



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10240.720166/2007-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.563 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria ITR
Recorrente LEME EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DE ADA. DISPENSÁVEL.

Para ser possível a dedução da área de reserva legal da base de cálculo do ITR, basta sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA. No caso, a averbação ocorreu antes da ocorrência do fato gerador, o que impõe o afastamento da glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução da ARL de 12.539,20 ha

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra a contribuinte foi lavrada Notificação de Lançamento para constituição de ITR, exercício 2005, no valor principal de R\$ 223.588,51, acrescido de multa de ofício (75%) e juros legais (Selic), relativo ao NIRF 5.310.201-0 - FAZENDA ARCO IRIS.

Foram apuradas as seguintes infrações:

- 1 - Área de Reserva Legal não comprovada; e
- 2 - VTN declarado não comprovado.

Regulamente intimado do lançamento, apresentou Impugnação, que foi julgada procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ - fls. 121/134, tão somente para reconhecer a área de reserva legal de 7.837,0 há, em oposição a de 7.832,0 há, reconhecida pela Fiscalização.

Em seu Recurso Voluntário de fls. 139/152, aduz, em resumo:

1 - O Imóvel objeto do Auto de Infração, é uma reserva florestal, criada pelo Estado de Rondônia, através da Lei Complementar nº 52/91, que instituiu o Zoneamento Sócio Econômico e Ecológico do Estado de Rondônia, que transformou o imóvel do contribuinte ora impugnante numa reserva florestal, onde 82,84% da área do imóvel ficou inserida dentro da reserva florestal do Estado de Rondônia, conforme se comprova com a Certidão da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de Rondônia - SEDAM, documento incluso do processo.

2 - Que a reserva legal corresponderia a 80% da área do imóvel, por se situar na Amazônia Legal; e

3 - Que a alíquota aplicada pela Fiscalização, de 20%, configuraria confisco da propriedade privada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

O contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido em 27.07.2009 e apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário em 21.08.2009. Observados os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

Aproveitamento de área não declarada na DITR, objeto do procedimento fiscal:

Consoante se denota do demonstrativo de apuração do ITR devido, às fls. 56, a Fiscalização promoveu alterações na DITR do contribuinte no que toca à Área de Reserva

Legal, Área Ocupada com Benfeitorias e ao VTN declarado. Não fez qualquer alteração, dentre outras, na Área de Preservação Permanente declarada pelo recorrente. Vejamos:

Distribuição da Área do Imóvel Rural

	Declarado	Apurado
01. Área Total do Imóvel	15.674,0	15.674,0
02. Área de Preservação Permanente	461,5	461,5
03. Área de Reserva Legal	12.539,2	7.832,0
04. Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	0,0	0,0
05. Áreas de Interesse Ecológico	0,0	0,0
06. Área de Servidão Florestal	0,0	0,0
07. Área Tributável (01 - 02 - 03 - 04 - 05 - 06)	2.673,3	7.380,5
08. Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	120,0	0,0
09. Área Aproveitável (07 - 08)	2.553,3	7.380,5

Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural

	Declarado	Apurado
10. Área de Produtos Vegetais	0,0	0,0
11. Área em Descanso	0,0	0,0
12. Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas)	0,0	0,0
13. Área de Pastagens	2.000,0	2.000,0
14. Área de Exploração Extrativa	0,0	0,0
15. Área de Atividade Granjeira ou Aquícola	0,0	0,0
16. Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagem por Calamidade Pública	0,0	0,0
17. Área utilizada pela Atividade Rural (10 + + 16)	2.000,0	2.000,0
18. Grau de Utilização (17 / 09) * 100	78,4	27,1

Cálculo do Valor da Terra Nua

	Declarado	Apurado
19. Valor Total do Imóvel	800.000,00	3.127.275,58
20. Valor das benfeitorias	450.000,00	450.000,00
21. Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas	300.000,00	300.000,00
22. Valor da Terra Nua (19 - 20 - 21)	50.000,00	2.377.275,58

Cálculo do Imposto

	Declarado	Apurado
23. Valor da Terra Nua Tributável (07 / 01) * 22	8.525,00	1.119.221,34
24. Alíquota	3,00	20,00
25. Imposto Devido (23 * 24) / 100	255,75	223.844,26
Diferença de Imposto (Apurado - Declarado)		223.588,51

Considerando que o contribuinte não se insurgiu, em seu recurso voluntário, contra o VTN utilizado pela Fiscalização, tenho por precluso tal ponto.

É de se notar, que autuado não declarou, em sua DITR, qualquer área de interesse ecológico.

No mesmo sentido, os ADA supostamente apresentados em 12.04.2000 (fls. 40) e 17.06.2004 não continham tal informação, o que, por si só, inviabilizaria o aproveitamento de tais áreas para fins de dedução na apuração do imposto. Confira-se:

DISTRIBUIÇÃO DAS ÁREAS DO IMÓVEL (ESTES DADOS CORRESPONDEM AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NO DIAT)	ÁREA (ha.)	
21	15.674,0	ha
ÁREA TOTAL DO IMÓVEL		
22	350,0	ha
ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE LEI Nº 4771/85 E 9393/96		
ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA		
23	7.837,0	ha
ÁREA DE RESERVA LEGAL LEI Nº 4771/85 - 7803/89, 9393/96		
24		ha
ÁREA DE RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL DECRETO Nº 1202/96		
25		ha
ÁREA DE DECLARADO INTERESSE ECOLÓGICO LEI Nº 9393/96		
26	8.187,0	ha
TOTAL FLORESTAL (22 + 23 + 24 + 25)		
OUTRAS ÁREAS		
27		ha
ÁREA COM PLANO DE MANEJO FLORESTAL LEI Nº 4771/85 A DECRETO 1202/94		
28		ha
ÁREA COM REFLORESTAMENTO (COM ESSÊNCIAS NATIVAS OU EXÓTICAS) LEI Nº 9393/96		

DISTRIBUIÇÃO DAS ÁREAS DO IMÓVEL (ESTES DADOS CORRESPONDEM AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NO DIAT)	ÁREA (ha)	
21	15.674,0	ha
ÁREA TOTAL DO IMÓVEL		
22	461,5	ha
ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE LEI Nº 4771/85 E 9393/96		
ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA		
23	7832,0	ha
ÁREA DE RESERVA LEGAL LEI Nº 4771/85 7803/89 E 9393/96		
24		ha
ÁREA DE RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL (RPPN) LEI Nº 9393/96		
25		ha
ÁREA DE DECLARADO INTERESSE ECOLÓGICO (ARIE) LEI Nº 9393/96		
26	8.293,5	ha
ÁREA TOTAL FLORESTAL (22 + 23 + 24 + 25) LEI Nº 9393/96		
OUTRAS ÁREAS		
27		ha
ÁREA COM PLANO DE MANEJO FLORESTAL LEI Nº 4771/85 E Dec. 1202/84		
28		ha
ÁREA COM REFLORESTAMENTO (COM ESSÊNCIAS EXÓTICAS OU NATIVAS) LEI Nº 9393/96		

Vale destacar, que são áreas de **interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas**, assim **declaradas mediante ato do órgão competente**, federal ou estadual, aquelas que, destaca-se: **ampliem** as restrições de uso previstas para as APP e ARL. Em outras palavras: ainda que haja ato do poder público que declare determinada área como de interesse ecológico, caso não haja a imposição de efetivas restrições de uso que ampliem aquelas previstas para as APP e ARL, ou seja, restrições além do manejo sustentável, tenho que sua dedução, da área tributável pelo ITR, não possui suporte legal. Confira-se.

ITR - ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DECLARADA DE INTERESSE ECOLÓGICO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Para que não se tribute pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR a área de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarada mediante ato

do órgão competente, federal ou estadual, deve ser comprovada a ampliação às restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e reserva legal, ou seja, restrições além do manejo sustentável. Acórdão nº 9202003.051 – Sessão de 12 de fevereiro de 2014

ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

*Para que as Áreas de Interesse Ecológico para a proteção dos ecossistemas sejam isentas do ITR, é necessário que sejam assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual, e que **estejam sujeitas a restrições de uso superiores** àquelas previstas para as áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente. O fato de o imóvel rural encontrar-se inserido em zoneamento ecológico, por si só, não gera direito à isenção ora tratada. Acórdão nº 9202004.576 – Sessão de 24 de novembro de 2016*

Reforça-se: para efeito de exclusão do ITR, a Área de Interesse Ecológico deve ser assim declarada em caráter específico para determinada área da propriedade particular. Quer dizer com isso, que a área declarada em caráter geral não satisfaz, por si só, a condição legal para sua dedutibilidade. Portanto, se o imóvel rural estiver dentro de área declarada em caráter geral como de interesse ecológico, é necessário também o reconhecimento específico de órgão competente federal ou estadual para a área da propriedade particular. O reconhecimento dessas áreas depende de ato específico, por imóvel, expedido pelo Ibama (Ato Declaratório Ambiental – ADA).

Todas as demais alegações, no sentido de que a reserva legal seria de 80% em função da localização do imóvel e que o mesmo estaria situado em uma reserva florestal criada pelo Estado de Rondônia, através da Lei Complementar nº 52/91, tornaram-se despidiendas em função da inobservância dos requisitos legais para o aproveitamento de tais áreas na seara tributária. Aliás, cumpre destacar que o contribuinte informou áreas utilizadas como pastagens (2.000, ha), que foram acatadas pela fiscalização.

A título meramente de reforço, trago à colação excerto do acórdão recorrido, com o qual concordo, que concluiu pela impossibilidade da dedução da área inserida na reserva florestal criada pelo Estado de Rondônia, por entender que tal circunstância não dera ensejo à ampliação das restrições de uso que se tem nas áreas de preservação permanentes e nas áreas de reserva legal.

30 Quanto a alegação de que - “as atividades do proprietário ficaram limitadas a não desmatar, podendo apenas contemplar a natureza, ou seja, a ouvir canto de grilos e pássaros” – não encontra respaldo na legislação. As áreas de reserva legal são áreas onde a vegetação não pode ser suprimida mas pode ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável. No documento apresentado pela Impugnante, emitido pelo Governo do Estado de Rondônia, Secretaria de Estado do Desenvolvimento Ambiental – SEDAM, Núcleo de Sensoriamento Remoto e Climatologia – NURSERC, ao descrever a Zona 4 afirma “Trata-se de ambientes frágeis, onde o aproveitamento extrativo deve ser feito com manejo dos recursos florestais, sem alteração dos ecossistemas” (grifei). Assim, a proprietária pode, além de ouvir canto de grilos e pássaros, fazer exploração extrativa com manejo dos recursos florestais. O que a Impugnante não pode é desmatar a área mas pode aproveitar e explorar todo o potencial da área, desde que tenha plano de manejo sustentável aprovado pelo Ibama para que a área não seja destruída.

Glosa da ARL.

Prosseguindo na análise, o § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, que deve ser aplicado em sua literalidade por força do artigo 111 do CTN¹, elenca as áreas que podem ser deduzidas da área tributável para fins de apuração do ITR. 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.*

§ 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;

¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (...)

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

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

*f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. **(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)***

As **áreas de preservação permanente** - APP, consoante definidas na Lei 4.771/65, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas, podem ser classificadas como **legais** (art. 2º) e **administrativas** (art. 3º).

Quanto às primeiras, as legais, temos as florestas e demais formas de vegetação natural situadas próximas a fontes de recursos hídricos e a relevos com importância a preservação dos eco sistemas, tais como: **i)** ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal; **ii)** ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais; **iii)** nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura; **iv)** no topo de morros, montes, montanhas e serras; **v)** nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive; **e vi)** nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues.

Por sua vez, as APP - administrativas, **declaradas por ato do poder público**, são as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

- a) a atenuar a erosão das terras;
- b) a fixar as dunas;
- c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;
- d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;
- e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;
- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;
- h) a assegurar condições de bem-estar público.

Percebe-se que há uma evidente diferença entre as duas espécies de APP. Enquanto que para as legais, já determinadas no diploma legal, a finalidade é intrínseca ao que se propõe a lei; para as administrativas, a finalidade a ser alcançada pelo administrador público está textualmente prevista nas alíneas daquele artigo 3º. **Assim, indubitavelmente, a ação do poder público torna-se imprescindível para a constituição dessas APP - administrativas.**

Frise-se que a supressão total ou parcial dessas áreas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

Por seu turno, ainda de acordo com o diploma encimado, as **reservas legais** são áreas localizadas no interior de uma propriedade ou posse rural, **excetuada a de preservação permanente**, necessárias 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, **cujas vegetações não podem ser suprimidas**, podendo apenas ser utilizada sob **regime de manejo florestal sustentável**, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos. **Devem ser averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, após aprovada sua localização pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada** (§ § 4º e 8º do artigo 16 da Lei 4.771/65). A obrigatoriedade da aprovação acima citada foi introduzida na lei de regência, por conta da MP 2.166-67/2001.

Veja, a obrigatoriedade de se ter aprovada a localização da ARL pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada está diretamente relacionada à vedação a que se constitua reserva legal sobre área de preservação permanente, já dedutível, observadas as exigências legais, na apuração do imposto. Com isso, tende-se a evitar a utilização da mesma área, por mais de uma vez, como dedução do ITR.

Assim, pode-se resumir:

APP - Pode haver a supressão, quando assim determinar o interesse público;

ARL - Não pode haver a supressão, mas somente sua utilização em regime de manejo florestal sustentável.

Prosseguindo, a alínea "e" do inciso II, § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, com a redação dada pela lei 11.428/2006, autorizou a dedução, **a partir de 01.01.2007**, das áreas cobertas por **florestas nativas, primárias ou secundárias** em estágio **médio ou avançado** de regeneração.

Note-se que áreas cobertas por florestas nativas secundárias em estágio inicial de regeneração não foram contempladas pelo dispositivo.²

Malgrada a digressão acima, seja qual for a área que, ao amparo do inciso II, do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, se pretenda expurgar daquela tributável pelo ITR, o fato é que ela deve constar consignada no competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, conforme preconiza o artigo 17-O da Lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei 10.165/2000. Confira-se.

² http://www.fundacaofia.com.br/gdusm/florestas_estagios.htm

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. 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. (...)

§ 5o Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis.

Por sua vez, o Ato Declaratório Ambiental – ADA é um instrumento legal que possibilita ao Proprietário Rural uma redução do Imposto Territorial Rural – ITR, em até 100%, sobre a área efetivamente protegida, quando declarar no Documento de Informação e Apuração - DIAT/ITR, Áreas de Preservação Permanente (APPs), Reserva Legal, Reserva Particular do Patrimônio Natural, Interesse Ecológico, Servidão Florestal ou Ambiental, áreas cobertas por Floresta Nativa e áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas. É documento de cadastro das áreas do imóvel rural junto ao IBAMA e das áreas de interesse ambiental que o integram para fins de isenção do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre estas últimas. Deve ser preenchido e apresentado pelos declarantes de imóveis rurais obrigados à apresentação do ITR.

O texto legal encimado evidencia uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária. Ademais, prevê a necessidade de pagamento de uma taxa de vistoria, a qual, em sendo realizada, e não se confirmando a existência das áreas excluídas de tributação, poderá ensejar o lançamento de ofício do tributo, sendo inequívoco que o ADA é obrigatório para aqueles que desejam se beneficiar da redução do tributo devido a título de ITR.

É dizer: é instrumento eleito pelo legislador para controle, integração de órgãos e fonte de custeio da atividade de vistoria, questões absolutamente indispensáveis ao acompanhamento do cumprimento dos preceitos da legislação relativos à limitação da utilização de tais áreas, bem assim da correção no gozo da benesse fiscal.

Nesse contexto, o legislador estabeleceu a forma que entendeu adequada para promover tal controle e fiscalização, não sendo possível a este Conselho deixar de aplicar comando legal válido e vigente apenas pela eventual convicção de que tal atividade poderia ser levada a termo de outra forma.

Reprise-se. Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase "a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória", possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

É entendimento corrente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, com o advento da lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei nº 10.165/00, é obrigatória a apresentação do ADA protocolado junto ao IBAMA. Situação diversa da verificada em períodos anteriores ao ano de 2001, como se depreende da Súmula Carf. nº 41, segundo a qual, *“a não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000”*.

No caso em tela, o que se vê é a utilização da função extrafiscal do tributo, mediante sua aplicação como instrumento de política ambiental, estimulando a preservação ou recuperação da fauna e da flora em contrapartida a uma redução do valor devido a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Contudo, a legislação impõe requisitos para gozo de tais benefícios, os quais variam de acordo com a natureza de cada hipótese de exclusão do campo de incidência do tributo e das limitações que cada situação impõe ao direito de propriedade.

Voltando às reservas legais, caso de fato existentes, há que se observar, cumulativamente, o preenchimento dos dois requisitos a seguir: sua averbação junto à matrícula do imóvel previamente ao exercício em que dela se pretenda usufruir, após aprovação do local pelo órgão ambiental e sua informação no ADA protocolizado no IBAMA, no prazo estabelecido em norma regulamentar.³

Em suma: a existência das ARL, APP, áreas cobertas por floresta nativa ou qualquer outra especificada naquele inciso II, § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, por si só não assegura ao contribuinte a não tributação das áreas s que se refere. Há de se cumprir as exigências legais.

Notem por sua vez, que os prazos acima destacados não se tratam de mera formalidade ou desprovidos de propósito razoável. Vejamos:

Se por um lado é indubitável que as ARL devem ser averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, por outro, o que se questiona é se tal providência pode ser efetivada a qualquer tempo.

Tenho que não. Tal averbação é condição legal para que o sujeito passivo possa, a rigor, se valer de tal isenção e não ter contra si constituído o crédito tributário a ela relacionada. Logo, todas as circunstâncias constitutivas⁴ e fatos devem estar perfeitamente configurados à data do fato gerador da obrigação principal. E mais, a averbação em registro próprio possibilita a determinação dos limites e localização das ARL, viabiliza o efetivo controle de sua manutenção pelo poder público, além de dar publicidade de seus contornos à eventuais adquirentes da propriedade. Seria, a grosso modo, uma via de mão dupla.

Assim dispõe o § 1º do artigo 12 do Decreto 4.382/2002, **de obediência obrigatória por este colegiado**:

***Art. 12.** São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal;*

³ Artigo 9º, § 3º, I da IN SRF 256/2002.

⁴ o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

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

Já no que toca ao prazo para o protocolo do ADA, da mesma forma de evidente obrigatoriedade legal, veja que está relacionado à viabilidade do exercício do poder de polícia a cargo do IBAMA. Admitir o protocolo a qualquer tempo conduzira, por óbvio, ao inegável prejuízo no exercício da atividade estatal, já que poderia não mais dispor de tempo hábil à tomada de eventuais providências no âmbito do lançamento de ofício do ITR. Esvaziaria, assim entendido, o propósito legal.

Na mesma linha, o inciso I do § 3º do artigo 10 daquele Decreto 4.382/2002 estabelece:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas:

I - de preservação permanente;

II - de reserva legal;

III - de reserva particular do patrimônio natural;

IV - de servidão florestal;

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;

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual..

§ 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; 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.

Nesse diapasão, em atenção à parte final daquele inciso I do parágrafo 3º acima, a Instrução Normativa SRF nº 256/2002, que é, na forma do artigo 100 do CTN, norma complementar das leis e, portando, de observância obrigatória por todos os contribuintes, estabelece em seu artigo 9º, o prazo para a apresentação do referido ADA, para fins do seu aproveitamento em matéria tributária. Reforça-se: não se trata de criar tributo ou mesmo restringir/limitar o exercício do direito do contribuinte, que se deu por força da lei 9.393/96 e artigo 17-O da Lei 6.938/81, mas sim de regulamentar seu exercício. Em outras palavras: para se valer dessa isenção **condicionada**, seu cumprimento deve se dar de forma a efetivamente assegurar ao Estado, por meio de seu órgão ambiental, a possibilidade de se aferir o escorreito enquadramento da área a ele declarada e que pretende ver excluída da apuração do ITR.

Assim, não resta dúvida que para fins de exclusão da área tributável, aquelas áreas deverão ser obrigatoriamente informadas em ADA, protocolado pelo sujeito passivo no IBAMA, **nos prazos e condições fixados em ato normativo**. É o que exige o Decreto 4.382/2002, **de observância obrigatória por este colegiado, a teor do artigo 62 do RICARF**.

Conforme se extrai do excerto abaixo, que constou do voto vencedor no acórdão 9202-005-753, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a jurisprudência neste Conselho consolidou-se no sentido de aceitar o ADA protocolizado até o início da ação fiscal. Confira-se:

É certo que, no caso da Área de Preservação Permanente (APP), trata-se de acidentes geográficos já existentes na natureza, porém a exclusão da tributação desta área ambiental não está condicionada à criação da área e sim da sua preservação, como a própria denominação está a indicar. Como o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador do tributo (art. 144 do CTN) e, no que tange ao ITR, este foi fixado em 1º de janeiro (art. 1º da Lei nº. 9.393, de 1996), é claro que a fruição do benefício está condicionada à preservação à época do fato gerador.

Nesse passo, a Receita Federal, utilizando-se da prerrogativa de regulamentar a forma e os prazos para cumprimento de obrigações acessórias, estabeleceu o prazo de seis meses após a data de entrega da DITR, para que o Contribuinte providencie o protocolo do ADA.

E tratando-se de declarar algo que a priori já existiria na natureza, este Colegiado consolidou a jurisprudência no sentido de aceitar-se o ADA protocolado antes do início da ação fiscal, em respeito à espontaneidade do Contribuinte.

Não retrata, com a devida *venia*, o entendimento deste relator.

Não seria razoável imaginar que tal informação pudesse ser prestada em data, por exemplo, próxima a da ação fiscal, porquanto a potencial vistoria pelo órgão ambiental não observaria, decerto, o lustró legal para a constituição do imposto, fosse o caso. Da mesma forma, supor que a atividade de polícia, legalmente exigida e que traria certa segurança ao considerar isentas aquelas áreas, possa ser substituída pela exclusiva atuação privada (por meio de laudos técnicos), não me parece atender ao interesse público.

No mesmo sentido, como bem destacado no voto acima parcialmente colacionado, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas, conforme estabelece a lei, em determinados locais do imóvel, são de PRESERVAÇÃO PERMANENTE existentes a época do fato gerador do tributo, consoante preceitua o inciso II do § 3º do artigo 10 do Decreto 4.382/2002. Vale dizer: as florestas e demais formas de vegetação natural devem estar em permanente preservação, sobretudo na data do fato gerador. Dito isso, como se aferir tal circunstância pelo órgão de controle ambiental, admitindo-se a apresentação do ADA em data significativamente distante da do fato gerador do tributo ?

Em outras palavras, haveria como o IBAMA empreender alguma vistoria eficaz a partir de um ADA apresentado após 4 anos do exercício a que se referem as informações nele prestadas, ainda que tenha sido entregue antes de o início da ação fiscal ?

Não basta que no imóvel existam rios ou qualquer outro curso d'água, lagoas ou reservatórios de d'água naturais ou artificiais, topo de morros, montes ou serra, faz-se necessário, aí sim, que nesses locais efetivamente haja floresta ou demais formas de vegetação natural permanentemente preservadas.

Da mesma forma, não se pode imaginar que a dispensa à prévia comprovação, por parte do declarante, no que toca às APP e ARL declaradas para fins de isenção do ITR, consoante estabelece o § 7º do artigo 10 da L. 9.393/96, o estaria desincumbindo da obrigação legal imposta pelo § 1º do artigo 17-O da Lei 6.938/81. Longe disso. Uma coisa é a desnecessidade da prévia apresentação da comprovação das áreas **quando da entrega** da DITR; outra, a obrigatoriedade de que tais informações sejam prestadas - tempestivamente - ao IBAMA, por meio do competente ADA e ao Fisco, quando intimado por autoridade competente no exercício de seu dever funcional.

E veja, o parágrafo 7º encimado foi originalmente introduzido ao artigo 10 da Lei 9.393/96 por meio da Medida Provisória 1.956-50/2000, de **26.05.2000**, ao passo que aquele que impõe a obrigatoriedade do ADA, por meio da posterior Lei 10.165/2000 de **27.12.2000**. Com isso, considerando o período em que ambos vigoraram não há, a meu ver, como entender que aquele primeiro desobrigou a apresentação do ADA. Não há, no meu entender, qualquer antinomia entre os dispositivos, na medida em que tratam de circunstâncias diferentes.

Voltando ao prazo para apresentação do ADA, a IN SRF 256/2002, em sua redação original, o estabelecia como sendo "*de até seis meses, contado a partir do término do*

*prazo fixado para a entrega da DITR". Com a entrada em vigor da obrigatoriedade de sua apresentação **anual**, o órgão ambiental o estabeleceu como sendo de 1º de janeiro a 30 de setembro.* ⁵ *Daí a alteração naquela IN SRF 256/2002, que passou a estabelecer, a partir da IN RFB 861, de 17 de julho de 2008, **ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), observada a legislação pertinente.**"*

Em resumo, pode-se dizer, no que toca à dedução das áreas elencadas nos inciso I ao VI do artigo 10 do Decreto nº 4.382/2002, que além dos requisitos de ordem formal previstos na legislação, há de se comprovar, quando intimado, sua efetiva existência, a teor do inciso II do parágrafo 3º retro citado, por meio de laudo técnico que deve, de forma clara, especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das áreas eventualmente **existente à época do fato gerador**.

Voltando ao caso sob análise, como bem registrado no acórdão de piso, a autoridade julgadora de primeira instância considerou, como reserva legal, tão somente a área que se encontrava averbada junto à matrícula do imóvel e que, **concomitantemente**, constou no ADA aceito pela Fiscalização, qual seja, 7.837,00 há.

Nesse ponto, vale destacar, conforme assevera a própria decisão de piso, que ao final de 2004, já se encontrava averbada, como reserva legal, a área de 12.539,2 ha. Veja-se:

26 No presente caso a impugnante comprovou averbação de **7.837,00 ha de área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula no Registro de Imóveis competente, realizada em 17 de junho de 1999 AV-005-003865, fl. 67V. Através da AV-011-003865 em 1 de dezembro de 2004, a área de reserva legal passa a ser de 12.539,20ha.**

Ressalvado o entendimento pessoal deste Relator, consubstanciado nos parágrafos anteriores, este colegiado firmou entendimento no acórdão 2402.006.229, de 05.06.2018, no sentido de que seria dispensável, no que toca exclusivamente à comprovação da ARL, a apresentação do tempestivo ADA, na medida em que a oportuna averbação à margem do Registro do Imóvel seria condição necessária e suficiente a aproveitar sua dedução.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DE ADA. DISPENSÁVEL.

Para ser possível a dedução da área de reserva legal da base de cálculo do ITR, basta sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA. No caso, a averbação ocorreu antes da ocorrência do fato gerador, o que impõe o afastamento da glosa.

Ademais, com a publicação da Súmula CARF 122, de observância obrigatória por este Colegiado, a questão restou definida nos seguintes termos:

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)

⁵ <http://www.ibama.gov.br/imovel-rural/ato-declaratorio-ambiental-ada/o-que-e-o-ada>

Da alíquota:

Por fim, quanto à alegação de que a Fiscalização utilizou-se de uma alíquota de 20% para o cálculo do imposto, em flagrante ofensa ao princípio constitucional do não confisco, cumpre tecer algumas considerações.

Conforme se percebe do quadro "Cálculo do Imposto", do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO acima colado, a autoridade autuante utilizou-se da alíquota de 20%, a teor do artigo 11 da Lei 9.393/96.

Nesse rumo, uma vez observadas as disposições legais, não cabe a este colegiado afastar sua aplicação (art. 62 do RICARF), tampouco pronunciar-se acerca de sua constitucionalidade (art. 72 do RICARF c/c Súmula CARF nº 2).

Frente ao exposto, voto por CONHECER do recurso e, no mérito, DAR-LHE parcial provimento para restabelecer a dedução da ARL de 12.539,20 ha.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti