



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10480.721307/2010-26
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.599 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUIZ GONZAGA BATISTA MODESTO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

EXERCÍCIO: 2005

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para restabelecer a glosa de 48 ha de Área de Preservação Permanente (APP). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2401-006.934, de recurso voluntário, que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: obrigatoriedade do ADA para reconhecimento da área de preservação permanente. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam ao presente julgamento:

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O 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 de preservação permanente e reserva legal, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator) que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

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

- conforme paradigma 2202-003.697, A partir do exercício de 2001, é indispensável apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) como condição para o gozo da isenção relativa às áreas de preservação permanente, considerando a existência de lei estabelecendo expressamente tal obrigação. Introdução do artigo 17-O na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o desprovimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

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

2 Exigibilidade de ADA para reconhecimento da área de preservação permanente (APP)

O apelo fazendário visa a rediscutir a necessidade de prévia apresentação de ADA para o reconhecimento da área de preservação permanente. No entender da Fazenda Nacional, apesar de comprovada a existência de 2 hectares de área de preservação, haveria a necessidade de protocolo tempestivo do ADA.

Registre-se, neste particular, que a fiscalização glosou o total declarado pelo contribuinte, de 50 hectares de APP. Em sendo assim, tal área foi reduzida a zero em sede de fiscalização.

A decisão recorrida, por outro viés, entendeu por comprovada a totalidade da área declarada, de modo que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Feito esse registro, passo ao julgamento do apelo nobre da Fazenda Nacional.

Quanto à inexigibilidade do ADA em si, o recurso não merece provimento.

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

12. Após as considerações acima, restam incontroversas, no âmbito da Corte de Justiça, à luz da legislação aplicável ao questionamento, as posições abaixo:

(i) é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo aquela, para fins tributários, eficácia constitutiva;

(ii) a prova da averbação da reserva legal não é condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

(iii) é desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois tal área se localiza a olho nu; e

(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR.

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

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

14. Dessa forma, inexistente razão para o Procurador da Fazenda Nacional contestar ou recorrer quando a demanda estiver regida pela legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 (que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000), se a discussão referir-se às seguintes matérias:

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

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em

área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF nº 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

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

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 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 exclui a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp nº 587.429/AL, senão vejamos:

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

Ou seja, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a quem incumbe a representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da

Economia, manifestou-se, expressa e textualmente, no sentido de que é incabível discutir a apresentação do ADA para a não incidência do ITR sobre a APP e a ARL, diante da pacificação da jurisprudência do STJ. Vale observar, ademais, que tal questão também está pacificada no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que editou o seguinte enunciado sumular:

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

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”².

Isto é, embora inexista 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.

Todavia, apesar de a decisão recorrida mencionar que o sujeito passivo teria apresentado “*Laudo Técnico, fls.*”, com 50 hectares de APP, entendo que não houve a comprovação de todo esse montante, mas de apenas 2 hectares.

Isso porque o contribuinte não apresentou Laudo Técnico, mas apenas um Projeto de Reflorestamento datado de maio de 2006 (o exercício em questão é 2005), que dá conta da existência de tão-somente 2 hectares de mata (vide efl. 82). Esse detalhe não passou despercebido ao acórdão de impugnação, que consignou o seguinte à efl. 107:

36. Pela leitura deste Projeto de Reflorestamento, elaborado em maio de 2006 constata-se que no ano-calendário de 2004, exercício 2005, existia apenas 2,00 ha de Mata. O que se depreende deste projeto não é a existência de área de preservação permanente mas, ao contrário, áreas degradadas que estão sendo objeto de um projeto para reflorestamento a partir de 2006. Vale ressaltar que não ficou comprovado nem ao menos a implantação deste projeto que prevê relatórios semestrais.

37. Assim, a contribuinte comprova a existência de apenas 2,00 ha de área de mata, atendendo ao primeiro requisito para que estas Alms (2,00 ha) possam ser dedutíveis efetivamente da área tributável que a de é existirem.

¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

² Obra citada, p. 514.

Logo, e tendo havido comprovação de apenas 2 dos 50 hectares declarados na DITR, o recurso fazendário deve ser parcialmente provido, para que seja reestabelecida a glosa da área de 48 hectares de área de preservação permanente não comprovada por documentação hábil e idônea.

3 Conclusão

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

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto do Relator, peço-lhe licença para dele dissentir.

Isto porque, sustenta o I. Conselheiro a dispensabilidade do ADA para fins de exclusão das APP da base impositiva do tributo.

Tenho posicionamento firme em sentido contrário.

O inciso II do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96 elenca as áreas que podem ser deduzidas da área total do imóvel para fins de tributação.

Por sua vez, as APP podem ser classificadas, segundo a forma com se constituem, em naturais (as do art. 2º da Lei 4771/65) e as administrativas (as do art. 3º da Lei 4771/65).

Com isso, resta fácil perceber que estamos diante de 3 figuras distintas, com diferentes características, requisitos e finalidades. Vejamos:

APP “naturais”: são as florestas e demais forma de vegetação natural situadas em determinados acidentes geográficos;

APP “administrativas”: são as florestas e demais forma de vegetação natural, assim declaradas pelo poder público, destinadas a manter ou restabelecer determinadas condições ou características ambientais.

Áreas de Interesse Ecológico: destinadas à proteção de ecossistemas, assim declaradas pelo poder público, e que ampliem as restrições de uso previstas para as ARL e APP.

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

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

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

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

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

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

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

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

Não foi à toa que o § 5º daquele artigo 17-O estabeleceu que “*após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis*”. Nesse ponto, penso que as dúvidas relacionadas a – por exemplo - eventuais sobreposição das áreas seriam, ou poderiam ser, dirimidas nessa oportunidade.

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

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

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

E não vejo qualquer incoerência nesse racional.

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

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

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

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

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

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

Nesse rumo, VOTO por DAR provimento ao recurso da União.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti