



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.720102/2007-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.297 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de junho de 2020
Recorrente GEPEL RURAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

DAS ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL

Cabe ser acatada a área de utilização limitada/reserva legal devidamente comprovada mediante averbação, em tempo hábil, à margem do registro da matrícula do imóvel, conforme dispões o enunciado de nº 122 da súmula da jurisprudência deste Conselho.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - APP

As áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer providência, como apresentação do ADA ao IBAMA, averbação da área no registro do imóvel ou outra providência do gênero. Restando comprovada por documentação hábil a sua efetiva existência, essa área deve ser reconhecida e excluída da incidência do ITR.

ÁREAS DE INTERESSE ECOLÓGICO - APA

As áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, para serem isentas do ITR, devem ampliar as restrições de uso previstas para as áreas de proteção permanente - APP e/ou para as áreas de reserva legal - ARL.

Ainda que haja ato do poder público que declare determinada área como de proteção ambiental, caso não haja a imposição de efetivas restrições de uso que ampliem aquelas previstas para as APP e/ou ARL, ou seja, restrições além do manejo sustentável, a dedução da respectiva área para fins de tributação pelo ITR não tem amparo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, (i) por unanimidade de votos, considerar justificados 2,2 hectares de Área de Reserva Legal (ARL), em acréscimo à área de 156,8 ha, já reconhecida pela decisão recorrida, e, (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, considerar justificados 60,8 ha de Área de Preservação Permanente (APP), em acréscimo à área de 378,0 ha, também já reconhecida pela decisão recorrida. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff

Sallem, Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira (presidente), que negaram provimento ao recurso quanto à APP.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício formalizado em relação à recorrente para fins de exigência do Imposto Territorial Rural (ITR) relativo ao exercício de 2004 incidente sobre imóvel rural denominado "Fazenda Nova Boa Vista/Harmonia", cadastrado na RFB sob o nº 4.929.679-5, localizado no Município de Sapucaí Mirim — MG.

O crédito tributário apurado pela fiscalização compõe-se de diferença no valor do ITR de R\$ 216.630,32 que, acrescida dos juros de mora calculados até 28/12/2007 (R\$ 101.902,90) e da multa proporcional (R\$ 162.472,74), perfaz o montante de R\$ 481.005,96.

No "Complemento da Descrição dos Fatos" constante da Notificação Fiscal de Lançamento (fls. 05), relata a autoridade fiscal que:

A contribuinte apresentou Declaração do DITR/2004, em relação ao imóvel Nova Boa Vista - NIRF 4.929.679-5, com área de 1.186,2 hectares, localizado em Sapucaí-Mirim/MG.

Analizando-se a DITR, conforme a Lei 9.393/96 e IN/SRF nº 579/05, que dispõe sobre a revisão das declarações, foi constatada a necessidade de comprovação da Área de Preservação Permanente, de 438,8 ha, da Área de Utilização Limitada, de 237,4 ha, e ainda do Valor da Terra Nua, item 26, do Quadro 15 Cálculo do Valor da Terra Nua.

(...)

Analizando a documentação apresentada, verificamos que para as alterações nas áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada, ocorridas em 2004, não consta a entrega tempestiva do respectivo ADA junto ao IBAMA. Em relação à Área de Utilização Limitada, verificamos ainda que na Matrícula mais recente no Registro de Imóveis, de nº 11.065, que unificou os imóveis das Matrículas 7.639, 11.032 e 11.033, não consta a averbação da Área de Reserva

Legal, quando o correto seria esta providência até a data de ocorrência do fato gerador (Lei 4.771/1965, art. 16, § 8º, com redação da Medida Provisória 2.166-67, de 2001; RITR/2002, art. 12, caput e § 1º; IN SRF 256, de 2002, art. 11, § 1º).

Com relação ao VALOR DA TERRA NUA - VTN, a proprietária apresentou Laudo de Avaliação do Imóvel, emitido por profissional habilitado, devidamente registrado no CREA e com Anotação de Responsabilidade Técnica ART, para a obtenção dos valores da terra nua por hectare, aplicáveis aos exercícios de 2003 a 2005, através do qual o imóvel Nova Boa Vista pode ser avaliado em R\$ 3.630.958,20 (1.186,2 ha x R\$

3.061,06), utilizando-se o valor de R\$ 3.061,00, por hectare. Este valor foi o que serviu para o cálculo do imposto suplementar, conforme Demonstrativo do Imposto Devido da Notificação.

(...).

Notificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação acompanhada de documentos, cujos termos foram bem sintetizados pela decisão recorrida:

- a propriedade está totalmente inserida no interior dos limites da APA — Fernão Dias, criada pelo Decreto Estadual nº 038.182, de 17/07/1997, e, nos exatos termos da alínea "h" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei 9.393/96 esta área é excluída da tributação do ITR;
- nos termos do transcrito Decreto Estadual nº 038.182/1997, c amparado pela letra "h" do § 1º do art. 10, da Lei 9.393/96 e amparado pelo Laudo Técnico do IEF, os 1.312,8 ha (totalidade da propriedade em 2005) não é tributada pelo ITR;
- a favor da sua tese, cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes (Acórdão 201-72491, Sessão de 03/02/99, Relator: Serafim Fernandes Corrêa e Acórdão 201-71882, Sessão de 29/07/98, Relator: Marcolino Martinho Felipe);
- quando a requerente adquiriu as referidas áreas unificadas, já constavam nas respectivas matrículas originais as averbações da Reserva Legal, permanecendo esses registros nas respectivas matrículas (7.639, 11.032 e 11.033), que passaram a integrar a nova matrícula de nº 11.065;
- no laudo do IEF consta expressamente no item "4" o número das averbações da Área de reserva legal;
- não há previsão em lei (princípio da legalidade) a exigência de averbação no CRI da área de reserva legal, para fins de exclusão de tributação pelo ITR;
- a Lei 9.393/96 c o Código Florestal (Lei 4.771/65, com as alterações da Lei 7.803/89) preveem tão somente a averbação da área de reserva legal no CRI, para o fim de comprovar sua existência, não estipulando prazo ao contribuinte para promover a averbação da aludida área;
- a favor da sua tese, cita jurisprudência do TRF — 1 Região (REO 2000.35.00.019271-0/GO, Relator: Desembargador Federal Hilton Queiroz, DJ de 18/06/2005), bem como do Conselho de Contribuintes (Acórdão 301-33.397, Sessão de 10/11/2006, Relator: Walmar Fonseca de Menezes e Acórdão 303-34421, Sessão de 13/06/2007, Relator: Eder Costa);
- a suposta falta ou atraso da entrega do ADA não tem o condão de desconsiderar as áreas de preservação permanente e de reserva legal. As referidas áreas não estão sujeitas a prévia comprovação nos exatos termos do § 7º do art. 10, da Lei 9.393/96;
- nesse sentido, cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes (Acórdão 301- 34.057, Sessão de 12/09/2007, Relatora: Susy Gomes Hoffmann; Acórdão 302-38.976, Sessão de 12/09/2007, Relator: Marcelo Ribeiro Nogueira e Acórdão 303-33.181, Sessão de 25/05/2006, Relator: Zenaldo Loibman); do STJ (Rcsp. 668.081, P Turma, Relatora: Min. Eliana Calmon, DJ de 05/02/2007) e TRF P Região (AC 2001.38.00.038200-2/MG, Relator: Des. Leomar Amorim, 8 Turma do TRF da P Região, DJ de 26/10/2007);
- as áreas de preservação permanente e de reserva legal, respectivamente, de 376,7 ha e 157,0 ha, informadas na DITR/2003, foram totalmente consideradas pelo fisco;
- com a aquisição das novas áreas que totalizam 1.186,2 ha evidentemente que nas áreas adquiridas existia e continua existindo uma Área de preservação permanente e uma área de reserva legal;
- essas áreas ambientais também constam do Laudo Pericial utilizado pelo agente fiscal, para alterar o valor da terra nua;

- aplicando o comando da letra "h" do inciso II do § 1º do art. 10, da Lei 9.393/96, e as considerações aqui expostas, concluímos que a totalidade da diva da impugnante cabe ser excluída da tributação, por estar inserida nos limites da APA — Fernão Dias;
- nos termos do art. 2º da Lei 4.771/65 (Código Florestal), c/c o disposto no inciso II do § 10 do art. 10 da Lei 9.393/96, as áreas de preservação permanente cabem ser excluídas de tributação;
- os 732,0 ha de cobertura vegetal nativa (florestas) e (campos naturais) também são excluídos de tributação, nos termos da letra "c" do inciso II, do art. 10, da Lei 9.393/96;
- requer a produção de prova pericial, indicando os dados profissionais do Perito Assistente e os quesitos propostos. Requer, ainda, a juntada dos documentos em anexo e a juntada de novos documentos, e
- por fim, requer a total procedência da presente impugnação e por consequência a total improcedência do lançamento fiscal.

A impugnação foi julgada **procedente em parte** pela DRJ/BSA, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL - APA.

Para efeito de exclusão do ITR, não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas comprovadamente situadas dentro dos limites de uma APA, mas apenas as áreas assim declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular. Além do ato específico do órgão competente federal ou estadual reconhecendo tais áreas como sendo de interesse ecológico, exige-se que seja comprovado, pelo menos a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, contemplando tais áreas.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.

As novas áreas ambientais do imóvel (preservação permanente e de reserva legal) somente serão consideradas, para fins de exclusão de tributação, se comprovada a protocolização, em tempo hábil, de novo ADA junto ao IBAMA/órgão conveniado, além da averbação tempestiva A margem da matrícula do imóvel de toda a área declarada como reserva legal.

Lançamento Procedente em Parte

Notificada do acórdão em questão aos 21/11/08 (fls. 458), a contribuinte apresentou recurso voluntário aos 22/12/08 (fls. 461 ss.), no qual reitera os argumentos constantes de sua impugnação e acrescenta que a decisão recorrida é em sentido inverso ao acórdão 2102-01.912, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da proferido nos autos do PAF de nº 10660.720070/2007-42, em que também figura como sujeito passivo.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2402-008.297 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.720102/2007-18

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

O presente recurso voluntário foi interposto de decisão que julgou **procedente em parte** impugnação apresentada contra lançamento de ITR do exercício de 2004, para **considerar justificadas as áreas de preservação permanente e de reserva legal, respectivamente, de 378,0 ha e 156,8 ha**, e demais alterações decorrentes, com alteração do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 216.630,32 para R\$ 30.675,79, conforme demonstrado, a ser acrescido de multa proporcional de 75,0% e juros de mora na forma da legislação vigente.

Argumenta o julgador de primeira instância que o fato de o imóvel estar inserido na APA Fernão Dias, criada por decreto estadual, por si só não afasta a tributação sobre ele,

pois além de se fazer necessário comprovar nos autos o cumprimento, em tempo hábil, da exigência relativa ao ADA, ...também não há como considerar, em caráter geral, todas as áreas comprovadamente localizadas dentro dos limites da referida APA, como de interesse ambiental, para fins de exclusão do ITR, pois não é verdade que todas as áreas dos imóveis localizados em APA estejam proibidas de serem exploradas economicamente, posto que a legislação ambiental permite a exploração econômica de determinadas áreas do imóvel, desde que de forma planejada e regulamentada, observando-se as restrições/proibições impostas pelo órgão ambiental gestor, no caso, o IEF.

Quanto às áreas de preservação permanente e de reserva legal, argumenta o julgador que:

No presente caso, não obstante a autoridade fiscal não ter considerado cumprida essa exigência para nenhuma área do imóvel, por não constar a averbação de qualquer área gravada como de reserva legal à margem da nova matrícula do imóvel (11.065), a requerente instruiu a sua defesa com a "Certidão" de fls. 183/185, do CRI da Comarca de Paraisópolis - MG, constando que esse fato ocorreu por equívoco, reconhecendo a averbação, em 17 de setembro de 1998, de duas áreas totalizando 169,0 ha (34,5 ha + 124,5 ha), nas matrículas originais do imóvel.

Portanto, cabe considerar cumprida essa primeira exigência apenas em relação área de 169,0 ha (As fls. 183/185).

(...)

Quanto à segunda exigência, de caráter genérico, pois se aplica a todas as áreas ambientais do imóvel (preservação permanente/utilização limitada), para fins de exclusão do ITR, a mesma foi prevista, inicialmente, no art. 10, § 4º, da IN/SRF nº 43/1997, com redação do art. 1º, II da IN/SRF nº 67/1997, cabendo ressaltar que o inciso II do referido § 4º estabelece que o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA/órgão conveniado.

(...)

No presente caso, consta dos autos apenas o requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental doc./cópia de fls. 40/41, protocolado tempestivamente junto ao IBAMA/MG, em 19 de setembro de 1998, para a área total de 784,1 ha, contemplando uma área de preservação permanente de 378,0 ha e uma área de reserva legal de 156,8 ha, e não contemplando qualquer área declarada como de interesse ecológico.

Portanto, tendo sido comprovada a averbação tempestiva de uma área gravada como de reserva legal à margem da nova matrícula do imóvel, de 169,0 ha (34,5 ha + 124,5 ha),

entendo que cabe considerar justificadas, para fins de exclusão do ITR/2004, as áreas de preservação permanente e de reserva legal (respectivamente, de 378,0 ha e 156,8 ha) informadas nesse ADA, protocolado junto ao IBAMA/MG, em 19/09/1998 (As fls. 40/41).

Assim, as áreas de preservação permanente e de reserva legal, respectivamente, de 438,8 ha e 237,4 ha, informadas na sua DITR/2004, somente caberiam ser excluídas de tributação, caso a requerente comprovasse nos autos, além da averbação tempestiva de toda a área declarada como de reserva legal (237,4 ha), a protocolização tempestiva de novo ADA, isto é, até 31 de março de 2005, contemplando tais áreas.

(...)

Apesar de a requerente ter carreado aos autos o "Laudo de Vistoria" / IEF, de fls. 148/149, assinados pelo Gerente Técnico Regional do IEF/ERS, em 09/11/2007, além do "Laudo de Avaliação de Imóvel Rural", doc./cópia de fls. 74/85, com os anexos de fls. 87/118, elaborado pelo Engenheiro Agrônomo Virgílio Morais Rennó, com ART devidamente anotada no CREA/MG, doc./cópia de fls. 119/120, que comprovam a efetiva existência das áreas ambientais pretendidas (materialidade), **cabe ressaltar que essa comprovação é irrelevante para que tais áreas sejam acatadas para fins de exclusão de tributação, pois o que se busca nos autos é a comprovação da protocolização tempestiva de novo ADA junto ao IBAMA/órgão conveniado, além da averbação também tempestiva da área de reserva legal A margem da matrícula do imóvel.**

(...)

Desta forma, cabe considerar justificadas, para fins de exclusão do ITR/2004, apenas as áreas de preservação permanente e de reserva legal (respectivamente, de 378,0 ha e 156,8 ha) informadas nesse ADA, protocolado junto ao IBAMA/MG, em 19/09/1998 (As fls. 40/41), no sentido de adequar a exigência tributária à realidade dos fatos....

(...). (Destacamos)

Em síntese, extrai-se dos trechos acima reproduzidos que **embora a decisão recorrida reconheça a averbação tempestiva de uma área de reserva legal de 169 ha na matrícula do imóvel e a existência material tanto desta área quanto da área de preservação permanente declarada, de 438,80 ha**, somente considerou justificados 156,8 ha de reserva legal e 378,0 ha de área de preservação permanente porque essas são as informações constantes do ADA apresentado,, protocolizado junto ao IBAMA/MG, aos 19/09/1998.

Em seu recurso voluntário, a recorrente argumenta que o acórdão recorrido deve ser reformado porque:

- (i) a propriedade está totalmente inserida nos limites da APA Fernão Dias, criada pelo Decreto Estadual nº 38.182, de 17/07/1997, nos termos do art. 10, § 1º, II, alínea "b" da Lei nº 9393/96, como demonstra o laudo técnico do IEF anexado aos autos, razão pela qual a totalidade da propriedade (1186,33 ha) não é tributada pelo ITR. Argumenta, também, que o mesmo laudo atesta que a propriedade apresenta um dos últimos remanescentes de Florestas nativas primárias, com incidência de araucárias nativas, existentes na Serra da Mantiqueira, integrante do Bioma Mata Atlântica, de modo que a totalidade da propriedade é de interesse ecológico, pelo que também nos termos do art. 10, § 1º, II, alínea "e" da mesma Lei nº 9393/96, esta área não é tributada pelo ITR;

- (ii) com relação às áreas de preservação permanente e de reserva legal, a decisão recorrida é expressa ao reconhecer que a recorrente fez prova nos autos, por meio de documentos hábeis (Laudo de Vistoria do IEF e Laudo de Avaliação de Imóvel Rural, elaborado por engenheiro agrônomo acompanhado de ART devidamente anotada no CREA/MG), de sua efetiva existência. Alega que também está comprovada nos autos a averbação no CRI da área de reserva legal. Desse modo, argumenta que as áreas de 237,4 ha de Reserva Legal e de 438,8 ha tais áreas devem ser consideradas, uma vez que a falta de apresentação do ADA, não tem o condão de excluir essas áreas da tributação. Cita julgados deste tribunal, do TRF1 e do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido;
- (iii) é incontroverso nos autos a existência de 786 ha de florestas nativas no imóvel, que não são passíveis de tributação, nos termos do art. 10, § 1º, II, alínea “e” da mesma Lei nº 9393/96;
- (iv) 67% da área de 1.312,8 ha é composta de "florestas densas, em local de topografia montanhosa, com escarpas íngremes atingindo cotas altíssimas acima de 1.800 m, com incidência de uma infinidade de nascentes ", área excluída de tributação, nos termos do art. 2º, alíneas “d” e “h” da Lei nº 4771/65.
- (v) posteriormente à interposição do recurso voluntário, a recorrente protocolizou petição nos autos informando que nos autos dos processos nºs 10660.720070/2007-42 e 10660.720105/2007-43, com as mesmas partes, causa de pedir e pedido, foram julgados por este tribunal aos 16/04/2012 os recursos voluntários ali apresentados, reconhecendo a totalidade da área como sendo de interesse ecológico e que os recursos especiais interpostos pela PGFN dessas decisões foram negados, mantendo-se a exclusão do ITR sobre o imóvel sob o fundamento de que está totalmente incluído na APA Fernão Dias. Assim, entendendo que essas decisões refletem no presente julgamento, requer seja dado provimento a este recurso.

Pois bem.

A recorrente apresentou a DITR/2004 relativa ao imóvel em questão na qual declarou área total de 1.186,2 hectares e áreas de Preservação Permanente e de reserva legal de 438,8 e 237,4 hectares, respectivamente.

Essas áreas ambientais foram integralmente glosadas pela autoridade lançadora ao argumento de que não houve a protocolização da Ato Declaratório Ambiental – ADA tempestivamente junto ao IBAMA comprovando essas informações.

A decisão recorrida, por sua vez, somente acatou as áreas de 156,8 ha de reserva legal e de 378 ha de preservação permanente sob o fundamento de que, relativamente à primeira (reserva legal), embora tenha havido a **averbação tempestiva de 169 ha na matrícula do imóvel a esse título, somente 156,8 ha estão comprovados mediante o ADA anexado aos autos. Em relação à área de preservação permanente, embora reconheça a existência material dos 438,80 ha declarados**, somente considerou justificados 378,0 ha, igualmente porque esta é a informação constante do ADA em questão.

Das áreas de reserva legal e de preservação permanente

O julgador de primeira instância, como exposto, fundamentou-se na existência de ADA para a justificação de 156,8 ha de reserva legal e de 378 ha de preservação permanente, não considerando, com relação à primeira, a existência de averbação tempestiva no CRI à margem da matrícula do imóvel de 169 ha, e com relação à segunda, a existência de comprovação material de sua existência mediante documentação que ele entendeu hábil para tanto, quais sejam Laudo de Vistoria do IEF e Laudo de Avaliação do Imóvel acompanhado da correlata ART.

No entanto, a jurisprudência deste tribunal, expressa no enunciado de nº 122 da súmula de sua jurisprudência, **de teor vinculante**, é no sentido de que **a averbação à margem da matrícula do imóvel até a data do fato gerador é suficiente para comprovar a isenção do tributo em se tratando de área de reserva legal**:

Enunciado CARF nº 122: A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

E no mesmo sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). PRESCINDIBILIDADE. PRECEDENTES. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que "é desnecessário apresentar o Ato Declaratório Ambiental - ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/97)" (AgRg no REsp 1.310.972/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/6/2012, DJe 15/6/2012).

2. Quando se trata de "área de reserva legal", as Turmas da Primeira Seção firmaram entendimento de que é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR.

3. Concluir que se trata de área de preservação permanente, e não de área de reserva legal, não é possível, uma vez que a fase de análise de provas pertence às instâncias ordinárias, pois, examinar em Recurso Especial matérias fático-probatórias encontra óbice da Súmula 7 desta Corte.

4. Recurso Especial não provido.

(REsp nº 1.668.718/SE, rel. Min. Herman Benjamin, T2, j. 17/08/2017, DJe 13/09/2017)

Assim, considerando que conforme demonstram as **averbações AV-2-7639 e AV-3-7639** (fls. 137) constantes da Certidão de matrícula nº 7639 (fls. 133 ss.), houve a averbação tempestiva, considerando o período autuado, de uma área gravada como de reserva legal à margem da nova matrícula do imóvel de **159,0 ha (34,5 ha + 124,5 ha)** que, aliás, a própria decisão recorrida reconhece (embora se refira a 169,0 ha, certamente por equívoco de digitação), essa deve ser a área considerada para fins de exclusão do ITR/2004.

Desse modo, tendo em vista que a decisão recorrida já reconheceu como justificada a esse título a área de 156,8 hectares, **impõe-se o reconhecimento, ainda, dos 2,2 hectares remanescentes (diferença entre 159,0 e 156,8 ha) como reserva legal**.

Com relação à **área de preservação permanente**, cujo reconhecimento foi condicionado à apresentação de ADA, tendo o julgador "a quo", em face disso, somente considerado justificada a área de 378 ha, entendemos que, nos termos da lei, mais precisamente,

do art. 17-O, "caput" e § 1º, da Lei nº 6.938/81, o ADA não é único documento hábil a amparar o direito à exclusão de determinadas áreas do âmbito de tributação pelo ITR.

Com efeito, conforme se depreende da análise do art. 17-O, "caput" e § 1º da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhes foi atribuída pelo artigo 1º da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, o ADA é meio de prova do direito à isenção do ITR relativamente a determinadas áreas, **mas não exclusivo**. Vejamos:

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

(...)

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

Sabendo-se que não apenas por regras de hermenêutica e interpretação das normas jurídicas, mas por imperativo legal¹, o sentido de um parágrafo deve ser buscado à luz do que está disposto no "caput" do artigo, pois ou por meio do parágrafo se expressam os aspectos complementares à norma enunciada no "caput" ou as exceções à regra por este estabelecida, a leitura do § 1º, acima transcrito, evidentemente, não pode ser feita de forma isolada.

Desse modo, da leitura em conjunto do "caput" e do §1º do art. 17-O da Lei nº Lei nº 6.938/81, alterada pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que o dispositivo prevê a obrigatoriedade da utilização do ADA para fins de redução do valor do ITR a pagar **apenas nas hipóteses em que esse benefício ocorra com base no ADA**.

Por outro lado, a exclusão de áreas ambientais da base de incidência do ITR cuja existência decorra de outras hipóteses, como diretamente da lei, por exemplo, não pode ser entendida como uma redução “com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA”, nem pode ser condicionada à apresentação desse documento.

A finalidade precípua do ADA foi a instituição de Taxa de Vistoria que deve ser paga sempre que o proprietário rural se beneficiar da redução do ITR **com base nesse documento**, mas não tem o condão de definir áreas ambientais, de disciplinar as condições de reconhecimento dessas áreas, nem de criar obrigações tributárias acessórias ou regular procedimentos de apuração do tributo.

Assim, **a apresentação do ADA não pode ser condição indispensável para a exclusão das áreas de preservação permanente** de que trata o art. 2º da Lei nº 4.771/65 da base de cálculo do ITR **se sua existência está demonstrada por outros elementos**, como a própria decisão recorrida reconhece ocorrer no presente caso concreto.

Esse entendimento, ao menos no que diz respeito à área de reserva legal, foi acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no **Acórdão de nº 9202003.052**:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2006

ÁREA DE RESERVA LEGAL COMPROVAÇÃO.

A averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, faz prova da existência da área de reserva legal, independentemente da apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA). (destacamos)

¹ Art. 11, III, "c", da LC 95/98.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LAUDO.

NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Para o benefício fiscal da isenção de ITR, nas áreas de preservação permanente (APP), a apresentação somente de laudo não satisfaz os requisitos da legislação.

Portanto, tendo em vista que o próprio julgador de primeira instância é expresso ao reconhecer a existência efetiva no imóvel de **438,8 ha de área de preservação permanente, demonstrada por meio do "Laudo de Vistoria"/IEF (fls. 143 ss.) e do "Laudo de Avaliação de Imóvel Rural"** e seus anexos (fls. 149/237), esta área deve ser a área reconhecida.

Desse modo, uma vez que a decisão recorrida considerou justificada a título de preservação permanente a área de 378,0 ha, cabe reconhecer, ainda, a esse título, 60,8 ha (diferença entre 438,8ha e 378 ha).

Interesse ecológico – florestas nativas – APA Fernão Dias

A recorrente alega, ainda, que a propriedade está totalmente inserida nos limites da APA Fernão Dias, criada pelo Decreto Estadual nº 38.182, de 17/07/1997, nos termos do art. 10, § 1º, II, alínea “b” da Lei nº 9393/96, como demonstra o laudo técnico do IEF anexado aos autos, razão pela qual entende que a totalidade da propriedade (1186,33 ha) não é tributada pelo ITR. A esse respeito, anexa precedentes deste tribunal proferidos em casos envolvendo as mesmas partes, causa de pedir e pedido reconhecendo a totalidade da área como sendo de interesse ecológico (autos dos processos nºs 10660.720070/2007-42 e 10660.720105/2007-43) e entende que considerando que tais decisões refletem no presente julgamento, deve ser dado provimento a este recurso.

Argumenta, também, que o mesmo laudo do IEF atesta que a propriedade apresenta um dos últimos remanescentes de Florestas nativas primárias, com incidência de araucárias nativas, existentes na Serra da Mantiqueira, integrante do Bioma Mata Atlântica, de modo que a totalidade da propriedade é de interesse ecológico, pelo que também nos termos do art. 10, § 1º, II, alínea “e” da mesma Lei nº 9393/96, esta área não é tributada pelo ITR.

Afirma, ainda, que 67% da área de 1.312,8 ha do imóvel é composta de "florestas densas, em local de topografia montanhosa, com escarpas íngremes atingindo cotas altíssimas acima de 1.800 m, com incidência de uma infinidade de nascentes", área excluída de tributação, nos termos do art. 2º, alíneas “d” e “h” da Lei nº 4771/65.

Pois bem.

Inicialmente, convém destacar que diferentemente do que alega a recorrente, os precedentes citados, proferidos por este tribunal nos autos dos PAF's nºs 10660.720070/2007-42 e 10660.720105/2007-43, **não** interferem na decisão a ser proferida neste processo, pois nos termos do art. 100, II do CTN, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa não têm eficácia normativa, a menos que haja lei que contenha previsão nesse sentido, o que não é o caso dos precedentes acima citados.

Feita essa observação inicial, ressalte-se que nosso entendimento a respeito da matéria ali tratada, já manifestado em outras oportunidades, é diverso do externado nos julgados em tela.

Com efeito, entendemos que, neste ponto, o art. 10, § 1º, II, "b" da Lei nº 9.393/96 determina que:

"Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e

condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012;

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 prevista na alínea anterior; (destacamos)**

(...)"

Conforme se extrai do dispositivo legal supra, para serem isentas do ITR, as áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, devem **ampliar** 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, entendendo, s.m.j., que sua dedução da área tributável pelo ITR não tem amparo legal. Nesse sentido²:

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.

A prevalecer o entendimento exarado nos precedentes colacionados, que a recorrente pretende seja aqui reproduzido, todo e qualquer imóvel, pelo simples fato de estar inserido em uma Área de Preservação Ambiental, estaria isento de tributação, o que, evidentemente, não é o caso, “pois não é verdade que todas as áreas dos imóveis localizados em APA estejam proibidas de serem exploradas economicamente, posto que a legislação ambiental permite a exploração econômica de determinadas áreas do imóvel, desde que de forma planejada e regulamentada, observando-se as restrições/proibições impostas pelo órgão ambiental gestor, no caso, o IEF”. E tanto isso é verdadeiro que a própria recorrente declarou em sua DITR do período a existência de 485,0 ha de área aproveitável no imóvel e o exercício de exploração extrativa em 435 hectares.

Ou seja, para efeito de exclusão do ITR, a Área de Interesse Ecológico deve ser assim declarada **em caráter específico para determinada área da propriedade particular**, de

² Acórdão nº 9202004.576 – Sessão de 24 de novembro de 2016.

modo que a área declarada em caráter geral não satisfaz, por si só, a condição legal para sua dedutibilidade, como entenderam os julgados mencionados, de modo que o fato de a área estar inserida na APA Fernão Dias, criada por decreto estadual, por si só não exclui a área da tributação do ITR.

Por fim, a recorrente também alega que a propriedade apresenta um dos últimos remanescentes de Florestas nativas primárias, com incidência de araucárias nativas, existentes na Serra da Mantiqueira, integrante do Bioma Mata Atlântica, e defende que, em razão disso, a totalidade da propriedade é de interesse ecológico e excluída da tributação pelo ITR, nos termos do art. 10, § 1º, II, alínea “e” da mesma Lei nº 9393/96.

Em outra passagem, na sequência, afirma que 67% da área de 1.312,8 ha do imóvel (ou seja, 879,6 ha) é composta de "florestas densas, em local de topografia montanhosa, com escarpas íngremes atingindo cotas altíssimas acima de 1.800 m, com incidência de uma infinidade de nascentes", área excluída de tributação, nos termos do art. 2º, alíneas “d” e “h” da Lei nº 4771/65.

Note-se, inicialmente, **que a área total do imóvel, conforme consta da DITR/2004 apresentada pela recorrente, é de 1186,2 ha**, e não 1312,8 ha.

Dispõe a Lei nº 4771/65, em seus arts. 1º, § 2º, II e II e 2º, “h” e 16, o seguinte:

Art. 1º As florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação, reconhecidas de utilidade às terras que revestem, são bens de interesse comum a todos os habitantes do País, exercendo-se os direitos de propriedade, com as limitações que a legislação em geral e especialmente esta Lei estabelecem.

(...)

§ 2º Para os efeitos deste Código, entende-se por: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Vide Decreto nº 5.975, de 2006)

(...)

II - área de preservação permanente: área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, 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; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III - Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, **excetuada a de preservação permanente**, necessária 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; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...).

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, **as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:**

(...)

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

(...)

h) em **altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.** (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

(...).

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de

utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, **a título de reserva legal**, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Regulamento)

(...)

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 1º O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...).

Dos dispositivos legais acima transcritos, extrai-se que as mencionadas áreas de florestas apontadas pela recorrente sobrepõem-se às áreas de preservação permanente e de reserva legal, apontadas no imóvel.

De fato, a própria recorrente afirma a existência no imóvel de "florestas densas, em local de topografia montanhosa, com escarpas íngremes atingindo cotas altíssimas acima de 1.800 m, com incidência de uma infinidade de nascentes", área excluída de tributação, **nos termos do art. 2º, alíneas “d” e “h” da Lei nº 4771/65** (destacamos). Ou seja, **trata-se de área de preservação permanente**, que a recorrente apontou em sua DITR/2004 com dimensões diversas, de 438,8 ha, área esta já reconhecida.

Por outro lado, o Laudo de Vistoria/IEF, a fls. 143, atesta a existência no imóvel de áreas de campos naturais, bosque de araucária e de floresta, totalizando 786,0 ha, **incluindo-se neste montante a área de reserva florestal**, área averbada e já reconhecida.

Fica claro, assim, que tais áreas se sobrepõem, e já foram devidamente consideradas, uma vez que somando-se os alegados 786,0 ha de campos naturais, bosque de araucária e de floresta, que a recorrente alega se tratar de florestas nativas não passíveis de tributação, nos termos do art. 10, § 1º, II, alínea “e” da Lei nº 9393/96, e a área de preservação permanente de 438,8 há, não tributável nos termos da alínea “a” deste mesmo dispositivo legal, tem-se uma **área não tributável de 1.224,8 ha, superior à própria área total declarada do imóvel, de 1186,20 ha**.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para considerar justificados **2,2 hectares de reserva legal e 60,8 ha de preservação permanente, em acréscimo às áreas já reconhecidas a esses títulos pela decisão recorrida** (156,8 ha e 378,0 ha, respectivamente).

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini