



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.720706/2012-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.841 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de novembro de 2020
Recorrente CLUBE CAMPESTRE DE BELO HORIZONTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

DA REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, RESERVA LEGAL E ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS, PRIMÁRIAS OU SECUNDÁRIAS EM ESTÁGIO MÉDIO OU AVANÇADO DE REGENERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente, reserva legal e áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. OBRIGATORIEDADE. SÚMULA CARF Nº 122.

O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face da ARL está condicionado à comprovação da averbação de referida área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA. Ausente a averbação da reserva legal no registro de imóveis competente, há de se manter a ARL incluídas na base de cálculo do ITR, nos exatos termos da decisão de origem. Súmula 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).

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. LAUDO.

Para exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente é necessária a comprovação da existência efetiva das mesmas no imóvel rural comprovada através da apresentação de Laudo Técnico.

DAS ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas cobertas por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, cabem ser comprovadas em laudo técnico que ateste não só a sua presença, mas também a qualidade de floresta nativa primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. Não sendo caracterizada a floresta nativa como primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, mantém-se a glosa efetivada pela fiscalização. As florestas nativas, na essência da sua definição própria, tornaram-se beneficiadas, de forma mais direta, com a isenção do ITR, desde que considerada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, somente a partir do ano de 2007, na forma da Lei 11.428. No caso da mata atlântica poderia ser acatado se efetivamente comprovada a caracterização de vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração que atestasse ser a área imprestável para qualquer exploração rural, inexistindo prova inconteste, não há isenção.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a Área de Preservação Permanente no total de 13,69 ha. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e André Luis Ulrich Pinto que negavam provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cleberson Alex Friess e Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite,

Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, André Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 122 e ss).

Pois bem. Trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada mediante notificação de lançamento, f. 4-7, através do qual se exige o crédito tributário R\$ 92.174,02, assim discriminado:

Rubrica	Valor (R\$)
Imposto Territorial Rural – Suplementar – Cód Receita 7051	43867,33
Juros de mora (calculados até 11/02/2012)	15406,20
Multa de Ofício	32900,49
Valor do crédito tributário apurado	92.174,02

A exigência se refere ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR do exercício 2008, incidente sobre o imóvel rural denominado Clube Campestre Belo Horizonte, com área total de 96,0 ha., Número de Inscrição – NIRF 0.633.271-4, localizado no município de Nova Lima-MG.

Segundo descrição dos fatos e enquadramento legal, o lançamento de ofício decorreu da alteração da Declaração de Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR em relação ao seguinte fato tributário:

Área de Preservação Permanente: foi glosada a área de 53,0 hectares, declarada a este título, por falta de comprovação dos requisitos de isenção.

Valor da Terra Nua - VTN: o valor declarado pelo sujeito passivo foi substituído pelo VTN constante do Sistema de Preços de Terras – SIPT, considerando que o contribuinte apresentou laudo de avaliação com o mesmo preço relacionado no SIPT.

Em razão do constatado foi efetuado lançamento do imposto acrescido de juros moratórios e de multa de ofício.

Em 28/03/2012 o interessado, por meio de advogado qualificado nos autos, apresentou impugnação, f. 65-67, e após relatar os motivos da autuação, passou a tecer suas alegações, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

- Alega isenção do ITR porque 86,95 hectares do imóvel é área de Mata Atlântica, Área de Preservação Permanente e edificações de uso agrícola, sendo que somente é tributável 9,05 hectares de área de reflorestamento (eucalipto e pinus) com finalidade paisagística.
- Alega que a área de Reserva legal corresponde a 20% da área total do imóvel e teve seu processo de registro protocolado no Instituto Estadual de Florestas - IEF.
- Sustenta que, de acordo com as considerações constantes do anexo Laudo Técnico de Avaliação do Valor da Terra Nua, é impossível o uso do método comparativo para avaliação do imóvel fiscalizado por se tratar de área coberta por mata atlântica e área de preservação permanente, sendo que somente 9,05 hectares da área de reflorestamento é tributáveis, de modo que o VTN deve ser apurado considerando-se a área de 9,05ha x R\$ 23.766,82, o que corresponde ao VTN de R\$ 215.089,72.
- Esclarece que a área coberta pela vegetação do Bioma Mata Atlântica é 65,82 hectares, conforme mapa anexo, entretanto, a reserva legal da propriedade, correspondente a 19,46 ha, foi integralmente remarcada sobre o bioma Mata Atlântica, de modo que no ADA de

2012 a área coberta por floresta nativa foi informada como sendo 46,36 hectares, conforme consta do laudo técnico.

- (e) Ao final pede a retificação do crédito tributário lançado, de modo que o ITR incida somente sobre a área de 9,05 hectares.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 112 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

NIRF: 0.633.271-4 - Clube Campestre Belo Horizonte

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ÁREA COBERTA POR FLORESTA NATIVA. AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO. AUSÊNCIA. NÃO RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO.

A não incidência de ITR sobre áreas de interesse ambiental depende da prova da existência dessas áreas, nos termos da legislação ambiental, e da prova da entrega tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA perante o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA.

ÁREA DE REFLORESTAMENTO. PROVA EFICAZ.

A área de reflorestamento atestada em laudo técnico é passível de ser considerada no cálculo do grau de utilização do imóvel.

ÁREA OCUPADA COM BENFEITORIAS NÃO RELACIONADAS À ATIVIDADE RURAL. TRIBUTAÇÃO.

A área ocupada com benfeitorias não relacionadas à atividade rural compõe a área aproveitável do imóvel para fins de ITR.

VALOR DA TERRA NUA. PROVA INEFICAZ.

O valor da terra nua apurado pela fiscalização em procedimento de ofício nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96 não é passível de alteração quando o contribuinte não apresenta elementos de convicção que justifiquem reconhecer valor menor.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, entendeu a DRJ que o Laudo Técnico de avaliação do Valor da Terra Nua (e-fls. 81/101), comprovaria a existência de uma área de 9,05 hectares de reflorestamento de eucaliptos e pinus com finalidade paisagística, de modo que essa área deveria compor o grau de utilização do imóvel, que, no caso, passaria a ser 9,4%. Contudo, como essa decisão não alteraria a alíquota aplicada no lançamento tributário, não houve, consequentemente, qualquer alteração no valor do ITR suplementar lançado.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 139 e ss), repisando, em grande parte, sua linha de defesa, no sentido de que:

1. Não merece prosperar o entendimento apresentado pela DRJ, vez que a jurisprudência administrativa deste E. Conselho já assentou a dispensabilidade do ADA para efeito de comprovação das áreas de interesse ambiental.

2. Aliado a isso, o vasto material comprobatório apresentado pelo contribuinte (inclusive por meio de laudo técnico), denota de maneira eficaz a sua efetiva existência, não sendo cabível a glosa pretendida com base no mero descumprimento de um ato formal.
3. Caso superados os argumentos acima, o que se admite somente por dever de cautela a glosa efetuada pela fiscalização ainda seria incabível, pois desconsidera a DRJ a existência, atestada por meio do laudo técnico apresentado autos, de área de floresta nativa no valor de 48,06 ha. É ver as conclusões estabelecidas pela planta planialométrica do imóvel (doc. 05).
4. Nesse sentido, o Laudo Técnico apresentado pelo Engenheiro Florestal Carlos Henrique Golçalves, já juntado a estes autos às fls. 20-39, expôs que o imóvel autuado "tem uma expressiva mancha de cobertura vegetal nativa de Floresta Ombrófila Densa (Mata Atlântica), que é uma tipologia vegetal sob proteção especial, considerada intocável (...)".
5. Se a isenção decorre de previsão expressa na Lei e se inexistente previsão para apresentação do ADA na hipótese específica, é totalmente ilegal a sua exigência como comprovação da referida área isentiva.
6. POR TODO O EXPOSTO, restou demonstrado o equívoco da decisão recorrida ao entender pela indispensabilidade do ADA para fins de comprovação das áreas ambientais, cuja existência independe da vontade do proprietário, não; acatando a prova robusta trazida pela sociedade quanto à existência das referidas áreas. Sendo assim, a decisão proferida merece ser reformada nos termos da consolidada jurisprudência administrativa e judicial sobre o assunto.
7. *Ad argumentandum*, a área de floresta nativa referente ao bioma da mata atlântica deverá ser excluída da tributação nos exatos termos apresentados no laudo técnico juntado aos autos vez que a exigência contraria as disposições das Leis nº 9.393/96 e 11.428/06 e da jurisprudência consolidada no âmbito administrativo e judicial.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

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

2. Mérito.

Não obstante a autuação restringir-se exclusivamente à glosa da área de 53,0 hectares, declarada a título de Área de Preservação Permanente e à alteração do VTN declarado, substituído pelo VTN constante do Sistema de Preços de Terras – SIPT, o sujeito passivo alega que dos 96 hectares que constituem sua propriedade, 86,95 hectares seriam cobertos por Mata Atlântica, Áreas de Preservação Permanente e edificações de uso não agrícola, somente sendo possível aplicar o VTN arbitrado pela fiscalização, no que concerne aos 9,05 hectares da área de reflorestamento (eucalipto e pinus), como possível área tributável, apesar de sua finalidade paisagística.

Afirma, ainda, que a Reserva Legal corresponderia a 20% (vinte por cento) da área total do imóvel, tendo seu processo de registro sido protocolado no Instituto Estadual de Florestas – IEF.

Mais adiante, esclarece que a área coberta pela vegetação do bioma Mata Atlântica seria de 65,82 hectares, contudo, a reserva legal da propriedade, correspondente a 19,46 hectares, teria sido integralmente demarcada sobre o bioma Mata Atlântica, motivo pelo qual, no ADA de 2012, a Área Coberta por Floresta Nativa perfaz o montante de 46,36 hectares.

Em resumo, segundo o sujeito passivo, a apuração do ITR do imóvel em questão teria sido declarada corretamente no ADA de 2012, que discriminou as referidas áreas pertencentes ao imóvel objeto do presente lançamento da seguinte forma:

Descrição	Tamanho (em hectares)
Área Total do Imóvel – ATI	96,000
Área de Preservação Permanente – APP	13,690
Área de Reserva Legal – ARL	19,460
Área Coberta por Floresta Nativa (Vegetação Natural) – AFN	46,360
Área de Reflorestamento – REFLO	9,050
Área com Demais Benfeitorias Não Utilizadas na Atividade Rural	7,440

Cabe destacar, ainda, que o sujeito passivo concordou com a avaliação do hectare de terra disponível no SIPT, mas alegou que somente a área de reflorestamento de 9,05 hectares deveria ser avaliada, por entender que o restante seria área isenta, conforme cálculo demonstrado no laudo técnico de avaliação do valor da terra nua, emitido em março/2012 por engenheiro florestal, f. 81-101, que apurou VTN do imóvel de R\$ 215.089,72 (R\$ 23.766,82 x 9,05ha).

Após a análise da documentação acostada aos autos, a DRJ entendeu que o Laudo Técnico de avaliação do Valor da Terra Nua (e-fls. 81/101), comprovaria a existência de uma área de 9,05 hectares de **reflorestamento de eucaliptos e pinus** com finalidade paisagística, de modo que essa área deveria compor o grau de utilização do imóvel, que, no caso, passaria a ser 9,4%. Contudo, como essa decisão não alteraria a alíquota aplicada no lançamento tributário, não houve, conseqüentemente, qualquer alteração no valor do ITR suplementar lançado.

Em relação à **Área de Reserva Legal**, a decisão de piso não reconheceu o montante pretendido pelo contribuinte, por entender que a exigência de averbação da referida área à margem da matrícula do imóvel deveria ter sido cumprida até a data do fato gerador do correspondente exercício, o que não teria ocorrido.

Ademais, pontuou que, além de não ter sido comprovado o cumprimento tempestivo da averbação da Área de Reserva Legal, também, não teria sido comprovado, nos autos, que a requerida área de reserva legal teria sido objeto de Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado, em tempo hábil, no IBAMA.

Já no tocante à **Área de Preservação Permanente e Área de Floresta Nativa**, a DRJ não reconheceu a isenção do ITR sobre as referidas áreas, por entender que não foram informadas no Ato Declaratório Ambiental (ADA), do Exercício 2008.

Em relação às **benfeitorias não relacionadas à atividade rural**, entendeu pela impossibilidade de sua exclusão da área aproveitável do imóvel, eis que a Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, V, “d” somente permite a exclusão da área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à exploração da atividade rural.

Em relação ao VTN, por entender que as referidas áreas não tiveram sua isenção reconhecida, a DRJ decidiu por mantê-las no cálculo do VTN, nos termos do art. 10 § 1º inc. III c/c art. 11 da Lei 9.393/96.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 139 e ss), o contribuinte repisou, em grande parte, sua linha de defesa, no sentido de que seria dispensável o Ato Declaratório Ambiental (ADA) para a isenção das **Áreas de Preservação Permanente, Reserva Legal e Floresta Nativa**, eis que a existência das referidas áreas não dependeria da vontade do proprietário.

Pois bem. Inicialmente, é preciso esclarecer que a Notificação de Lançamento em epígrafe se restringe à glosa da área de 53,0 hectares, declarada a título de **Área de Preservação Permanente e à alteração do VTN declarado**, substituído pelo VTN constante do Sistema de Preços de Terras – SIPT. Não houve, portanto, a glosa de qualquer tipo de **Área de Reserva Legal e Área Coberta por Floresta Nativa**, eis que, conforme consta no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, essas áreas não foram declaradas pelo contribuinte.

Pelo que se percebe, o recorrente procura pleitear a retificação de sua DIAT, aproveitando a oportunidade do recurso para incluir a **Área de Reserva Legal e Área Coberta por Floresta Nativa**, bem como para retificar a **Área de Preservação Permanente** declarada.

Curvando-me ao entendimento deste Colegiado, formo a convicção no sentido de que o procedimento adequado deveria ser a retificação da declaração, antes de notificado o lançamento, para a alteração das áreas declaradas ou inclusão de áreas não declaradas, na referida DIAT/ITR.

Cabe destacar que o Recurso Voluntário não é o instrumento adequado para requerer a inclusão de áreas não declaradas e retificação de áreas declaradas, eis que, conforme dicção conferida pelo § 1º, do art. 147, do CTN, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

A DRJ, contudo, examinou profundamente a controvérsia dos autos, inclusive tecendo comentários sobre os documentos acostados pelo contribuinte, bem como sobre as exigências legais para o reconhecimento das Áreas de Preservação Permanente, Reserva Legal e Coberta por Florestas Nativas.

Oportuno pontuar que, para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado.

Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal.

Entendo que, se a decisão de 1ª instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Nesse sentido, tendo em vista que a decisão de piso examinou os argumentos apresentados pelo recorrente, concernentes a essas áreas, a meu ver, não caberia a este colegiado negar a apreciação das alegações de direito apresentadas pelo recorrente, por ter sido essa a motivação utilizada pela DRJ para o exame da controvérsia instaurada.

Assim, entendo que não caberia a este colegiado, nesta oportunidade, surpreender o contribuinte, afirmando que não caberia o exame das alegações de direito, eis que tais áreas

sequer teriam sido declaradas. A partir do momento em que a DRJ expressou os motivos de sua convicção, inclusive examinando os argumentos apresentados pelo recorrente, concernentes a essas áreas, negando o pedido formulado pelo contribuinte, a lide resta instaurada, permitindo a manifestação do sujeito passivo.

Dessa forma, passo a examinar, nas linhas que seguem, a controvérsia existente em relação às áreas às quais o sujeito passivo pretende o reconhecimento da isenção.

2.1. Da exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Pois bem. Sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, dentro do prazo legal, no tocante às áreas de preservação permanente, reserva legal, e cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, cumpre esclarecer, o que dispõe a Lei nº 9.393/96, a respeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, conforme redação vigente à época do fato gerador:

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;

(...)

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

(...)

e) cobertas por **florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

O Decreto nº 4.382/02, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, tratou da área tributável da seguinte forma:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - 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 previstas nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprecáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

§ 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000).

Ademais, o artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a prever:

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.

Apesar da previsão contida no § 1º do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, entendo que o dispositivo não pode ser analisado isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA.

Pela interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, e § 7º da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e § 3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei nº 6.938/81, entendo que a exigência do ADA para fins de isenção do ITR diz respeito apenas às seguintes áreas: (a) de

reserva particular do patrimônio natural; (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 previstas nos incisos I e II do caput do artigo 10 do Decreto nº 4.382/02; (c) comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Nas hipóteses acima, sendo o ADA exigido para fins de fruição da isenção, não cabe ao julgador afastar sua obrigatoriedade, invocando o princípio da verdade material, mormente em se tratando de exigência atinente ao ITR, de caráter nitidamente extrafiscal e que almeja a proteção do meio ambiente aliada à capacidade contributiva. Isso porque, muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Contudo, entendo que as **áreas de preservação permanente, de reserva legal**, bem como as de **servidão florestal ou ambiental**, estão excluídas da exigência do ADA para fins de fruição da isenção, em virtude do caráter interpretativo do disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96 e que trata expressamente dessas áreas.

Ainda que as áreas de preservação permanente, de reserva legal, bem como as de servidão florestal, estejam mencionadas no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02, a interpretação deve ser sistemática, excluindo a obrigatoriedade em razão da análise conjunta com o disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96. Trata-se de aparente antinomia, resolvida pelo intérprete mediante o emprego da interpretação sistemática.

A propósito, no tocante às áreas de preservação permanente e de reserva legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR¹, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de 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, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

A propósito, este Conselho já sumulou o entendimento segundo o qual 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). É de se ver:

Súmula 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).

¹ É ver os seguintes precedentes: REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007; REsp 1.112.283/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/6/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007 e REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2/8/2004; AgRg no REsp 1.395.393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/03/2015.

Já no tocante às **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, entendo que se encontram excluídas da exigência do ADA em virtude da ausência de sua menção no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02. Trata-se de interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, “e”, da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ainda que se considere o fato de que a introdução da exclusão da referida área da base de cálculo do ITR somente sobreveio com a vigência da Lei nº 11.428, de 2006, que incluiu a alínea “e”, no inciso II, do § 1º, da Lei nº 9.393/96, e que o Regulamento do ITR é do ano de 2002, época em que não havia, portanto, a referida previsão legal, não é possível a utilização do recurso da analogia para criar obrigações tributárias, sob pena de desrespeito ao art. 108, § 1º, do CTN. Se não houve a alteração formal da legislação, não cabe ao intérprete criar obrigações não previstas em lei.

Ademais, ressalto, novamente, que a previsão contida no § 1º do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, não pode ser analisada isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA, não sendo o caso das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, por não estarem previstas no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02.

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das áreas de preservação permanente, reserva legal e das áreas cobertas por florestas nativas, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

2.2. Da necessidade de prévia averbação da Área de Reserva Legal.

No que diz respeito à necessidade prévia de averbação no registro de imóveis como condição para a concessão da isenção do Imposto Territorial Rural, prevista no art. 10, II “a”, da Lei nº 9.393/96, o Superior Tribunal de Justiça² pacificou as seguintes teses:

- (a) É indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo a averbação, para fins tributários, eficácia constitutiva;
- (b) 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; e
- (c) É desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois essa área é delimitada a olho nu.

Dessa forma, para a exclusão da área de reserva legal do cálculo do ITR, exige-se sua averbação tempestiva e antes do fato gerador. Interpretação diversa não se sustenta, pois a alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, que dispõe sobre a exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal do cálculo do ITR, redação vigente à época, fazia referência às disposições da Lei nº 4.771/65 do antigo Código Florestal. E, ainda, o

² STJ - EREsp: 1310871 PR 2012/0232965-5, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 23/10/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 04/11/2013.

§ 8º do art. 16 do Código Florestal exigia que a área de reserva legal fosse averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro competente.

Assim, para o gozo da isenção do ITR no caso de área de reserva legal, é imprescindível a averbação prévia da referida área na matrícula do imóvel, sendo o ato de averbação dotado de eficácia constitutiva, posto que, diferentemente do que ocorre com as áreas de preservação permanente, não são instituídas por simples disposição legal³.

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

A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis, antes do fato gerador, deve ser exigida, portanto, como requisito para a fruição da benesse tributária, sendo uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR⁴. Isso porque, o ITR é um imposto que concilia a arrecadação com a proteção das áreas de interesse ambiental, e o incentivo à averbação da área de reserva legal vai ao encontro do desenvolvimento sustentável, por criar limitações e exigências para a manutenção de sua vegetação, servindo como meio de proteção ambiental.

Também aqui, entendo que não cabe ao julgador invocar o princípio da verdade material, mormente em atenção à extrafiscalidade do ITR, pois muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

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

A jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vem adotando o mesmo entendimento, ao exigir a averbação de reserva legal antes da ocorrência do fato gerador, como requisito para a isenção do ITR:

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO INTEMPESTIVA. DATA POSTERIOR AO FATO GERADOR.

O ato de averbação tempestivo é requisito formal constitutivo da existência da área de reserva legal. **Mantém-se a glosa da área de reserva legal quando averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel em data posterior à ocorrência do fato gerador do imposto.**

(CARF - Processo nº 10660.724592/201108 - Recurso nº Voluntário - Acórdão nº 2401004.977 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 4 de julho de 2017).

ÁREA DE RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE.

Para fins de isenção de ITR é necessária a **averebação da área de reserva legal na matrícula do imóvel antes da data da ocorrência do fato gerador.**

³ Nesse sentido: STJ - EREsp 1027051/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 21.10.2013.

⁴ Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2009; AgRg no REsp 1.310.871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/09/2012.

(CARF - Segunda Seção - TERCEIRA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO: RECURSO DE OFÍCIO RECURSO VOLUNTARIO - ACÓRDÃO: 2301-004.866 - Data de decisão: 18/01/2017)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de área declarada como de reserva legal da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada a sua averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

(CARF - Segunda Seção - SEGUNDA CÂMARA - SEGUNDA TURMA - RECURSO: RECURSO VOLUNTARIO - ACÓRDÃO: 2202-004.311 - Data de decisão: 04/10/2017).

ISENÇÃO. RESERVA LEGAL.

A averbação tempestiva é requisito indispensável à isenção de ITR para área de reserva legal. No caso dos autos a averbação ocorreu 2 anos após a ocorrência do fato gerador. Embargos Acolhidos.

(CARF - Segunda Seção - QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ACÓRDÃO: 2401-004.436 - Data de decisão: 12/07/2016)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DO FATO GERADOR. OBRIGATORIEDADE. A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel, quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente, na data anterior ao fato gerador.

(CARF - Segunda Seção - SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ACÓRDÃO: 2201-003.027 - Data de decisão: 12/04/2016)

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

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

Ademais, a jurisprudência do STJ entende que a Lei n. 12.651/2012 (Novo Código Florestal), que revogou a Lei n. 4.771/1965, não suprimiu a obrigação de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis, mas apenas possibilitou que o registro seja realizado, alternativamente, no Cadastro Ambiental Rural - CAR. Nesse sentido: REsp n. 1.750.039/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/11/2018, DJe 23/11/2018; AgInt no AREsp n. 1.250.625/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6/11/2018, DJe 13/11/2018.

2.3. Da análise do caso concreto.

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

No tocante à **Área de Reserva Legal**, entendo que agiu corretamente a decisão de piso, eis que, embora a averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel, em data anterior ao fato gerador, tenha o condão de suprir a eventual falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), nos termos da Sumula CARF nº 122, o contribuinte sequer comprovou a averbação da referida área.

Já no tocante à **Área de Preservação Permanente (margens de curso d'água e lagos)**, no total de 13,69 hectares, entendo que merece reforma a decisão recorrida, eis que essa área está excluída da exigência do ADA para fins de fruição da isenção, em virtude do caráter interpretativo do disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96. A propósito, constato que a referida área está comprovada nos autos, sobretudo em razão do que consta no Laudo Técnico de e-fl. 98 e do Levantamento Topográfico Planimétrico de e-fl. 102.

Nesse sentido, o Laudo Técnico de e-fls. 81 e ss, traz as seguintes considerações:

6.6 – Discriminação de Uso e Ocupação da Área

O mapa em anexo, resultado de detalhado levantamento de campo, com coordenadas dos seus vértices georreferenciadas, mostra a seguinte discriminação das terras do imóvel rural:

Discriminação	Área (ha)	% Área Total
Área de Utilização Limitada por lei federal (Mata Atlântica 50,24 ha e Campo Limpo, 15,58 ha)	65,82	68,34
Área de Preservação Permanente	13,69	14,22
Área Edificada, com Benfeitorias não Agrícolas	6,20	6,49
Vias internas	1,24	1,29
Vegetação Plantada (eucaliptos e pinus)	9,05	9,43
Área total	96,00	100,00

Área de Utilização Limitada: A propriedade possui uma área de 65,82 hectares classificadas como Mata Atlântica e Campo limpo. Área que ocupa 68,34% de toda a propriedade.

Área de Preservação Permanente (APP): A propriedade possui uma área de 13,69 hectares em Área de Preservação Permanente (margens de curso d'água e lagos). Área que ocupa 14,22% de toda a propriedade.

Área com Benfeitorias não Agrícolas: A propriedade possui uma área de 16,79 hectares ocupados por benfeitorias não utilizadas em agropecuária, como 3 piscinas, 5 quadras de tênis, 2 quadras de futebol de salão, 10 quadras de peteca, 2 vestiários femininos e 2 masculinos, campo de futebol, sede social, bares e restaurantes, mirante, alamedas, caminhos, estradas, pistas e outras de menor importância. Nesta área de 16,79 hectares, 9,05 hectares são formados por plantio de eucaliptos e pinus, com idades entre 6 a 15 anos, com finalidade apenas paisagística. Portanto as edificações ocupam 6,2 ha.

E, ainda, consta no Levantamento Topográfico Planimétrico de e-fl. 102, o seguinte:

USO E OCUPAÇÃO DO SOLO	
VEGETAÇÃO NATIVA (BIOMA MATA ATLÂNTICA)	50,24 ha
APP EM MARGEM DE CURSO D'ÁGUA	13,69 ha
VIAS DE ACESSO	1,24 ha
ÁREA CONSTRUÍDA (NÃO AGRÍCOLA)	6,20 ha
CAMPO LIMPO (BIOMA MATA ATLÂNTICA)	15,58 ha
VEGETAÇÃO PLANTADA	9,05 ha

TOTAL	96,00 ha
-------	----------

Já no tocante à **Área Coberta por Florestas Nativas, Bioma Mata Atlântica**, entendo que não assiste razão ao recorrente. Isso porque, as áreas cobertas por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, devem ser comprovadas por meio de Laudo Técnico que ateste não só a sua presença, mas também a qualidade de floresta nativa primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração.

O Laudo Técnico acostado pelo contribuinte, a meu ver, não é apto a comprovar tais áreas para fins de isenção, uma vez que não caracterizou a referida Mata Atlântica conforme o seu estágio. O laudo não especifica se as áreas cobertas por florestas nativas são aquelas primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, como exige a lei para fins de isenção do ITR, a teor da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, com suas alterações.

A propósito, o Laudo Técnico acostado aos autos é carente de relatório fotográfico com detalhamento das espécies florestais, nem mesmo esclarece sobre a vistoria realizada no imóvel, ou mesmo especifica e aponta o grau da vegetação de porte florestal porventura existente no imóvel, ou mesmo da vegetação nativa de porte florestal na dita área ambiental protegida, do potencial ecológico da vegetação florestal, importância e grau de presença das espécies arbóreas nativas e nativas endêmicas e eventuais arbóreas exóticas invasoras.

Ao contrário, o Laudo Técnico se limita a discorrer, de forma genérica, sobre as características da Mata Atlântica de modo geral, mas sem aprofundar sobre a vegetação existente no imóvel objeto do lançamento. E, ainda, a menção de que a área é coberta por Vegetação Nativa, constituída pelo bioma Mata Atlântica (Floresta Ombrófila Densa e Campo Limpo), não é suficiente para atestar que a referida área está abrangida para fins de isenção do ITR, a teor da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, com suas alterações.

A meu ver, não é possível tomar como válida a afirmação constante no Laudo Técnico, no sentido de que a totalidade da área inserida no Bioma Mata Atlântica seja imprestável para qualquer exploração, sem que haja maiores esclarecimentos acerca do grau da vegetação na dita área ambiental protegida, ou seja, se se tratam de florestas nativas primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, como exige a lei para fins de isenção do ITR, a teor da alínea “e” do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, com suas alterações.

Entendo, pois, que o Laudo Técnico acostado aos autos peca por consistir em mera generalidade, o que contrasta profundamente com o campo técnico científico de uma avaliação tecnicamente criteriosa.

Por conseguinte, não resta provada que a Mata Atlântica seja do tipo que se enquadre como imprestável para qualquer exploração, ademais não resta provada que seja Área de Preservação Permanente, já que Mata Atlântica, por si só, não se confunde com APP, apesar de ser possível existir Mata Atlântica em APP ou dentro de APA, não sendo, contudo, essa a hipótese suscitada nos autos.

A propósito, apesar de a decisão recorrida ter ancorado seu entendimento sob o fundamento de que não haveria nos autos, o protocolo tempestivo do Ato Declaratório Ambiental (ADA), em nenhum momento foi assentado o entendimento segundo o qual a área teria sido objeto de comprovação por parte do contribuinte, permanecendo, portanto, como matéria litigiosa, sobretudo em razão do contexto da ação

fiscal e da motivação do lançamento, que foi por falta de comprovação da Área de Preservação Permanente e não da Área Coberta por Florestas Nativas.

Não se trata de inovação no julgamento em instância recursal, porque a **Área Coberta por Florestas Nativas** não havia sido declarada e, portanto, não foi objeto de avaliação pela autoridade fazendária. Por isso, tampouco há que se falar em alteração de critério jurídico do lançamento fiscal.

Ao interpor o recurso voluntário, toda a matéria correspondente foi devolvida à apreciação pelo órgão de segunda instância administrativa. Na falta de comprovação pelo contribuinte que a área do imóvel cumpre os requisitos legais, inviável a sua exclusão para fins de redução do imposto devido.

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

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

Dessa forma, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada parcialmente, apenas para restabelecer a isenção da Área de Preservação Permanente, no total de 13,69 hectares.

Deixo esclarecido, por derradeiro, que a alíquota correspondente aplicada sobre o VTN leva em consideração o grau de utilização do imóvel, que é a relação entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, segundo os parâmetros mantidos no lançamento de ofício (art. 10, inciso VI, c/c art. 11, e Anexo, da Lei nº 9.393, de 1996).

Ademais, a unidade da RFB responsável pela execução do acórdão deverá proceder ao recálculo do imposto, segundo a legislação vigente à época dos fatos geradores, levando em consideração, inclusive, **a área de 9,05 hectares de reflorestamento de eucaliptos e pinus acatada pela DRJ**, devendo a multa incidir sobre o saldo remanescente apurado.

Por fim, esclareço que sobre o VTN, arbitrado pela fiscalização com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), trata-se de matéria não litigiosa, conforme reconhecido pelo próprio sujeito passivo. Com isso, verifica-se que o crédito tributário foi apurado conforme previsão legal, sendo apurado o Imposto Territorial Rural com aplicação da alíquota de cálculo prevista no Anexo da Lei n.º 9.393/1996 sobre o VTN tributável, como previsto no art. 11 dessa Lei. Ao imposto apurado foram acrescidos multa de ofício e juros de mora, nos termos da legislação citada na Notificação de Lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de restabelecer a Área de Preservação Permanente, no total de 13,69 ha.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite