável do imóvel, para fins de apuração do Imposto Sobre a Propriedade Rural. **Aplicando-se assim a fungibilidade para que uma área declarada de uma forma possa ser recepcionada de outra.**

Conheço o argumento contrário de que para aplicar a fungibilidade seja necessário que o Contribuinte comprove o preenchimento de todos os requisitos para a outra espécie aventada. Contudo, dentro da minha linha de entendimento é o que ocorre no caso concreto.

De fato a Lei 9985/00, que regulamentou o artigo 225, da Constituição Federal de 88 e instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza — SNUC, criou as chamadas Unidades de Proteção Integral, as quais são compostas pelas seguintes categorias: (i) Estação Ecológica; (ii) reserva Biológica, (iii) Parque Nacional, (iv) Monumento Natural; (v) Refúgio Silvestre.

Em especial no que concerne aos Parques, a Lei equipara os Parques Estaduais aos Parques Nacionais, aqueles criados pelos Estados e/ou Municípios, aplicando-se as mesmas restrições de utilização.

A meu ver, **a comprovação da qualidade da terra como de preservação ambiental engloba o conceito de área de utilização limitada, sendo possível sua recepção nos autos.**

Assim, tendo sido a terra considerada de utilidade pública para fins de Preservação Ambiental não recai sobre ela o ônus da tributação.

**Neste caso observo que as provas dos autos atendem a esta exigência devendo ser mantido o acórdão recorrido, pois restou comprovada a limitação de uso da área discutida.**

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

## Voto Vencedor

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

a) Quanto à área 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 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 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.*

(...)"

Ainda, existindo ADA nos autos, deve-se enfrentar, também, a questão do momento da entrega do mencionado ADA 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)

(...)"

No caso em questão não se verifica a existência de ADA entregue pelo contribuinte anteriormente ao início da ação fiscal (iniciada em 27/11/2006, conforme e-fl. 19), uma vez que os ADAs de e-fls. 182 e ss. foram entregues, respectivamente, em 08/2008 e 09/2008, e, assim, diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, restabelecendo-se a glosa de 17.252,3 ha. de área de preservação permanente, inicialmente declarada pelo autuado como exclusão da base de cálculo do ITR/2004, na forma de demonstrativo de e-fl. 06.

#### b) Quanto à área de Reserva Legal

Finalmente, quanto à área de Reserva Legal, entendo que a averbação pública, de natureza constitutiva e obrigatória, supriria 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.

Ressalte-se aqui que, 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.

Quanto ao prazo para tal averbação, alinho-me aqui aos que entendem ser necessária a averbação da Reserva Legal/Utilização Limitada 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, *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.*

(...)"

Feita tal digressão, verifico, todavia, que *in casu*, não ocorreu tal averbação a título de Reserva Legal até a data do fato gerador em questão (01/01/2004). Assim, também vedada a exclusão da referida área da base tributável na forma inicialmente declarada, sendo de se manter a glosa de 19.198,2 de Reserva Legal perpretada pela autoridade lançadora.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantido, destarte, o lançamento em sua integralidade.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior