



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.727938/2018-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.019 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2023
Recorrente AROLD GELESKI FLORES MARAFIGA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2013

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

DECADÊNCIA. ITR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Caracterizado o pagamento parcial antecipado e ausente a comprovação de dolo, fraude ou simulação, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da data do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º).

Não comprovado o pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o Fisco ter realizado o lançamento de ofício (CTN, art. 173, I).

IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. ARTIGO 147 CTN.

Retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. LEI N. 12.651/2012. NOVO CÓDIGO FLORESTAL.

Para que o contribuinte possa excluir as áreas de preservação permanente e de reserva legal da área total tributável para fins de ITR, é obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA correspondente.

ÁREAS ISENTAS. ÁREA DE RESERVA LEGAL.

Para a exclusão da tributação sobre áreas de reserva legal é necessária a averbação da existência da área na matrícula do imóvel ou inscrição no Cadastro Ambiental Rural em data anterior ao fato gerador.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA. NECESSIDADE.

Exige-se o ADA para comprovação da existência de áreas isentas para fins de exclusão do cálculo do ITR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Rayd Santana Ferreira, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi que davam provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a Área Coberta por Florestas Nativas declarada no montante de 390,3 ha. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Inicialmente, cumpre esclarecer que se trata de processo paradigma, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, motivo pelo qual os números de e-fls. especificados no Relatório e Voto se referem apenas a este processo.

Pois bem. Por meio da Notificação de Lançamento nº 3363/00010/2018 de fls. 03/07, emitida, em **24.09.2018**, o contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário, no montante de **R\$242.315,02**, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2013, acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda Vitória II”, cadastrado na RFB sob o nº **7.217.113-8**, com área declarada de **1.022,6 ha**, localizado no Município de Barreiras/BA.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2013 incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 3363/00020/2018 de fls. 08/10, recepcionado em **22.06.2018**, às fls. 11, para o contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

- 1º - Ato Declaratório Ambiental (ADA) requerido dentro de prazo junto ao IBAMA;
- 2º- Certidão do registro de imóveis, com a averbação da área de reserva legal;
- 3º - Termo de Responsabilidade/Compromisso de Averbação da Reserva Legal ou Termo de Ajustamento de Conduta da Reserva Legal, acompanhado de certidão emitida pelo Cartório de Registro de Imóveis comprovando que o imóvel não possui matrícula no registro imobiliário;

4º - documentos, tais como Laudo Técnico emitido por engenheiro agrônomo/florestal, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART registrada no CREA, que comprovem as áreas de florestas nativas declaradas, identificando o imóvel rural e detalhando a localização e dimensão das áreas declaradas a esse título, previstas nos termos da alínea “e” do inciso II do §1º art. 10 da Lei nº 9.393/1996, que identifique a localização do imóvel rural através de um conjunto de coordenadas geográficas definidores dos vértices de seu perímetro, preferivelmente georreferenciadas ao sistema geodésico brasileiro;

5º - Para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado: Laudo de avaliação do Valor da Terra Nua emitido por engenheiro agrônomo/florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com fundamentação e grau de precisão II, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados do mercado. Alternativamente, o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1º de janeiro de 2013, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2013 no valor de R\$: Outras terras – R\$4.000,00.

Em resposta, o contribuinte apresentou, em **16.07.2018**, a correspondência de fls. 12/19, acompanhada dos documentos de fls. 20/74.

A fiscalização emitiu, em **25.07.2018**, o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 3363/00013/2018 de fls. 75/78, recepcionado em **29.08.2018**, às fls. 79, para dar conhecimento ao contribuinte sobre as informações da DITR que seriam alteradas.

O contribuinte apresentou, em **17.09.2018**, a correspondência de fls. 80/86, acompanhada dos documentos de fls. 87/93.

No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes na DITR/2013, a fiscalização resolveu manter o VTN declarado de **R\$1.807.244,75 (R\$1.767,30/ha)**, com base no Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte, entretanto, glosou as áreas de reserva legal de **204,5 ha** e coberta por florestas nativas de **390,3 ha**, com consequente redução do Grau de Utilização, que passou de **100,0%** para **41,9%**, e aumento da alíquota aplicada, que passou de **0,30%** para **6,00%**, e do VTN tributável e disto resultando imposto suplementar de **R\$106.166,77**, como demonstrado às fls. 06.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais da infração, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04/05 e 07.

Cientificado do lançamento, em **16.10.2018**, às fls. 94, ingressou o contribuinte, em **05.11.2018**, às fls. 95, com sua impugnação de fls. 95/104, instruída com os documentos de fls. 105/138, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

1. Destaca que observou os benefícios legais que prevêm a exclusão de certas áreas existentes no imóvel, para fins de cálculo da área tributável, quais sejam: (i) área de reserva legal; (ii) área de preservação permanente e (iii) área coberta por florestas nativas, nos moldes do art. 10 da Lei nº 9.393/96;
2. Enfatiza que, para fins do cálculo do montante devido, considerou a área tributável do imóvel, representada pela área de reflorestamento com eucalipto, e considerou as áreas previstas nas alíneas de “a” a “f” do inciso II do §1º do art. 10

da Lei nº 9.393/96 e, assim, ao proceder-se com a exclusão das áreas previstas nessas citadas alíneas, obtidas a partir de Parecer Técnico de Engenheiro Agrônomo, apurou-se, conforme legislação vigente, uma área tributável de 427,8 ha;

3. Informa que o imóvel, à época da declaração, conforme Laudos em anexo, possuía 204,5 ha de reserva legal, 0,0 ha de área de preservação permanente, 390,3 ha de floresta nativa e 427,8 há de área com reflorestamento, totalizando os 1.022,6 ha do imóvel;
4. Informa que segue, em anexo, Laudo Agrônomo de Uso e Ocupação do Solo com intuito de comprovar as áreas da propriedade passíveis da incidência do ITR, bem como comprovar qual uso alternativo do solo foi dado ao imóvel à época do fato gerador, destacando a discriminação das áreas de reserva legal, de preservação permanente e coberta por floresta nativa, conforme Lei nº 9.393/1996, equipara-se às áreas não tributáveis, devendo subtrai-las, para fins de cálculo do ITR;
5. Reitera que o imóvel caracterizou-se pela existência de 427,8 ha de área tributável e, assim, cruzando as informações da tabela anexa à Lei nº 9.393/1996, levando em consideração o grau de utilização e a área do imóvel, tem-se uma alíquota de 0,30%;
6. Registra que as áreas de florestas nativas são isentas do ITR, com base no art. 10, §1º, II, “e”, da Lei nº 9.393/96;
7. Observa que, corroborando o seu entendimento, a Consulta Fiscal de Solução nº 98, publicada no DOU de 05.05.2015, ainda que realizada por contribuinte diverso, aplica-se ao presente caso, por persistirem a mesma matéria de Direito e com as mesmas hipóteses de incidência de imposto pleiteadas pela Administração Pública, considerando que na Solução de Consulta Fiscal a RFB entendeu que as áreas cobertas por florestas nativas podem estar localizadas em qualquer bioma brasileiro e não somente no bioma Mata Atlântica;
8. Entende restar demonstrado que não se deve tributar qualquer área coberta por mata ou floresta nativa;
9. Informa que não possui o ADA, objetivando os princípios administrativos da economia processual, da razoabilidade e da busca pela verdade real, uma vez que os Tribunais têm facultado aos contribuintes a sua apresentação para fins de ITR;
10. Reforça sua disposição em somar à fiscalização tributária com outros documentos que se façam necessários e que o ordenamento e entendimentos legais os façam obrigatórios por parte do sujeito passivo;
11. Coloca-se à disposição para outros requerimentos, acreditando que os já apresentados são suficientes para comprovar o declarado, desaguando na homologação dos valores declarados;
12. Comenta que, muito embora seja o ADA uma documentação pública do qual as autoridades fiscais possam se valer para fins de cálculo e fiscalização do ITR, cabe trazer à cena que sua obrigatoriedade foi desconhecida pelas mais altas cortes desse país, justamente pela inconstitucionalidade no requerimento deste instrumento, para fins de comprovação de informações declaradas na DITR, transcrevendo Ementas de Decisões do TRF e STJ, para embasar sua tese;

13. Assevera que é certo que os Laudos Técnicos apresentados se prestam a comprovar a existência das áreas de interesse ambiental, mormente em homenagem ao princípio da verdade material;
14. Assinala que a função social e ambiental da propriedade foi reconhecida expressamente pela Constituição da República, nos artigos 5º, XXIII, 170, III e 186, II, discorrendo sobre o tema;
15. Pelo exposto, requer:
 - a) Que os Laudos Técnicos, Plantas e Imagens elaboradas por Engenheiro Agrônomo sejam aceitos como comprovação dos dados para DITR/2013;
 - b) Que seja, por fim, homologado o cálculo do ITR 2013 no valor recolhido de R\$2.267,91, de maneira que não parem mais dúvidas sobre tais obrigações tributárias.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 144 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2013

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 159 e ss), alegando, em suma, o que segue:

1. O crédito tributário em referência deverá ter sua exigência desconsiderada por decadência.
2. Inaplicável ao caso o § 1º- do art. 79 do Decreto nº 70.235/72, bem como o art. 138 do Código Tributário Nacional, pois violam a ampla defesa e contraditório ao criarem óbices à análise dos elementos fáticos. Ademais, vigente o princípio da verdade real, impõem-se ao Fisco a completa análise dos elementos de prova trazidos pelo recorrente.
3. A definição do fato gerador da obrigação principal do ITR deve ser obtida a partir da interpretação conjunta do art. 19 com as exclusões do art. 10, inciso II, da Lei nº 9.393/96. No caso dos autos, o contribuinte goza êxito em demonstrar que não houve ocorrência dos fatos geradores da obrigação principal, uma vez que, presentes na espécie, as isenções constantes no inciso II.
4. É patente demonstrar a desnecessidade de averbação de ditas áreas à margem da matrícula do imóvel por três razões: 1) porque a dita averbação tinha, inclusive em matéria ambiental, o único objetivo de determinar georreferenciadamente a localização exata de tal reserva legal ou servidão ambiental dentro do imóvel, dado que as propriedades rurais são muitas vezes extensas; 2) porque, inclusive, o

código florestal, lei que criou o instituto da reserva legal, foi renovado em 2012 para, na nova redação, deixar de exigir a averbação de ditas áreas; 3) porque, dentro do fato gerador do ITR, pode ser que se trate apenas de posse, ocasião em que é impossível realizar qualquer averbação de reserva legal, pois, por ser posse, não existe o respectivo registro no cartório de imóveis.

5. Ato contínuo, nessa mesma linha, não é plausível dizer que o ADA seja instrumento *sine qua non* para identificar respectivas áreas de interesse ecológico como isentas, pois, como dito, tal instrumento consiste em mero ato declaratório, não detentor de qualquer instrumentalidade técnica pela qual possa vir a administração pública requerer a responsabilização por eventual divergência.
6. Em respeito ao princípio da verdade material, impõe-se ao fisco o reconhecimento de que o ADA não é o único instrumento hábil para comprovação da realidade fática do imóvel, podendo o contribuinte se valer de vários outros previstos em lei, e da própria lei, para comprovar que em sua propriedade existem tais áreas de interesse ambiental.
7. Subsidiariamente, caso persista a interpretação por parte deste Conselho de que o ADA é sim instrumento obrigatório para fins de obtenção de isenção de ITR sobre áreas de interesse ambiental, então, consequentemente, mantendo esta linha interpretativa, deve ser tido tal Ato Declaratório Ambiental como uma obrigação acessória do ITR, ao ponto que a sua não apresentação não gera o lançamento de eventuais créditos residuais de ITR, mas tão somente a aplicação de penalidades pelo descumprimento de uma obrigação acessória.
8. Em contrapartida, caso não se reconheça que o ADA trata-se de uma obrigação acessória, então ele deve ser tido como um instrumento de prova e, como tal, não é o único existente no mundo jurídico capaz de comprovar a verdade material do imóvel, devendo ser tido como prescindível sua apresentação para fins de isenção de ITR.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Inicialmente, o contribuinte alega que o direito do Fisco de efetuar o lançamento de ofício teria sido atingido pelo lustro decadencial, inexistindo, assim, tributo devido, ante a homologação pela inércia do ente fiscalizador.

Pois bem. Conforme consta no documento de e-fl. 94, o contribuinte tomou ciência da Notificação de Lançamento em epígrafe, referente ao exercício 2013, no dia 16/10/2018.

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Apesar da juntada de inúmeros documentos nos autos, não vislumbro como comprovada a antecipação de pagamento do ITR relativo ao exercício em epígrafe, ainda que parcial. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ITR, imposto sujeito ao lançamento por homologação, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, eis que não comprovada a existência de pagamento antecipado.

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2013, verifico que o fato gerador ocorreu em 01/01/2013, de modo que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, é o dia 01º/01/2014, por ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN). Dessa forma, a autoridade administrativa tem até o dia 31/12/2018 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento em 16/10/2018 (e-fl. 94), não há que se falar na decadência do presente crédito tributário, eis que o lançamento ocorreu dentro do prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

Dessa forma, rejeito a prejudicial de decadência.

3. Mérito.

Conforme narrado, no procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes na DITR/2013, a fiscalização resolveu manter o VTN declarado de **R\$1.807.244,75 (R\$1.767,30/ha)**, com base no Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte, entretanto, glosou as áreas de reserva legal de **204,5 ha** e coberta por florestas nativas de **390,3 ha**, com consequente redução do Grau de Utilização, que passou de **100,0%** para **41,9%**, e aumento da alíquota aplicada, que passou de **0,30%** para **6,00%**, e do VTN tributável e disto resultando imposto suplementar de **R\$106.166,77**.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 159 e ss), o sujeito passivo requer o reconhecimento das áreas cobertas por florestas nativas, reserva legal, e de preservação permanente, argumentando a inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA), bem como invocando a verdade material para transpor eventual perda da espontaneidade.

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 e a comprovação das referidas áreas.

Pois bem. A teor do disposto nos arts. 150 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, “independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior” (art. 10 da Lei nº 9.393/96).

A bem da verdade, não há necessidade de comprovação das informações utilizadas para apuração do imposto, seja na data de ocorrência do fato gerador do tributo ou na apresentação da DITR e pagamento do tributo, ou mesmo previamente a essas datas. Contudo, atribui-se ao contribuinte a responsabilidade pela correta apuração do imposto.

Sobre a exigência da **Apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o reconhecimento da isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)**, no tocante às **áreas de preservação permanente, reserva legal e cobertas por florestas nativas**, bem como a **averbação tempestiva da área de reserva legal**, é preciso esclarecer o que segue.

Quanto à exigibilidade do Ato Declaratório Ambiental – ADA, conforme Parecer PGFN/CRJ 1.329, de 2016, para fato gerador de ITR ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não haveria obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR para as áreas de reserva legal e preservação permanente.

Por outro lado, para fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei nº 12.651, de 2012, assim consta do referido parecer:

[...] II. 3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal. 25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos. 26. Com efeito, a Lei nº 12.651, de 2012, em seu art. 29, instituiu o Cadastro Ambiental Rural - CAR - um registro público eletrônico de âmbito nacional, obrigatório para todos os imóveis rurais, com a finalidade de integrar as informações ambientais das propriedades e posses rurais, compondo base de dados para controle, monitoramento, planejamento ambiental e econômico e combate ao desmatamento. 27. Certo é que, a partir da vigência do novo Código Florestal, o registro no CAR substitui a averbação no Cartório de Registro de Imóveis (art. 18, § 4º, da Lei nº 12.651, de 2012). Nesse sentido, já se pronunciou o STJ no REsp nº 1.356.207/SP, in verbis: [...] 30. Desse modo, considerando que a Lei nº 12.651, de 2012, prevê a identificação da área de preservação permanente e da reserva legal na inscrição no CAR (art. 29, § 1º, III, da Lei nº 12.651, de 2012), parece-nos que seria defensável essa exigência como condição à concessão de isenção do ITR. 31. Todavia, considerando que a Instrução Normativa RFB Nº 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6º), bem como

que a Lei nº 12.651, de 2012, também revogou o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393 (art. 83 da Lei nº 12.651, de 2012), **mantendo o art. 17-O, caput e § 1º, da Lei nº 6.938, de 2000, o que é certo é que restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA**, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, caput e § 1º, da Lei nº 6.938, de 2000. (grifo nosso) 32. Ante as considerações acima, sugere-se a inclusão de nova Observação no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer com o seguinte teor:

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal). (grifo nosso)

Sendo assim, necessária a apresentação de ADA para o exercício em análise, para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas pleiteadas de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

Contudo, no tocante às **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, entendo que persiste a inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA), mesmo com a vigência do Novo Código Florestal que revogou o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393 (art. 83 da Lei nº 12.651, de 2012), 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. 17-O 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 que a previsão contida no § 1º do art. 17-O, 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, na vigência do Novo Código Florestal, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, 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.

Para além do exposto, cabe destacar que, para o gozo da isenção do ITR no caso de **área de reserva legal**, **é imprescindível a averbação prévia da referida área na matrícula do imóvel**, sendo o ato de averbação dotado de eficácia constitutiva, posto que, diferentemente

do que ocorre com as áreas de preservação permanente, não são instituídas por simples disposição legal¹.

Apesar do § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96, dispensar a prévia comprovação da área de reserva legal por parte do declarante, nada mais fez do que explicitar a natureza homologatória do lançamento do ITR, não dispensando sua posterior comprovação que só perfectibiliza mediante a juntada do documento de averbação, em razão de sua eficácia constitutiva.

A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis, antes do fato gerador, deve ser exigida, portanto, como requisito para a fruição da benesse tributária, sendo uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR². Isso porque, o ITR é um imposto que concilia a arrecadação com a proteção das áreas de interesse ambiental, e o incentivo à averbação da área de reserva legal vai ao encontro do desenvolvimento sustentável, por criar limitações e exigências para a manutenção de sua vegetação, servindo como meio de proteção ambiental.

Também aqui, entendo que não cabe ao julgador invocar o princípio da verdade material, mormente em atenção à extrafiscalidade do ITR, pois 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.

Não cabe, pois, invocar a verdade material para o descumprimento de uma exigência legal e que está em consonância com a preservação do meio ambiente, aspecto ínsito ao caráter extrafiscal do ITR.

Cumprе destacar, ainda, que o Código de Processo Civil de 2015, com aplicação subsidiária ao processo administrativo, por força de seu artigo 15, estimula a integridade das decisões proferidas, ao recomendar que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente” (art. 926 do NCPC/15).

E, ainda, o entendimento aqui preconizado não foi alterado com a vigência do novo Código Florestal (Lei nº 12.651/2012). Segundo entendimento do STJ, o novo Código Florestal não pode retroagir para atingir o ato jurídico perfeito, os direitos ambientais adquiridos e a coisa julgada, tampouco para reduzir de tal modo e sem as necessárias compensações ambientais o patamar de proteção de ecossistemas frágeis ou espécies ameaçadas de extinção, a ponto de transgredir o limite constitucional intocável e intransponível da “incumbência” do Estado de garantir a preservação e a restauração dos processos ecológicos essenciais (art. 225, § 1º, I). Nesse sentido: AgRg no REsp n. 1.434.797/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 7/6/2016; AgInt no AREsp n. 1.319.376/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 4/12/2018, DJe 11/12/2018.

Ademais, a jurisprudência do STJ entende que a Lei n. 12.651/2012 (Novo Código Florestal), que revogou a Lei n. 4.771/1965, não suprimiu a obrigação de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis, mas apenas possibilitou que o registro seja realizado, alternativamente, no Cadastro Ambiental Rural - CAR. Nesse sentido: REsp n. 1.750.039/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/11/2018, DJe

¹ Nesse sentido: STJ - EREsp 1027051/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 21.10.2013.

² Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2009; AgRg no REsp 1.310.871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/09/2012.

23/11/2018; AgInt no AREsp n. 1.250.625/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6/11/2018, DJe 13/11/2018.

Feita as digressões acima sobre a legislação de regência, aplicando o entendimento aqui esposado ao caso dos autos, tem-se o seguinte.

Inicialmente, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

A propósito, cumpre destacar, ainda, que compete ao sujeito passivo o ônus de comprovar a isenção das áreas declaradas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da existência da área declarada, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização.

No tocante à **Área de Preservação Permanente (APP)**, em que pese o sujeito passivo ter empregado esforços para defender a sua isenção, inclusive a inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA), verifica-se que o sujeito passivo sequer mencionou qualquer área a título de **Área de Preservação Permanente (APP)**, em sua Declaração do ITR, sendo que o próprio Laudo Técnico acostado aos autos demonstra a inexistência da área no imóvel objeto do lançamento. Ou seja, além de não comprovar a efetiva existência da referida área no imóvel, sequer a informou em sua Declaração do ITR e nem mesmo apresentou o respectivo Ato Declaratório Ambiental (ADA), o que enseja, de plano, o afastamento de suas alegações a respeito do reconhecimento da referida área.

Dessa forma, em razão da preclusão e da imutabilidade do lançamento prevista no art. 147, § 1º, do CTN, com a consequente impossibilidade de retificação de sua DIAT/ITR, e sobretudo pela falta de comprovação, entendo pela improcedência do pleito do recorrente em relação à **Área de Preservação Permanente (APP)**.

No tocante à **Área de Reserva Legal**, entendo que agiu corretamente a decisão de piso, eis que, no presente caso, o contribuinte **não comprovou** nos autos a averbação de qualquer área gravada à margem da Matrícula do imóvel, às fls. 115 e 117, como de reserva legal. Verifica-se, apenas, na Matrícula a averbação (AV-2-52.730, às e-fls. 117 e ss), na qual consta que o proprietário do imóvel assume a responsabilidade de averbar o Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal, acompanhado de mapa ou croqui delimitando a área preservada à margem da matrícula, contudo, esse compromisso não se confunde com a efetiva averbação da área de reserva legal, que não foi realizada.

Dessa forma, em razão da ausência de comprovação da averbação tempestiva da referida área na Matrícula do Imóvel ou sua inscrição no Cadastro Ambiental Rural - CAR, não há como restabelecer o montante declarado pelo sujeito passivo como **Área de Reserva Legal**.

Contudo, no tocante às **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, considerando a inexigibilidade do ADA para fins de fruição da isenção do ITR, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas, entendo pelo seu restabelecimento no montante declarado de 390,3 ha, sobretudo considerando que a única motivação adotada pela decisão recorrida para seu não reconhecimento foi a exigência do protocolo tempestivo do respectivo Ato Declaratório Ambiental (ADA).

E, ainda, vislumbro que o Laudo Técnico acostado aos autos é suficiente para a comprovação da área pretendida pelo sujeito passivo, no montante declarado de 390,3 ha.

Dessa forma, em razão da inexigibilidade do ADA para fins de fruição da isenção do ITR no tocante às **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, e pela comprovação documentação a respeito da referida área, entendo pelo restabelecimento do montante declarado de 390,3 ha.

Por fim, não há que se falar em conversão da exigibilidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA) em mero descumprimento de obrigação acessória, considerando a ausência de qualquer previsão legal neste sentido, sobretudo considerando que se trata de condição imposta em lei para o reconhecimento da isenção.

Isso porque, nas hipóteses em que se exige o ADA 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.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de restabelecer a Área Coberta por Florestas Nativas declarada no montante de 390,3 ha.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada.

A divergência em relação ao voto do relator restringe-se à área de florestas nativas.

FLORESTAS NATIVAS

Para fins de exclusão das áreas isentas do cálculo do ITR, tem-se que:

Quanto a isenção, assim dispõe o CTN:

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

[...]

II - outorga de isenção; [...]

As áreas de florestas nativas, a partir de 2007, podem ser isentas, **desde que comprovada a presença de vegetação primária e/ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração**.

A Lei 9.393/96, na redação vigente à época dos fatos geradores, no art. 10, de fato, exclui do cálculo da área tributável as áreas isentas, quando devidamente comprovadas.

A Lei 6.938/81, art. 17-O, dispõe 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. 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.** (grifo nosso)

Quanto à exigibilidade do Ato Declaratório Ambiental – ADA, nos termos do Parecer PGFN/CRJ 1.329, de 2016, para fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não haveria obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR para as áreas de preservação permanente e de reserva legal. Contudo, **permanece a necessidade do ADA para isenção do ITR das áreas de florestas nativas.**

Por outro lado, para fatos geradores **ocorridos após a vigência da Lei nº 12.651, de 2012**, assim consta do referido parecer:

II. 3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.

25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos.

26. Com efeito, a Lei nº 12.651, de 2012, em seu art. 29, instituiu o Cadastro Ambiental Rural - CAR - um registro público eletrônico de âmbito nacional, obrigatório para todos os imóveis rurais, com a finalidade de integrar as informações ambientais das propriedades e posses rurais, compondo base de dados para controle, monitoramento, planejamento ambiental e econômico e combate ao desmatamento.

27. Certo é que, a partir da vigência do novo Código Florestal, o registro no CAR substitui a averbação no Cartório de Registro de Imóveis (art. 18, § 4º, da Lei nº 12.651, de 2012). Nesse sentido, já se pronunciou o STJ no REsp nº 1.356.207/SP, *in verbis*:

[...]

30. Desse modo, considerando que a Lei nº 12.651, de 2012, prevê a identificação da área de preservação permanente e da reserva legal na inscrição no CAR (art. 29, § 1º, III, da Lei nº 12.651, de 2012), parece-nos que seria defensável essa exigência como condição à concessão de isenção do ITR.

31. Todavia, considerando que a Instrução Normativa RFB Nº 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6º), bem como que a Lei nº 12.651, de 2012, também revogou o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393 (art. 83 da Lei nº 12.651, de 2012), **mantendo o art. 17-O, caput e § 1º, da Lei nº 6.938, de 2000**, o que é certo é que **restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA**, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, *caput* e § 1º, da Lei nº 6.938, de 2000. (grifo nosso)

32. Ante as considerações acima, sugere-se a inclusão de nova Observação no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer com o seguinte teor:

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal). (grifo nosso)

Sendo assim, **necessária a apresentação de ADA** para o exercício em análise, **para fins de exclusão do ITR das Áreas isentas.**

Logo, não havendo comprovação de protocolização do competente Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, para o exercício de 2013, **não é possível, portanto, a exclusão do ITR, de qualquer área ambiental, nesse exercício.**

Desta forma, não se aceita a área de Floresta Nativa declarada.

Sendo assim, voto por afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier