



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10660.720093/2007-57
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.600 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente FIBRIA CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, o Recurso Especial deve ser conhecido.

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 de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança de ITR relativo ao exercício 2005, em função de glosas da Área de Preservação Permanente – APP e da Área de Interesse Ecológicos declaradas, bem como da alteração do VTN também declarado.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 4/6.

O lançamento foi impugnado às fls. 144/153.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF julgou-o procedente às fls. 197/206.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 215/224, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara deu-lhe parcial provimento para reconhecer a ARL de 640,55 ha para fins do cômputo da base de cálculo do ITR, por meio do acórdão 2202-005.159 às fls. 280/290.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 306/321, pugnando, ao final, fosse reformado o acórdão recorrido para se cancelar o lançamento ou, subsidiariamente, fosse anulado o acórdão recorrido e consequente retorno dos autos àquele colegiado para enfrentamento do acervo probatório relacionado à APP e à Área de Interesse Ecológico.

Em 16/10/19 - às fls. 440/446 - foi dado seguimento **parcial** ao recurso para que fosse rediscutida a matéria “**necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Área de Preservação Permanente - APP da área tributável do imóvel**”. Não foi dado seguimento à matéria “necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Área de Interesse Ecológico da área tributável do imóvel.”

O autuado Interpôs Agravo às fls. 454/458, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 461/464.

Intimado do recurso interposto pelo contribuinte em 13/9/20 (processo movimentado em 13/8/20 – fl. 471), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 472/479 em 17/8/20 (fl. 480), propugnando pelo não conhecimento do recurso ou, subsidiariamente, pelo seu desprovimento, mantendo-se o acórdão proferido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recorrente tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 4/7/19 (fls. 303) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 19/7/19, consoante se extrai de fl. 305. Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Área de Preservação Permanente - APP da área tributável do imóvel**”.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL, OBRIGATORIEDADE. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA. NÃO EXCLUSÃO.

Paia efeito de exclusão da área de preservação permanente na apuração da base de cálculo do ITR, além de preencher os requisitos legais estabelecidos pelo Código Florestal, a contribuinte, obrigatoriamente, deveria protocolar o Ato Declaratório Ambiental - ADA junto ao IBAMA no prazo regulamentar, após a entrega da D1TR

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a área de reserva legal de 640,55 ha, para fins de cômputo da base cálculo do ITR, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni, que deu provimento integral. Votou pelas conclusões o conselheiro I. Cortam Rocha de Medeiros.

Do conhecimento.

Contextualizando, o Fisco glosou a APP de 614,0 ha declarada para o exercício 2005. Após consignar que o contribuinte teria apresentado Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, Cópia das Matrículas nº 1.730 à 1.734 do CRI de Paraisópolis, Relatório Técnico do aproveitamento de área do imóvel, relatório fotográfico e Atos Declaratórios Ambientais ADA (1997 e 2007), concluiu que estes últimos não supririam a necessidade de que fosse apresentado um ADA para o período.

O de 2007 teria sido apresentado em 27/7/2007. Logo, após o início da ação fiscal, que se deu em 17/7/07.

Ainda fez constar que solicitara a apresentação de Certidão do órgão público competente (IBAMA), por estar o imóvel ou parte dele inserido em área declarada como de Preservação Permanente, acompanhado do ato do poder público que assim a declarou, sendo que referido documento não teria sido apresentado até a data da lavratura do auto.

De sua vez, o colegiado recorrido, **não tecendo qualquer comentário acerca dos demais documentos apresentados pelo recorrente**, assentou a necessidade de que o ADA fosse apresentado no prazo regulamentar, por força do artigo 17-O da Lei 6.938/81 e do artigo 10, § 3º, I do Decreto 4.382/2002.

A recorrente, no intuito de demonstrar o dissídio interpretativo, indicou como paradigma, para esta matéria, o acórdão de nº **2401-006.553**.

Compulsando o inteiro teor do voto condutor do de nº **2401-006.553**, nota-se que não obstante o litígio estivesse centrado na tempestividade do ADA¹, o fato é que se assentou o entendimento pela desnecessidade ou prescindibilidade daquele documento para fruição da não incidência/isenção da área. Confira-se:

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, não é, em si, **exclusiva** condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo às glebas de terra destinadas à preservação permanente e reserva legal/utilização limitada.

[...]

¹ Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da exigência de apresentação do Ato Declaratório ambiental - ADA dentro do prazo legal, quanto à área de preservação permanente, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente da glosa das áreas de reserva legal (utilização limitada) e preservação permanente, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pela não apresentação do ADA (como defendeu a DRJ), e demonstrada, por outros meios de prova, a existência da destinação de área para fins de proteção ambiental, deverá ser restabelecida a declaração do contribuinte, e lhe ser assegurado o direito de excluir do cálculo do ITR à parte da sua propriedade rural correspondente à reserva legal.

Aliás, a jurisprudência Judicial que se ocupou do tema, notadamente após a edição da Lei nº 10.165/2000, corrobora o entendimento encimado, ressaltando, inclusive, que a MP nº 2.166/2001, por ser posterior ao primeiro Diploma Legal, o revogou, fazendo prevalecer, assim, a verdade material. Ou seja, ainda que não apresentado e/ou requerido o ADA no prazo legal ou procedida a averbação tempestiva, conquanto que o contribuinte comprove a existência das áreas declaradas como de preservação permanente e/ou reserva legal, mediante documentação hábil e idônea, quando intimado para tanto ou mesmo autuado, deve-se admiti-las para fins de apuração do ITR, consoante se extrai dos julgados assim ementados:

[...]

Inclusive, observa-se que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR.

[...]

Neste diapasão, estando comprovado pelo Laudo Técnico a existência de 2.652,39 ha relativa a área de preservação permanente, , impõe-se reconhecer a isenção pleiteada sobre essa fração.

Nessa perspectiva, por mais que o colegiado paradigmático houvesse condicionada a possibilidade da não apresentação do ADA à demonstração da área por outros meios, a questão é que, diferentemente do decidido nestes autos, onde se deixou de analisar os demais elementos apresentados ao fundamento de que seria indispensável a apresentação do ADA, lá adotou-se conclusão divergente.

Em outras palavras, caso o colegiado paradigmático estivesse julgando o caso em tela, tudo indica que os julgadores, uma vez afastada a imprescindibilidade do ADA, teria enfrentado o acevo probatório dos autos.

Essa foi, inclusive, a conclusão a que chegou este colegiado, no julgamento do acórdão **9202-009.343**, de minha relatoria e no qual fui vencido.

Nesse sentido, reputo acertada a conclusão do despacho de análise prévia de admissibilidade nos seguintes termos:

O cotejo do acórdão paradigma com o recorrido permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial quanto à matéria suscitada: enquanto o recorrido considera indispensável a apresentação do ADA, para exclusão da APP – Área de Preservação Permanente da tributação do ITR, no acórdão paradigma tal formalidade foi considerada prescindível.

Com efeito, encaminho por conhecer do recurso.

Do mérito.

Neste ponto, cumpre destacar que embora haja nos autos documentos outros relacionados à APP, tal como o relatório técnico de fls. 167/175, **não apreciado** pelo colegiado *a quo* como suposto elemento de prova da existência de tais áreas, o ponto é que há a efetiva

exigência normativa a que se apresente ao IBAMA o ADA tempestivo, ao menos até o início da ação fiscal, para o gozo da isenção/não incidência de tais áreas na apuração do ITR.

Tenho posicionamento firme e já conhecido pelo colegiado acerca do tema.

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 relativo ao exercício fiscalizado.

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 CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti