



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.730406/2018-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.293 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2023
Recorrente INDECO INTEGRACAO DESENVOLVIMENTO E COLONIZACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2014

ITR. PROPRIETÁRIO DO IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA. MANUTENÇÃO.

É de se manter o sujeito passivo constante da Notificação de Lançamento quando coincidente com os documentos enviados pelo Cartório de Registro de Imóveis e a autuada não logrou provar não ser a contribuinte

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de preservação permanente, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Em que pese o afastamento da exigência de ADA, esta precisa ser demonstrada por meio de laudo técnico ou do Ato do Poder Público que assim a declarou.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS, PRIMÁRIAS OU SECUNDÁRIAS EM ESTÁGIO MÉDIO OU AVANÇADO DE REGENERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 170 da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. SÚMULA CARF Nº 122.

Comprovada a averbação da Área de Reserva Legal na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador, restabelece-se a área informada apesar da eventual falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 115) interposto em face da decisão da 1ª Tuma da DRJ/BSB, consubstanciada no Acórdão nº 03-092.481 (p. 88), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Autuada.

Na origem, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento (p. 3) com vistas a exigir débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da Área de Reserva Legal, (ii) não comprovação da Área de Floresta Nativa e (iii) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua impugnação (p. 29), a qual foi julgada procedente em parte pela DRJ, nos termos do Acórdão nº 03-092.481 (p. 88), conforme ementa abaixo reproduzida:

DO SUJEITO PASSIVO. PROPRIETÁRIO

Contribuinte do Imposto Territorial Rural é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo facultado ao Fisco exigir o tributo, sem benefício de ordem, de qualquer deles. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador da obrigação tributária.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO. DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria. Com base em provas

documentais hábeis e idôneas, cabe acatar a hipótese de erro de fato, para alterar a área total originariamente declarada.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS

Essas áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, além da averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, por falta de documentação hábil (Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT - NBR 14.653-3), demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, observadas as suas características particulares.

DA MULTA DE 75%

Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigí-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Não há como dispensar o contribuinte do pagamento da multa exigida pela Autoridade Fiscal, pois somente a Lei pode permitir a autoridade administrativa conceder remissão total ou parcial do crédito tributário ou anistia de penalidades.

DA PROVA PERICIAL

A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 115, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

* nos termos da Jurisprudência do STJ, o ADA não é exigido para comprovação de APP ou Floresta nativa;

* o fato de ter o nome na matrícula do imóvel por si só não é requisito que atrai a incidência do ITR; o STJ e a PGFN já se manifestaram no sentido de que a tributação do ITR é direcionada ao sujeito passivo que possui a posse e tem preenchido os direitos de propriedade de usar, fruir e dispor do bem imóvel;

* a simples correção do DIAT preenchendo o total da área como de floresta nativa já anula o lançamento.

Na sessão de julgamento realizada em 11 de agosto de 2021, considerando que o processo em questão fora pautado como repetitivo do PAF 10183.730403/2018-77, este Colegiado converteu o julgamento do presente em processo em diligência, para que: (i) a repartição de origem ateste a existência de recolhimento antecipado do ITR apurado e devido na DITR. Caso confirmado o recolhimento antecipado, juntem-se aos autos as telas comprobatórias dos sistemas de cobrança da Receita Federal do Brasil. Caso não confirmado o recolhimento antecipado, intime-se o contribuinte para apresentar a prova do recolhimento; e (ii) a repartição de origem anexe ao processo a tela do extrato do Sistema de Preços de Terra (SIPT) a que faz referência a notificação de lançamento.

Às p. 235 e 236, a autoridade administrativa fiscal anexou, respectivamente, o comprovante de pagamento do DARF referente ao ITR/2014 e a tela do SIPT.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento com vistas a exigir débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da Área de Reserva Legal, (ii) não comprovação da Área de Floresta Nativa e (iii) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

Conforme igualmente exposto linhas acima, tem-se que a Contribuinte, em sua peça recursal, defende os seguintes pontos:

* nos termos da Jurisprudência do STJ, o ADA não é exigido para comprovação de APP ou Floresta nativa;

* o fato de ter o nome na matrícula do imóvel por si só não é requisito que atrai a incidência do ITR; o STJ e a PGFN já se manifestaram no sentido de que a tributação do ITR é direcionada ao sujeito passivo que possui a posse e tem preenchido os direitos de propriedade de usar, fruir e dispor do bem imóvel;

* a simples correção do DIAT preenchendo o total da área como de floresta nativa já anula o lançamento.

Passemos, então, à análise de cada uma das razões de defesa da Recorrente.

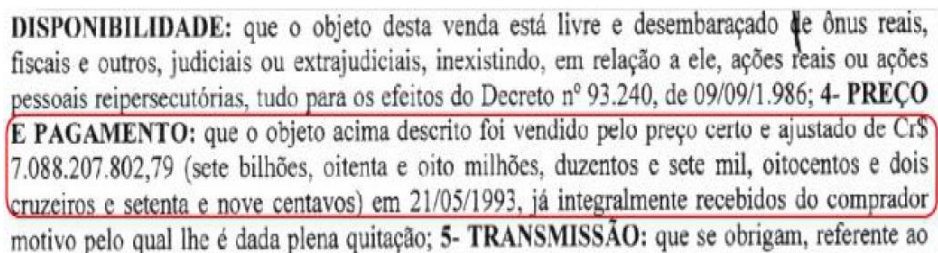
Da Alegação de Ilegitimidade Passiva. Venda do Imóvel antes do Fato

Gerador.

Neste ponto, defende a Recorrente que:

O sujeito passivo nesse ano seriam os Srs. Valter Leal Filizzola e outros. (escrituras e matrículas anexas).

Vejamos na imagem abaixo o trecho das escrituras que confirmam que a venda foi feita no ano de 1993 e os compradores concordaram com essa informação na escritura:



DISPONIBILIDADE: que o objeto desta venda está livre e desembaraçado de ônus reais, fiscais e outros, judiciais ou extrajudiciais, inexistindo, em relação a ele, ações reais ou ações pessoais reipersecutórias, tudo para os efeitos do Decreto nº 93.240, de 09/09/1.986; 4- PREÇO E PAGAMENTO: que o objeto acima descrito foi vendido pelo preço certo e ajustado de Cr\$ 7.088.207.802,79 (sete bilhões, oitenta e oito milhões, duzentos e sete mil, oitocentos e dois cruzeiros e setenta e nove centavos) em 21/05/1993, já integralmente recebidos do comprador motivo pelo qual lhe é dada plena quitação; 5- TRANSMISSÃO: que se obrigam, referente ao

É importante ressaltar que, a escritura é um documento que tem fé pública e, portanto, o seu conteúdo goza da presunção de verdade.

Cabe ressaltar que, quando o imóvel foi vendido em 1993, a Família Filizzola adentrou na POSSE preenchendo todos os requisitos do direito de propriedade necessários para atrair a incidência do ITR. Inclusive a Família Filizzola declarou e recolheu o ITR do ano de 2014, esses documentos já constam no processo.

A posse e propriedade da Família Filizzola é inquestionável, pois, houve uma demanda judicial entre a Recorrente e a Família Filizzola por reintegração de posse pela falta de pagamento do imóvel adquirido. (Termo de acordo judicial homologado pelas partes anexo).

Ademais, a Família Filizzola cadastrou o imóvel objeto deste lançamento de ITR através dos NIRFs números: 3.842.250-6, 5.984.153-2, 5.984.077-3 e 5.984.111-7.

Portanto, como o ITR é um tributo “próprio da coisa”, ou seja, existe em decorrência do imóvel e as escrituras foram lavradas e registradas contendo a data da compra retroativa, o lançamento em tela não pode coexistir com as declarações já feitas e recolhidas pela Família Filizzola.

(...)

O caso em tela está amparado pelas escrituras que foram lavradas constando a data original da compra e foram levadas a registro no cartório de imóveis. (vide escrituras e matrículas anexas).

O caso em tela está amparado pelas inscrições de NIRF, feitas pela Família Filizzola comprovando serem os reais proprietários do imóvel. Desta forma, não existe razão para continuidade do lançamento em debate.

D. Julgador(a), os documentos juntados comprovam que a Recorrente exercia na época apenas a posse formal do título, o nome na matrícula, que estava sob demanda judicial e, desta forma, a Recorrente não exercia no ano de 2014 os direitos pertinentes a posse e, assim sendo, não é sujeito passivo do ITR, conforme entendimento do STJ e NOTA PGFN/CRJ/Nº 08/2018. (documento em anexo).

Ressalta-se que, conforme legislação do ITR o sujeito passivo é o proprietário ou possuidor do imóvel no dia primeiro do ano base da incidência do tributo, contudo, o STJ já tem pacificado que a simples formalidade de um documento não é suficiente para determinar o sujeito passivo do ITR e nestes julgados o STJ declara que é necessário o DOMÍNIO do imóvel para configurar o fato gerador do ITR.

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

(...)

Pois bem, tem-se que, a partir do exercício de 1997, o ITR passou a ser apurado pelo próprio contribuinte, conforme disposto no art. 10 da Lei nº 9.393/1996. Ou seja, ao ITR atribuiu-se, a partir do exercício de 1997, a natureza de tributo lançado por homologação, hipótese em que cabe ao sujeito passivo apurar o imposto e proceder ao seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do artigo 150 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que aprovou o Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, a exigência do ITR, relativa ao exercício de 2014, foi calculada com base nos dados cadastrais constantes na respectiva DITR, apresentada em nome do impugnante, cujas informações a identificaram como contribuinte do imposto.

Nesse sentido, o requerente assumiu a condição de contribuinte do ITR e passou a ser responsável pelo pagamento do tributo por ele apurado nessa declaração, bem como pelo crédito tributário apurado em procedimento de fiscalização, em discussão neste Processo.

(...)

A despeito das alegações do requerente de que seria parte ilegítima nos presentes autos, certo é que ficará demonstrado que o requerente é o sujeito passivo da obrigação

tributária referente ao ITR/2014, isso porque ele é o proprietário do imóvel na data do fato gerador do imposto (1º.01.2014), como será verificado adiante.

(...)

A Lei nº 9.393/1996, que versa sobre ITR, seguiu a mesma orientação do Código Tributário Nacional, ao tratar, nos seus artigos 1º e 4º, o fato gerador e o contribuinte do imposto.

Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de apuração anual, **tem como fato gerador a propriedade**, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. (grifo nosso)

[...]

Art.4º - **Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural**, o titular de seu domínio útil **ou o seu possuidor** a qualquer título. (grifo original)

Verifica-se, assim, que a Lei seguiu a diretriz contida nos artigos 29 e 31 do CTN, fixando as mesmas hipóteses para o fato gerador e elegendo os mesmos contribuintes, sem fazer distinção entre o proprietário, o possuidor da terra ou seu detentor, bem como não estabeleceu ordem de preferência quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Portanto, cabia ao impugnante comprovar nos autos, com documentação hábil e idônea, que à época do fato gerador do imposto (1º.01.2014), não se enquadrava na condição de Contribuinte, por não ser o legítimo proprietário do imóvel (NIRF nº 0.334.316-2), titular do seu domínio útil, nem mesmo seu possuidor a qualquer título, o que não ocorreu.

Consta nos autos a Matrícula atualizada do presente imóvel, sob o nº 3.362, às fls. 42/46, do Registro Geral do Cartório do 1º Ofício de Paranaita/MT, na qual consta que o proprietário do imóvel é o impugnante (INDECO – INTEGRAÇÃO DESENVOLVIMENTO E COLONIZAÇÃO LTDA).

Nada obstante, para comprovar a alienação do imóvel, o requerente instruiu a sua defesa com o Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda de fls. 47/50, datado de 21.05.1993, que faz referência a um imóvel de 12.000,0 ha, cuja Matrícula estaria no Registro Geral de Imóveis do Sexto Ofício de Cuiabá, às fls. 146 do Livro nr. 3-C, sob nº “...2.452”, às fls. 47.

Primeiramente, ressalte-se que os contratos não possuem o condão de efetuar a transferência da propriedade de bens imóveis. Os seus efeitos não são “REAIS”, pois não transferem, sozinhos, o domínio dos respectivos bens. Enfim, no presente caso, esse Contrato, apenas obriga os vendedores (o requerente), depois do recebimento integral do preço ajustado, a outorgarem a respectiva Escritura Pública de Compra e Venda ao comprador.

Além disso, pelas informações constantes no citado Contrato, não está comprovado que o imóvel lá descrito é o mesmo imóvel, ou parte, do NIRF nº 0.334.316-2, isso porque a Matrícula do presente imóvel possui nº 3.362, às fls. 42/46, do Registro Geral do Cartório do 1º Ofício de Paranaita/MT, fazendo referência ao registro anterior, ou seja, Matrícula nº 12.440, do CRI de Alta Floresta/MT, registros esses diversos daquele citado no Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda.

Assim, a pretensão do impugnante para que houvesse o reconhecimento de que o citado Contrato Particular conferisse a condição de proprietário do presente imóvel a terceiro, para o exercício em questão, não encontra amparo no direito pátrio, posto que não é suficiente para conferir ao promitente comprador a titularidade do imóvel, conforme inteligência do art. 1.245, caput, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002)

Pois bem!

A matéria em questão já foi objeto de análise por esse Egrégio Conselho por ocasião do julgamento do PAF 10183.002859/2006-18, da mesma Contribuinte, referente ao ITR do Exercício de 2001.

Referido processo, de relatoria do conselheiro Rayd Santana Ferreira, foi julgado em 12 de agosto de 2021 e a respectiva decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 2401-009.739.

Dessa forma, no que tange à matéria em análise, estando as conclusões alcançadas no referido precedente em consonância com o entendimento perfilhado por este Conselheiro, adota aquelas conclusões como razões de decidir no presente voto, *in verbis*:

PRELIMINAR ILEGITIMIDADE PASSIVA

A recorrente alega que não é mais contribuinte do ITR, porque alienou o imóvel em questão em várias parcelas a diversos compradores e, que eles estão apresentando as declarações relativamente às áreas adquiridas e pagando os impostos, referentes aos exercícios posteriores à venda. Para comprovar suas alegações foram anexadas aos autos cópias do Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda (fls. 91 a 95) e do Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda a Prazo (fls. 96 a 103).

Pois bem!

Do exame feito aos documentos citados, verifica-se que não há consistência em se afirmar que houve transferência do imóvel rural em comento. Primeiro, por se tratar de um instrumento particular, somente se opera entre as partes e segundo, há no contrato cláusula de "Revogabilidade e Retratabilidade" que nos impossibilita certificar se essa venda foi concretizada. O ordenamento jurídico em vigor em nosso país prevê que a formalização de transferência de uma propriedade por compra e venda é feita por meio do registro da respectiva escritura pública no Cartório de Registro de Imóveis. A cópia do Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda, citadas, por se tratar de instrumento particular, não serve como prova inequívoca de transferência da propriedade de imóvel. Também, não há como se vislumbrar pelas cópias das declarações apresentadas nos autos que as áreas ali declaradas foram desmembradas do imóvel denominado Lote P8/Gleba Tupi, para se configurar a existência de duplicidade cadastral.

Ademais, às fls. 103 a 106 são cópias das Matrículas de nº 15.482 e 15.483, onde constam os registros dos lotes P8/18, com áreas de 980,10 hectares respectivamente, que foram desmembrados de uma área maior do lote P8/18, localizado no município de Paranaita/MT, de propriedade da interessada, que foram alienados, em 2003 a José Gimenes. Consta, ainda, nesse documento, a observação de que o registro anterior é a matrícula nº 12.440, de 05/05/1999. Consta à fl. 119 dos autos, cópia da Matrícula nº 12.440 — Livro 2 BJ, de 05/05/1999, a qual registra a área de um imóvel de 15.916,33 hectares, e de acordo com a averbação AV-4/12.440, de 07 de junho de 1999, que por desmembramento da área de 271,81 ha, a área remanescente ficaria em 15.074,65 ha, a que foi apurada pela fiscalização.

Somente em 2003, a área do citado imóvel foi reduzida para 10.575,42, conforme as averbações no AV- 5/14.440, de 29 de abril de 2003 e AV-6/12.440, de 18 de setembro de 2003. Portanto, a área correta do imóvel para o exercício 2001, é a que foi considerada no lançamento.

Diz a legislação do ITR que a área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da declaração do ITR. No presente caso, está efetivamente comprovado que até em 2001 a área da propriedade era 15.074,6 hectares.

Adicionalmente, consta dos autos que a Recorrente permaneceu entregando a DITR em relação ao imóvel em questão.

Logo, ante a ausência de elementos que permitam concluir que a Recorrente efetivamente alienou o imóvel ou parte desse imóvel para terceiros, entendo que não há como acatar a alegação de ilegitimidade suscitada.

Destaque-se que, contra referida decisão, a Contribuinte não interpôs recurso especial.

Adicionalmente, destaque-se que, com vistas a afastar as razões de decidir do órgão julgador de primeira, a Contribuinte, junto com seu recurso voluntário, trouxe aos autos 04 Escrituras de Compra e Venda (p.p. 134 e seguintes).

Pois bem!

Analisando-se referidas escrituras, verifica-se que:

* as mesmas são datadas de 2019, ou seja, após, inclusive, ao presente lançamento fiscal;

* figuram como compradores, nas referidas escrituras, as seguintes pessoas físicas (obs.: um pessoa física compradora por escritura): Valter Leal Filizzola (duas vezes), Sergio Luiz Leal Filizzola e Valter Leal Filizzola Filho; por outra lado, o contrato particular de compra de venda anteriormente apresentado pela Contribuinte aponta como compradores, de forma conjunta, as seguintes pessoas físicas: Vitor Leal Filizzola, Valter Leal Filizzola, Sérgio Luiz Leal Filizzola e Fernando Leal Filizzola.

Como se vê, há divergência entre o Contrato de Compra e Venda e, teoricamente, respectivas Escrituras de Compra e Venda, no que à informação relativa aos “compradores”.

* nas referidas escrituras, a área total do imóvel informada é de 8.694,0117 ha; já no contrato de compra e venda, a área total é de 12.000,00 ha.

* somando as parcelas “vendidas” constantes em cada uma das referidas escrituras, chega-se ao montante de 9.558,1985 ha, tamanho superior à própria área total informada nas referidas escrituras.

Neste esboço, em face das inconsistências apontadas no Acórdão 2401-009.739 e aquelas ora sinalizadas, nega-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

Das Áreas de Permanente, de Reserva Legal e de Florestas Nativas

Neste ponto, a Contribuinte defende, em síntese, a prescindibilidade da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) informando tais áreas, bem como da averbação na matrícula do imóvel, no que tange, especificamente, à ARL.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

Pois bem, no caso do pedido de acatamento de áreas não-tributáveis, cabe observar que, com base na legislação de regência das matérias, exige-se o cumprimento de uma obrigação para fins de acatar a exclusão de qualquer uma delas da incidência do ITR, que consiste na informação dessas áreas no Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado tempestivamente no IBAMA, que é uma exigência, de caráter genérico, e, também, que a eventual área de reserva legal esteja averbada tempestivamente à margem da matrícula do imóvel, no cartório competente, que é uma exigência específica para essa área.

A exigência, de caráter genérico, aplicada a qualquer área ambiental, seja de preservação permanente, coberta por florestas nativas ou de utilização limitada (RPPN, Servidão Florestal, Área Imprestável/Declarada como de Interesse Ecológico ou de Reserva Legal), advém desde o ITR/1997 (art. 10, § 4º, da IN/SRF nº 043/1997, com

redação dada pelo art. 1º da IN/SRF nº 67/1997), e, para o exercício de 2014, encontra-se prevista na IN/SRF nº 256/2002 (aplicada ao ITR/2002 e subsequentes), no Decreto nº 4.382/2002 – RITR (art. 10, § 3º, inciso I), tendo como fundamento o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, em especial o caput e parágrafo 1º, cuja atual redação foi dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, a seguir transcritos:

(...)

Portanto, resta demonstrado que a obrigatoriedade da exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA) encontra-se disposta por meio de dispositivo contido em lei, qual seja, o art. 17-O da Lei nº 6.938/1981 e em especial o caput e parágrafo 1º, cuja atual redação foi dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165/2000.

(...)

No presente caso, o requerente não comprovou a protocolização do competente Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, para o exercício de 2014, não sendo possível, portanto a exclusão do ITR, de qualquer área ambiental, nesse exercício.

(...)

Ainda, quanto à área de reserva legal, fazia-se necessário, também, comprovar nos autos a sua averbação, em tempo hábil, à margem da matrícula do imóvel.

A exigência específica de que a área de reserva legal esteja averbada à margem da matrícula do imóvel, encontrava-se prevista no art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/1965 (até o exercício 2012) e, para exercícios posteriores, como é o caso do exercício 2014, nos artigos 18, 29 e 30 da Lei nº 12.651/2012; art. 11, § 1º, da IN/SRF nº 256/2002 e art. 12, § 1º do Decreto nº 4.382/2002 – RITR. Ressalte-se que a averbação ou a inscrição no CAR, se for o caso, deve ser realizada até 01.01.2014 (data do fato gerador do ITR/2014, art. 1º da Lei nº 9.393/1996).

No presente caso, o contribuinte não comprovou nos autos a averbação de qualquer área gravada à margem da Matrícula do imóvel como de reserva legal ou a sua inscrição no Cadastro Ambiental Rural, se fosse o caso.

Em síntese, a solicitação em tempo hábil do ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre as áreas ambientais eventualmente existentes, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo, a protocolização do ADA 2014 no IBAMA e, também, a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

Como se vê, e em resumo, o órgão julgador de primeira instância não reconheceu a existência das áreas de preservação permanente, de reserva legal e de florestas nativas defendidas pela Contribuinte em razão (i) da falta de apresentação do ADA e (ii) da averbação junto à matrícula do imóvel, no que tange, especificamente, à ARL.

Pois bem!

Sobre a imprescindibilidade do ADA, penso diferente do Colegiado de origem. A propósito, esclarecedoras são conclusões alcançadas pelo Conselheiro João Maurício Vital no Acórdão nº 2301-005.968, de 08 de abril de 2019, *in verbis*:

Com respeito à exigência de **Ato Declaratório Ambiental (ADA)**, como requisito para gozo da isenção do ITR nas Áreas de Preservação Permanente e de Interesse Ecológico, primeiramente cumpre registrar que sua apresentação passou a ser obrigatória com a Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

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.

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

(...)

Entretanto, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, a qual aprovou o Novo Código Florestal, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu, sobre tal assunto, o Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016, por meio do qual adequou sua atuação ao entendimento pacífico do STJ, resultando em nova redação para o item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN (lista essa relativa a temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016).

O Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016 não tem efeito vinculante para esta instância administrativa. Mas, entendo ser pertinente alinhar o entendimento deste Colegiado à atuação da PGFN, uma vez que a disputa poderia ser levada à esfera judicial, resultando num dispêndio desnecessário de recursos públicos. Assim, me filio à tese adotada no Parecer citado para que seja dispensada a apresentação do ADA para reconhecimento da isenção no caso da área de preservação permanente.

Quanto à existência da **Área de Preservação Permanente (APP)**, em que pese o afastamento da exigência de ADA, esta precisa ser demonstrada por meio de laudo técnico ou do Ato do Poder Público que assim a declarou, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal.

Neste mesmo sentido, confira-se os termos do voto vencedor do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, objeto do Acórdão nº 9202-009.243, de 18 de novembro de 2020, *in verbis*:

Discute-se nos autos se é necessária a apresentação de ADA para o reconhecimento da área de preservação permanente.

Pois bem. Depois de reiterados julgamentos, do Superior Tribunal de Justiça, 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 10.165/00, 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 Superior Tribunal de Justiça, 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 2001, 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, diante da pacificação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 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.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização¹. Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa material decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma presunção formal de correção, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”.

Isto é, embora inexistir decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição

do Parecer PGFN/CRJ 1329/2016 (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Especificamente sobre a Área de Florestas Nativas, socorro-me aos escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-005.570, *in verbis*:

4.2. Da exigência do Ato Declaratório Ambiental para as Áreas de Preservação Permanente, Reserva Legal e Áreas Cobertas por Florestas Nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração

Como se observa do relato introdutório, o cerne da questão posta nos autos é a discussão sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA dentro do prazo legal, no tocante às áreas de preservação permanente, reserva legal e cobertas por florestas nativas, bem como a necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural ITR.

Inicialmente, sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, dentro do prazo legal, no tocante às áreas de preservação permanente, reserva legal, e cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, cumpre esclarecer, o que dispõe a Lei nº 9.393/96, a respeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, conforme redação vigente à época do fato gerador:

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

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

(...)

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

(...)

e) cobertas por **florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

§ 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)

O Decreto nº 4.382/02, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, tratou da área tributável da seguinte forma:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I – de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II – de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.16667, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III – de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV – de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.16667, de 2001);

V – 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 nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI – comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

§ 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural DITR.

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I – ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 170, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II – estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 170, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000).

Ademais, o artigo 170 da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a prever:

Art. 170. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

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

Apesar da previsão contida no § 1º do art. 170, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, entendendo que o dispositivo não pode ser analisado isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em

que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA.

Pela interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, e § 7º da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17º da Lei nº 6.938/81, entendo que a exigência do ADA para fins de isenção do ITR diz respeito apenas às seguintes áreas: (a) de reserva particular do patrimônio natural; (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 nos incisos I e II do caput do artigo 10 do Decreto nº 4.382/02; (c) comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Nas hipóteses acima, sendo o ADA exigido para fins de fruição da isenção, não cabe ao julgador afastar sua obrigatoriedade, invocando o princípio da verdade material, mormente em se tratando de exigência atinente ao ITR, de caráter nitidamente extrafiscal e que almeja a proteção do meio ambiente aliada à capacidade contributiva. Isso porque, muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Contudo, entendo que as áreas de preservação permanente, de reserva legal, bem como as de servidão florestal ou ambiental, estão excluídas da exigência do ADA para fins de fruição da isenção, em virtude do caráter interpretativo do disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96 e que trata expressamente dessas áreas.

Ainda que as áreas de preservação permanente, de reserva legal, bem como as de servidão florestal, estejam mencionadas no caput do art. 10 do Decreto nº 4.382/02, a interpretação deve ser sistemática, excluindo a obrigatoriedade em razão da análise conjunta com o disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96. Trata-se de aparente antinomia, resolvida pelo intérprete mediante o emprego da interpretação sistemática.

A propósito, no tocante às áreas de preservação permanente e de reserva legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR1, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

Já no tocante às áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, entendo que se encontram excluídas da exigência do ADA em virtude da ausência de sua menção no caput do art. 10 do Decreto nº 4.382/02. Trata-se de interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, “e”, da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17º da Lei nº 6.938/81.

Ainda que se considere o fato de que a introdução da exclusão da referida área da base de cálculo do ITR somente sobreveio com a vigência da Lei nº 11.428, de 2006, que incluiu a alínea “e”, no inciso II, do § 1º, da Lei nº 9.393/96, e que o Regulamento do ITR é do ano de 2002, época em que não havia, portanto, a referida previsão legal, não é possível a utilização do recurso da analogia para criar obrigações tributárias, sob pena de desrespeito ao art. 108, § 1º, do CTN. Se não houve a alteração formal da legislação, não cabe ao intérprete criar obrigações não previstas em lei.

Ademais, ressalto, novamente, que a previsão contida no § 1º do art. 170, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, não pode ser analisada isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA, não sendo o caso das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, por não estarem previstas no caput do art. 10 do Decreto nº 4.382/02.

Dessa forma, ao contrário da decisão de piso, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das áreas de preservação permanente, reserva legal e das áreas cobertas por florestas nativas, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Conforme se infere dos precedentes supra reproduzidos, é entendimento deste Conselho a prescindibilidade de apresentação do ADA para o reconhecimento da existência das áreas em análise, cabendo ao Contribuinte, entretanto, a comprovação das mesmas por outros meios.

Ocorre que, no caso em análise, nada trouxe aos autos com o objetivo de comprovar a existência das áreas pleiteadas. Ao contrário, buscou inverter o ônus da prova, afirmando que caberia à Fiscalização demonstrar que tais áreas não existem.

Registre-se, pela sua importância, que no precedente da própria Contribuinte, objeto do Acórdão nº 2401-009.739 de relatoria do Conselheiro Rayd Santana Ferreira, a conduta da Recorrente foi a mesma, confira-se:

No presente caso, no entanto, a Recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento de prova da existência de eventual reserva legal ou da área de preservação permanente declaradas. A Recorrente simplesmente se limitou a afirmar que o imóvel encontra-se situado na área da chamada Amazônia Legal, local onde é exigida a manutenção de 80% da vegetação nativa.

De fato, ante a ausência de quaisquer elementos passíveis de comprovar a existência da área de preservação permanente outra não poderia ser a conduta da d. Autoridade fiscal que não glosar tais valores.

Importante ressaltar, ainda, que a Recorrente tanto sua impugnação quanto em seu recurso voluntário sustenta que a prova da existência dessa área poderia ser feita por meio de diligência ou realização de perícia.

Ocorre que a determinação para realização de diligência ou de perícia não se sustenta quando se cuida de prova que a legislação imputa ao contribuinte produzir e este não traz elementos indiciários que provoquem o surgimento de dúvida razoável acerca da materialidade da exigência.

No presente caso a Recorrente não trouxe aos autos qualquer indicio ou prova da existência da área de preservação permanente, tais como laudos, relatórios técnicos, etc..

Com relação especificamente à Área de Reserva Legal, impõe-se destacar que o Enunciado de Súmula CARF nº 122 dispõe que:

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).

É dizer: ainda que seja dispensável a apresentação do ADA para fins de reconhecimento da ARL, a sua averbação junto à matrícula do imóvel é imprescindível, sendo certo que, no caso ora em análise, a Contribuinte não se desincumbiu de tal incumbência.

Neste esboço, em face do quanto exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário também neste particular.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior