



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.002992/2006-24
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.929 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 30 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAURO VILLELA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2002

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO.

Considerando a protocolização do ADA até o início da ação fiscal, não há que se falar em sua intempestividade.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. TEMPESTIVIDADE. EXISTÊNCIA DE AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. SÚMULA CARF 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 3201-00.152, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 21 de maio de 2009, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 136:

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO A MARGEM DA MATRÍCULA.

A Área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, A. época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. PRAZO PARA PROTOCOLIZAÇÃO.

A partir do exercício de 2001, para fins de exclusão das Áreas de reserva legal e de preservação permanente no cálculo do ITR, é necessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental, protocolizado junto ao IBAMA, ainda que intempestivamente.

VALOR DA TERRA NUA - VTN.

Deve ser mantido o VTN,r , arbitrado pela autoridade fiscal para o ITR/2002, com base no SIPT, por não ter sido demonstrado, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel abaixo do valor de mercado, nem suas características particulares desfavoráveis, para justificar a revisão desse valor.

Recurso Voluntário provido em Parte.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 173 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 186 e seguintes, para rediscutir **a obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA – Ato Declaratório Ambiental, para exclusão da área de Reserva Legal da tributação do ITR.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria**, em síntese, que:

- a) para efeito da exclusão das Áreas de preservação permanente e reserva legal da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente da Área como tal, protocolizando o ADA no IBAMA ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração;
- b) o contribuinte teria o prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA, mas, efetivamente, não o fez;
- c) o ADA foi apresentado apenas em 30/03/2004 (fl. 11) quando o prazo final havia expirado em 31/03/2003, cerca de 1 ano, portanto, após esgotado o termo para protocolo do ADA;
- d) convém assinalar alguns aspectos da exigência do ADA. Primeiro, a obrigatoriedade da apresentação do ADA, registre-se, não representa qualquer violação de direito ou do princípio da legalidade. Antes pelo contrário, a exigência alinha-se com a norma que consagrou o benefício tributário (art. 10, § 1º, II, da Lei nº 9.393/96), apontando os meios para a comprovação da existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada;
- e) a obrigatoriedade do ADA, portanto, não desborda da regulamentação dos dispositivos legais, porquanto não viola direitos do contribuinte, além de lhe ser claramente favorável;
- f) no caso concreto, o recorrente, desejando fazer jus à isenção do ITR relativo ao exercício de 2002, não comprovou protocolização tempestiva do requerimento de reconhecimento da Área de preservação permanente e reserva legal pelo órgão competente, não atendendo, por essa razão, às exigências da legislação para isenção do

ITR, pelo que deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização quanto às áreas de preservação permanente e reserva legal.

Intimada, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 205 e seguintes:

- a) a exclusão questionada está exatamente em conformidade com a realidade material e fática do imóvel, e isto foi constantemente gizado nas diversas intervenções do Recorrido, e também no acórdão de que se recorre;
- b) tendo o INCRA já convalidado, desde 1998, a realidade fática das assaz mencionadas áreas de Reserva Legal e de Preservação permanente, restaria examinar somente a questão de apresentação dos formulários referentes ao ADA – Ato Declaratório Ambiental, apresentação, segundo consta do processo, inclusive no acórdão fustigado, feita a destempe, o que, segundo o entendimento da Recorrente, poria por terra todos os direitos legalmente garantidos ao Recorrente;
- c) a Medida Provisória n.º 2166/2001 aboliu o inquinado formulário ADA para efeito da quantificação da exação;
- d) também a disposição do CTN que, numa das exceções à regra geral de vigência temporal das leis civis, faz retroagir a situações fiscais e fáticas pré-constituídas aquelas que beneficiam o contribuinte;
- e) além disso, a Lei n.º 9.960, de 28 de janeiro de 2000, determinou em seu artigo 17, a alínea “o”, que a utilização do ADA para efeito de redução do valor do ITR é opcional;
- f) a declaração do Contribuinte, independentemente da data em que apresentou o ADA, estava factualmente e irreparavelmente correta, pelo que as intenções da Recorrente não podem, de modo algum prosperar;
- g) o Recorrido se reporta às razões expendidas em sua impugnação, em seu recurso anterior, aos documentos já existentes nos autos, à situação de fato do imóvel tributado, às leis e às jurisprudências, e aos próprios termos do acórdão guerreado, o qual deverá ser mantido nesta parte favorável ao Contribuinte.

Cabe acrescentar que foi interposto Recurso Especial pelo Contribuinte, mas não foi admitido, consoante o Despacho de fls. 239 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

A matéria objeto da divergência jurisprudencial admitida para rediscussão do Colegiado, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 187, foi a **obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA – Ato Declaratório Ambiental, para exclusão da Área de Reserva Legal da tributação do ITR.**

Contudo, pelo que extrai do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, há questionamento também sobre a **Área de Preservação Permanente**, como se observa da conclusão do recurso, abaixo transcrita:

No caso concreto, o recorrente, desejando fazer jus à isenção do ITR relativo ao exercício de 2002, **não comprovou protocolização tempestiva** do requerimento de reconhecimento da **Área de preservação permanente e reserva legal** pelo órgão competente, não atendendo, por essa razão, às exigências da legislação para isenção do

ITR, pelo que deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização quanto **às áreas de preservação permanente e reserva legal**.

Não obstante o referido lapso no Despacho de Admissibilidade, foi dado seguimento ao pedido do Recorrente, de forma integral, razão pela qual entendo que a matéria objeto de rediscussão pela CSRF é a **obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA – Ato Declaratório Ambiental, para exclusão da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente da tributação do ITR**.

Convém acrescentar que o Recurso Especial foi interposto com base no art. 3º da Portaria MF n.º 343, de 09.06.2015, que assim dispõe:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do **caput** do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Por sua vez, a Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, assim preceitua:

Artigo 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; (...).

Assim, conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade.

No que se refere ao mérito, a respeito da APP e da ARL, constou do Termo de Verificação Fiscal de fls. 73 o seguinte:

2. Descrição dos Fatos e Dispositivos Legais Infringidos

Do confronto entre a DITR/2002 e a documentação apresentada pelo contribuinte e de dados disponíveis em sistemas da Receita Federal, constatou-se que:

- **Área de Preservação Permanente**(art. 10 e 11 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002): Foi declarada em a área de 101,4 ha. Para comprovação desta área, estabelece a legislação de regência (§ 30 do art. 10 do Decreto n.º 4.382, de 19/09/2002) que o **documento hábil é o Ato Declaratório Ambiental — ADA —, expedido pelo IBAMA, ou seu protocolo até 6 (seis) meses após a data prevista para a entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — DITR —, que foi em 30-09-2002**. O ADA foi protocolado apenas em **30-03-2004**, fora do prazo legal, portanto, devendo ser glosada esta área.

- **Área de Utilização Limitada** (art. 10 e 12 a 15 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002): Foi declarada em área de 580,5 ha. Para comprovação desta área, além da averbação à margem do Registro do imóvel, estabelece a legislação de regência (§ 3º do art. 10 do Decreto n.º 4.382, de 19/09/2002) que o documento **hábil é o ADA — Ato Declaratório Ambiental expedido pelo IBAMA ou protocolo do mesmo e que deverá feito no órgão competente até 06 (seis) meses após a data prevista para a entrega da DITR — Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que foi e 30/09/2002**. Logo, o **ADA deveria ter sido protocolado até 31/03/2003 para o exercício de 2002. Como o documento foi apresentado em 30-03-2004, há de se glosar a área declarada**.

O voto vencedor da decisão recorrida assim fundamentou o posicionamento quanto ao provimento parcial do Recurso voluntário:

Comungo do entendimento esposado pelo i. Relator de que, para fins de exclusão no cálculo do ITR, é **indispensável a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do registro imobiliário**. O mesmo se dá em relação à posição de que a exigência da apresentação do ADA **se faz valer somente a partir do exercício de 2001, quando a Lei nº. 6.938, de 31/01/1981, com a nova redação dada pela Lei no. 10.165, de 27/12/2000, assim o exigiu, em seu art. 17-0.**

A divergência que ora se põe diz respeito somente quanto à aplicação do art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 60/2001, que estabelecia **o prazo de seis meses**, contados da data da entrega da declaração do ITR, para protocolizar o requerimento do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA.

Nesse ponto, partilho do entendimento proferido pela eminente Conselheira Anelise Daudt Prieto, por ocasião do julgamento do Recurso nº. 127.884, pelo antigo Terceiro Conselho de Contribuintes. No que pertine a questão ora sub judice, adoto como razões de decidir o voto manifestado por aquela Conselheira, transcrevendo-o adiante, em excertos:

O suposto amparo para a exigência estaria, portanto, somente nas instruções normativas já referidas.

Porém, é vedado aos entes competentes instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça. Trata-se do conhecido princípio da legalidade, estabelecido pela nossa Carta Magna no artigo 150, inciso I, e previsto, também, no Código Tributário Nacional.

Ora, as áreas de preservação permanente e de reserva legal, da forma como constam do artigo 10, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.393/96, representam exclusão da área tributável. Se não forem consideradas, acarretarão aumento do ITR.

E a única observação que a referida lei, naquele dispositivo, faz, é de que elas são as previstas na Lei nº 4.771/65, com a redação dada pela Lei nº 7.803/89 (Código Florestal).

Impor condições além das que constam do Código Florestal, por norma infralegal, como é o caso das Instruções Normativas de que se cuida, significa majorar tributo sem lei, o que fere o princípio da reserva legal.

Adicione-se a tanto que o parágrafo 7º do artigo 10, acrescido pela MP nº 2.166-67/2001, norma de cunho processual e que se aplica aos atos processuais pendentes, estabelece que a declaração para fins de isenção do ITR a que se referem as alíneas "a" e "d" do inciso II não está sujeita a prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente acrescido de juros e multa se ficar demonstrado que sua declaração não é verdadeira.

Uma solicitação de ato declaratório que deve, obrigatoriamente, ser protocolada até seis meses após a entrega da declaração do ITR, é prévia a ação fiscal e foge totalmente do espírito daquela norma.

Ou seja, além de não estar prevista em lei, ferindo o princípio da reserva legal, a exigência com prazo estabelecido vai contra o estipulado no parágrafo 7º já referido. (...).

Assim, a despeito do prazo em que fora requerido, há que se admitir o ADA apresentado pelo contribuinte como documento probatório da existência da área de preservação permanente nele declarada, vez que se trata de documento meramente declaratório da existência de uma situação fática prévia. Nesse sentido foi a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando do julgamento do Recurso nº. 303-124068, em decisão proferida no

Acórdão CSRF 03-04.244, cuja ementa transcrevo a seguir: (...).

Saliente-se, ainda, que, mesmo constando do ADA uma área de preservação permanente de 106,6ha, foram declarados na DIAT somente 101,4ha (fl. 63). Vez que a exclusão da Área é faculdade do contribuinte, e este entendeu por bem excluir somente 101,4ha, entendo que esta deve ser a área total considerada no cálculo do ITR.

Por fim, esclareça-se que, quanto ao Valor da Terra Nua, não há qualquer divergência em relação ao voto esposado pelo Conselheiro Relator.

Assim, **voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para acolher as áreas de utilização limitada de 580,5ha, bem como de preservação permanente, de 101,4ha.**

Assim, observa-se que a razão da glosa da APP declaradas na DITR/2002 deu-se por não ter sido feito o protocolo do ADA — Ato Declaratório Ambiental **até seis meses após a data prevista para a entrega da DITR (30/09/2002)**. No entender da fiscalização, o ADA deveria ter sido protocolado até 31/03/2003 e só foi **apresentado em 30/03/2004, sendo, portanto, intempestivo.**

Do mesmo modo, a glosa da ARL deu-se em razão da intempestividade do ADA, que foi protocolizado após o prazo **de 06 (seis) meses** após a data prevista para a entrega da DITR, **embora tenha sido atendido o requisito da averbação da área à margem da matrícula do imóvel, em 28.04.1998, antes, portanto, do fato gerador do ITR/2002 (01.01.2002).**

Nesse cenário, observa-se que a Ação fiscal teve início em 25.05.2006, conforme AR de fl. 4, e o ADA foi apresentado em 30/03/2004, de modo que o **ADA protocolizado antes do início da ação fiscal.**

Faz-se pertinente salientar que eu vinha me filiando ao posicionamento adotado por parte desse Colegiado no sentido de admitir o ADA protocolizado até o início da ação fiscal para o fim de acolhimento da APP.

Contudo, após revisitar o tema por diversas vezes, bem como avaliar a vasta jurisprudência que vem se firmando nas Turmas Ordinárias, bem como a jurisprudência substancial emanada dos Tribunais, inclusive do STJ, alterei, recentemente, o entendimento acerca do tema para considerar sua desnecessidade.

Assim, considerando o bem fundamentado voto da Conselheira Rita Elisa, no Acórdão 9202-007.217, proferido em 26 de setembro de 2018, utilizo-me dos fundamentos adotados, pois, atualmente, são convergentes com o meu posicionamento sobre a matéria:

No Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, os requisitos para aplicação da exoneração estão previstos no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

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 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989; (...).

Sabe-se que o ITR, previsto no art. 153, VI da Constituição Federal e no art. 29 do CTN, é imposto de apuração anual que possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana de município, em 1º de janeiro de cada ano.

Analisando as características da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei nº 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do imposto, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se 'compensar' aqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam ainda mais onerados pela incidência de um tributo.

As áreas caracterizadas como de preservação permanente e de reserva legal diante das limitações que lhe são impostas, por expressa determinação legal são excluídas do cálculo do VTN – Valor da Terra Nua, montante utilizado para a obtenção da base de cálculo do ITR. Por essa razão, no entendimento desta Relatora, o inciso II acima citado ao conceituar “área tributável” não prevê uma isenção, ele nos traz na verdade uma hipótese de não-incidência do ITR.

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei nº 4.771/65. Na parte que nos interessa, as características da Área de Preservação Permanente estavam descritas, no art. 2º (com redação dada pela Lei nº 7.803/89) e 16 (com redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) do Código Florestal de 1965:

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

a) ao longo dos rios ou de outro qualquer curso d'água, em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 5 (cinco) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura:

2 - igual à metade da largura dos cursos que tenham de 10 (dez) a 200 (duzentos) metros de distância entre as margens;

3 - de 100 (cem) metros para todos os cursos cuja largura seja superior a 200 (duzentos) metros.

1. de 30 (trinta) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura

2. de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3. de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham entre 50 (cinquenta) e 100 (cem) metros de largura;

4. de 150 (cento e cinquenta) metros para os cursos d'água que possuam entre 100 (cem) e 200 (duzentos) metros de largura; igual à distância entre as margens para os cursos d'água com largura superior a 200 (duzentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, mesmo nos chamados "olhos d'água", seja qual for a sua situação topográfica;

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

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, nos campos naturais ou artificiais, as florestas nativas e as vegetações campestres.

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

- 2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;
- 3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;
- 4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;
- 5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;
- b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;
- c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;
- d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;
- e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;
- f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;
- g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;
- h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.
- i) nas áreas metropolitanas definidas em lei.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

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

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

Da interpretação conjunta dos dispositivos citados, entendo que em relação a **Área de Preservação Permanente**, salvo as hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 4.771/65 as quais requerem declaração do Poder Público para sua caracterização, nos demais casos estando área pleiteada localizada nos espaços selecionados pelo legislador, caracterizada estava - *pelo só efeito da lei*, sem necessidade de cumprimento de qualquer outro requisito - uma APP.

Ocorre que, em que pese a clareza da norma, a discussão quanto a necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente é polêmica, isso porque trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF nº 67/97. Nem a Lei nº 9.393/96, nem a Lei nº 4.771/65 exigiam o ADA para fins constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

Por tal razão, após amplo debate conclui-se que para os fatos geradores ocorridos até o ano de 2000, era dispensável a apresentação do ADA, conclusão que pode ser ilustrada pela seguinte ementa do STJ :

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ISENÇÃO. EXIGÊNCIA CONTIDA NA IN SRF Nº 67/97. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. De acordo com a jurisprudência do STJ, é prescindível a apresentação do ADA - Ato Declaratório Ambiental para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN nº 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei nº 9.393/96 e da Lei 4.771/65.

3. Na hipótese, discute-se a exigibilidade de tributo declarado em 1997, isto é, antes da entrada em vigor da Lei 10.165/00, que acrescentou o § 1º ao art. 17-O da Lei 6.938/81. Logo, é evidente que esse dispositivo não incide na espécie, assim como também não há necessidade de se examinar a aplicabilidade do art. 106, I, do CTN, em virtude da nova redação atribuída ao § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 pela MP nº 2.166-67/01.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1.283.326/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 8/11/2011, DJe 22/11/2011.)

Tal entendimento fundamenta-se na regra de que a norma jurídica que regulamenta o conteúdo de uma lei é veículo secundário e infralegal e, portanto, seu conteúdo e alcance deve se restringir aos comandos impostos pela lei em função da qual foi expedida. Neste sentido uma instrução normativa não poderia prever condição não exigida pela norma originária, mormente quando tal condição dependia de manifestação de órgão cuja atuação não se vinculava com o objetivo da norma - desoneração tributária.

Tal discussão assume um novo viés com a criação do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Em 29.01.2000 foi editada a Lei nº 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei nº 6.938/81, nesta oportunidade, por meio do §1º, o legislador expressamente previu que a utilização do ADA para efeito de redução do valor do ITR era opcional. Ocorre que tal previsão não produziu efeitos, pois antes mesmo da ocorrência de um novo fato gerador do ITR o referido artigo foi radicalmente modificado pela Lei nº 10.165, publicada em 27 de dezembro de 2000, a qual tornou o ADA instrumento obrigatório para fins de ITR:

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.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 2º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do IBAMA. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais). (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 4º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Diante desta alteração normativa discute-se agora se lei posterior teria o condão de condicionar a aplicação de norma específica de não incidência tributária à realização de dever extra fiscal. Se diz extra fiscal porque como conceituado pelo próprio órgão o ADA nada mais é que um documento de cadastro das áreas do imóvel junto ao IBAMA.

Destaca-se: a função do ADA é apenas informar ao IBAMA a existência de área de interesse ambiental em propriedade, posse ou domínio de particular área essa reconhecida seja pela própria lei - no caso de APP, ou por meio da averbação - no caso da ARL. É documento meramente informativo de uma área já existente, ou seja, o ADA não é requisito para constituição de áreas não consideradas pelo legislador quando da delimitação do fato gerador do ITR.

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96 e o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, antinomia que deve ser solucionada pela aplicação do critério da especialidade, devendo prevalecer neste sentido a norma que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, qual a Lei nº 9.393/96.

É por essa razão que compartilho do entendimento de que o ADA não tem reflexos sobre a regra matriz de incidência do ITR, a ausência de documento informativo ou sua apresentação intempestiva não pode gerar como efeito a desconsideração de área reconhecidamente classificada como não tributada pelo legislador.

É importante mencionar que o Poder Judiciário, por meio do Superior Tribunal de Justiça tem firmado jurisprudência no sentido de que o ADA nunca foi, mesmo com a criação do art. 17-O, requisito para desoneração do ITR, desoneração essa entendida pelos Ministros como isenção.

Essa orientação do STJ foi reconhecida pela própria Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016 que atualizou o Item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer prevista no art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016. Pela relevância, peço vênha para transcrever parte do parecer:

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

** Data da alteração da redação do resumo e da Observação 1, bem como da inclusão da Observação 2: 05/09/2016*

Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR e AgRg no REsp 753469/SP.

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR.

Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

OBSERVAÇÃO: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

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).

PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016

Documento público.

Averbação e prova da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente. Natureza jurídica do registro. Ato Declaratório Ambiental. Isenção do Imposto Territorial Rural. Item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 10, II, “a”, e § 7º da Lei nº 9.393, de 1996. Lei nº 12.651, de 2012. Lei 10.165, de 2000.

(...)

II.1 Exame da jurisprudência sobre o questionamento feito à luz da legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 - que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000 - e à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal

(...)

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

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

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

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

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

(...)

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal.

(...)

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

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

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp nº 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...]

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP.2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR.

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art.10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

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

Averbação e prova da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente. Natureza jurídica do registro. Ato Declaratório Ambiental. Isenção do Imposto Territorial Rural. Item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 10, II, "a", e § 7º da Lei nº 9.393, de 1996. Lei nº 12.651, de 2012. Lei 10.165, de 2000.

(...)

II.1 Exame da jurisprudência sobre o questionamento feito à luz da legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 - que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000 - e à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal

(...)

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

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

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

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

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

(...)

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal.

(...)

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões

enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

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

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp nº 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...]

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP.2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR.

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art.10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

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

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

(...)

Contudo, a questão controvertida cinge-se apenas à tempestividade do ADA e não sobre sua obrigatoriedade.

Por coerência com entendimento de que o ADA não é obrigatório, a sua tempestividade, ao meu ver, não tem relevância. Apesar disso, no presente caso, como dito anteriormente, considerando o entendimento de parte do Colegiado, reitero que o ADA foi apresentado tempestivamente (até o início da ação fiscal).

Assim, entendo pela manutenção da decisão recorrida quanto ao acolhimento da APP.

No que diz respeito à ARL, a averbação da área à margem da matrícula do imóvel ocorreu em 28.04.1998, antes, portanto, do fato gerador do ITR/2002 (01.01.2002).

Diante do exposto, atendidos os requisitos para fruição do benefício pleiteado pelo Contribuinte, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz