



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10680.720711/2009-92
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.560 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S.A. MBR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

ÁREA TRIBUTÁVEL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA. OBRIGATORIEDADE

Para efeito de exclusão da APP - Área de Preservação Permanente na apuração da base de cálculo do ITR, o contribuinte deve apresentar o protocolo do Ato Declaratório Ambiental - ADA junto ao IBAMA.

ÁREA TRIBUTÁVEL. ÁREA DE RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL NA DATA DO FATO GERADOR. OBRIGATORIEDADE.

Para efeito da legislação do ITR, a RPPN - Reserva Particular do Patrimônio Natural deve estar averbada junto à matrícula do imóvel na data de ocorrência do respectivo fato gerador

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2101-002.217 (efls. 185/202), e que foram admitidos pela Presidência da 1ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: necessidade de averbação tempestiva da RPPN no registro de imóveis, para fins de isenção - recurso da Fazenda Nacional; e apresentação tempestiva de ADA para exclusão da APP - recurso do sujeito passivo. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00.

A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 170, §1º, da Lei n.º 6.938/81.

A partir do exercício de 2.002, a localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental competente, observando-se a função social da propriedade e os critérios previstos no §4º do art. 16 do Código Florestal.

A averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel é, regra geral, necessária para sua exclusão da base de cálculo do imposto.

A jurisprudência do CARF tem entendido que documentos emitidos por órgãos ambientais e a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel suprem referida exigência.

Hipótese em que a Recorrente não apresentou o ADA, tampouco averbou as áreas na matrícula do imóvel, não comprovando, portanto, a área de reserva legal.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL ADA

A partir da Lei n.º 10.165, de 2000, para a exclusão da área de preservação permanente da área total do imóvel rural, no cômputo do ITR, exige-se Ato Declaratório Ambiental ADA protocolado junto ao Ibama.

Tempestivamente protocolado, o ADA tem o condão de comprovar, por presunção legal, que a área de preservação permanente nele declarada pelo titular do imóvel rural é reconhecida pelo Ibama.

Na falta de protocolização tempestiva do ADA, a área de preservação permanente deve ser atestada pelo órgão ambiental.

Na hipótese, a área de preservação permanente não foi suficientemente comprovada.

ITR. RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL. RECONHECIMENTO.

Para efeitos de exclusão da área da base de cálculo do ITR, a reserva particular do patrimônio natural (RPPN) tem de ser reconhecida por órgão ambiental oficial.

No caso dos autos, restou comprovado o reconhecimento, pelo Instituto Estadual de Florestas, da área declarada como sendo de RPPN, corroborado por registro na matrícula do imóvel.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os Membros do Colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento em parte ao recurso para restabelecer a área de RPPN de 175,33 ha. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka e Eivance Canário da Silva, que deram provimento em parte ao recurso em maior extensão, para restabelecer também a área de preservação permanente de 34 ha. Redatora designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Celia Maria de Souza Murphy.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente afirma que a ausência de averbação antes do fato gerador justifica a glosa efetivada pela fiscalização, conforme paradigmas consubstanciados nos Acórdãos nºs 302-39.070 e 2202-002.007.

Foi dado seguimento ao recurso em relação ao segundo paradigma indicado.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais pediu o não conhecimento do apelo especial, ou, sucessivamente, o seu desprovimento.

Já em seu recurso, e no que foi objeto de seguimento, o contribuinte assevera que, conforme paradigmas 2201-001.532 e 2201-001.917, não é lícito exigir a apresentação prévia do ADA ou de qualquer outro ato do Poder Público para a exclusão das áreas cuja existência decorre diretamente da lei, como é o caso das áreas de Preservação Permanente.

Foi dado seguimento parcial ao recurso, para análise da matéria acima mencionada, em relação a ambos os paradigmas.

O agravo interposto pelo sujeito passivo, em face da decisão que deu seguimento apenas parcial ao seu recurso, foi rejeitado.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, pedindo o desprovimento do apelo do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos, visto que interpostos dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que devem ser conhecidos.

Sobre as contrarrazões do contribuinte, no ponto que pugna pelo não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, por (a) alegada falta de cotejo analítico e (b) porque a averbação da RPPN, até a data do fato gerador, não teria sido tratada na decisão recorrida, cabe destacar o seguinte:

(a) Cotejo Analítico

O § 8º do art. 67 do RICARF preleciona que a divergência deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas transcritos que dirijam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Pois bem. A Fazenda Nacional demonstrou o cabimento de seu recurso, indicando os pontos do acórdão paradigma que divergem dos pontos decididos no acórdão recorrido, mais precisamente a necessidade de averbação tempestiva da RPPN. Tal ponto foi devidamente destacado e a recorrente foi exitosa em demonstrar a divergência. Ademais, e como se pode ver pelo cotejo da decisão recorrida, do recurso especial e do paradigma indicado, a questão é relativamente simples e corriqueira no CARF, de tal maneira que é prescindível um maior grau de detalhamento e sofisticação por parte do recorrente. No meu entender, portanto, foi, sim, demonstrada a divergência, inclusive de forma analítica. Sobre essa questão, vale transcrever o seguinte julgado desta Turma, por unanimidade:

Numero do processo: 19679.005203/2005-61

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Sep 26 00:00:00 BRT 2018

Data da publicação: Fri Nov 16 00:00:00 BRST 2018

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2000 RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. SITUAÇÕES FÁTICAS SEMELHANTES. **COTEJO ANALÍTICO. CORRETA COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.** O Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido sempre que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados. **O recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessária a realização de comparativo ponto a ponto entre acórdão recorrido e paradigma ITR.** MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO IMPOSTO DECLARADO. A entrega intempestiva da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural DITR, antes de iniciado o procedimento fiscal, enseja o lançamento da multa por atraso aplicada sobre o valor do imposto apurado e informado pelo contribuinte na respectiva declaração, sendo indevida a exigência da referida multa sobre o imposto apurado de ofício que serviu de base para a multa do lançamento de ofício.

Numero da decisão: 9202-007.252

Decisão: 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. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício (assinado digitalmente) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Nome do relator: RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI

(b) Anterioridade da averbação

Por outro lado, as situações fáticas tratadas no acórdão recorrido e paradigma são idênticas, mas as conclusões foram diferentes, inclusive no que diz respeito à anterioridade da averbação da RPPN na matrícula imobiliária.

Com efeito, a decisão recorrida reconhece a existência da RPPN com base em ato administrativo do Instituto Estadual de Florestas de Minas Gerais, datado de 2004, e ao mesmo tempo afirma que tal reconhecimento foi averbado na matrícula imobiliária, conforme folha 15. Muito embora não se tenha afirmado que tal averbação seria de 2007 (posterior ao fato gerador,

portanto), fato é que a decisão recorrida também se baseou na citada averbação e expressamente mencionou a folha do e-processo no qual ela se encontra, de tal modo que a averbação integra a fundamentação do acórdão. E mais, para efeito de julgamento do recurso especial, não é necessário valorar tal prova, porque não há qualquer discussão sobre a circunstância de a averbação ser posterior ao fato gerador (isso é fato admitido pela própria contribuinte). Por fim, o § 5º do art. 67 do RICARF dispensa o prequestionamento da matéria pela Fazenda Nacional. Todas essas circunstâncias, reunidas, revelam o cabimento do recurso especial do Fisco.

2 Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN) - Necessidade de Averbação Prévia na Matrícula Imobiliária

Discute-se nos autos, se a exclusão da RPPN da área tributável do imóvel está condicionada à prévia averbação na matrícula imobiliária, antes do fato gerador. É importante destacar, portanto, que não está em discussão a necessidade de apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), como ocorrera no PAF 10680.720706/2009-80, do mesmo sujeito passivo. Logo no início do seu recurso especial, a Fazenda Nacional fez tal delimitação (vide abaixo) e a admissibilidade também se restringiu a esse ponto, mormente porque o paradigma aceito - acórdão 2202-002.007 - só tratava dessa primeira matéria.

O presente recurso se restringe à averbação, antes da ocorrência do fato gerador, da área de reserva legal, no registro de imóveis, como condição para a exclusão da mesma da base de cálculo do ITR

Feito tal esclarecimento, passo ao julgamento do ponto jurídico controvertido.

No meu entender, a anterioridade da averbação da RPPN deve ser tratada de forma distinta da anterioridade aplicável à Área de Reserva Legal - ARL.

Enquanto que a ARL é constituída mediante averbação, o que inclusive é reconhecido pelo STJ (EREsp 1027051/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 21/10/2013), a RPPN é constituída de forma diversa e tem um tratamento legal distinto.

Conforme preceitua o art. 21 da Lei 9985/00, a RPPN é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica. Na dicção do § 1º do citado artigo, tal gravame constará de Termo de Compromisso assinado perante o órgão ambiental, que verificará a existência de interesse público, e será averbado à margem da inscrição no Registro Imobiliário. Desse § 1º, extrai-se, inicialmente, que a constituição de tal gravame é uma faculdade a ser exercida pelo sujeito passivo, mediante Termo de Compromisso devidamente atestado pelo órgão ambiental. Essa faculdade fica ainda mais clara, ao ler-se o Regulamento instituído pelo Decreto 5746/06, que, em seu art. 3º, fala em "*proprietário interessado em ter seu imóvel, integral ou parcialmente, transformado em RPPN*". Para maior clareza, vale transcrever os dispositivos legal e regulamentar mencionados:

Art. 21. A **Reserva Particular do Patrimônio Natural** é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica.(Regulamento)

§ 1º O gravame de que trata este artigo constará de termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, que verificará a existência de interesse público, e será averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.

§ 2º Só poderá ser permitida, na Reserva Particular do Patrimônio Natural, conforme se dispuser em regulamento:

I - a pesquisa científica;

II - a visitação com objetivos turísticos, recreativos e educacionais;

III - (VETADO)

§ 3º Os órgãos integrantes do SNUC, sempre que possível e oportuno, prestarão orientação técnica e científica ao proprietário de Reserva Particular do Patrimônio Natural para a elaboração de um Plano de Manejo ou de Proteção e de Gestão da unidade.

.....
Art. 3º O **proprietário interessado em ter seu imóvel, integral ou parcialmente, transformado em RPPN**, deverá, no âmbito federal, encaminhar requerimento ao IBAMA, solicitando a criação da RPPN, na totalidade ou em parte do seu imóvel, segundo o modelo do Anexo I deste Decreto, e na forma seguinte:

Veja-se que, ao contrário da ARL, a constituição da RPPN é uma faculdade do sujeito passivo; e o órgão ambiental deverá atestar a existência de interesse público. Isto é, uma vez atestada tal existência e firmado o Termo de Compromisso, entendendo por constituída a RPPN, de tal forma que sua averbação visa a, tão-somente, dar maior publicidade ao ato e garantir eficácia perante terceiros. Expressando-se de outra forma, o gravame não é constituído mediante simples averbação registral, mas sim mediante Termo de Compromisso e verificação da existência de interesse público pela administração.

Com a constituição do gravame, a propósito, a área passa a ter seu uso restrito, o que justifica a sua exclusão da área tributável do imóvel.

Nos termos da pré-citada Lei 9985/00, as RPPNs integram o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (arts. 1º, 2º, inc. XII, e 14, inc. II¹), que, conforme preleciona o seu art. 22, são criadas por ato do Poder Público. Veja-se:

Art. 1º Esta Lei institui o **Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza – SNUC**, estabelece critérios e normas para a criação, implantação e gestão das unidades de conservação.

Art. 2º Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

XI - **uso sustentável**: exploração do ambiente de maneira a garantir a perenidade dos recursos ambientais renováveis e dos processos ecológicos, mantendo a biodiversidade e os demais atributos ecológicos, de forma socialmente justa e economicamente viável;

Art. 14. Constituem o **Grupo das Unidades de Uso Sustentável** as seguintes categorias de unidade de conservação:

VII - Reserva Particular do Patrimônio Natural.

Art. 22. As unidades de conservação são criadas por ato do Poder Público. (Regulamento)

§ 5º As unidades de conservação do grupo de Uso Sustentável podem ser transformadas total ou parcialmente em unidades do grupo de Proteção Integral, por instrumento normativo do mesmo nível hierárquico do que criou a unidade, desde que obedecidos os procedimentos de consulta estabelecidos no § 2º deste artigo.

Ou seja, a criação da RPPN se dá por ato administrativo, que verifica a existência de interesse público, sendo a averbação um ato posterior que visa a dar maior publicidade ao ato

¹ Art. 1º Esta Lei institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza – SNUC, estabelece critérios e normas para a criação, implantação e gestão das unidades de conservação.

Art. 2º Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

XI - uso sustentável: exploração do ambiente de maneira a garantir a perenidade dos recursos ambientais renováveis e dos processos ecológicos, mantendo a biodiversidade e os demais atributos ecológicos, de forma socialmente justa e economicamente viável;

Art. 14. Constituem o Grupo das Unidades de Uso Sustentável as seguintes categorias de unidade de conservação:

VII - Reserva Particular do Patrimônio Natural.

e garantir eficácia perante terceiros. Como já dito, a criação, implantação e gestão da RPPN é totalmente distinta da ARL, e sua constituição não ocorre com a averbação, de tal forma que, para efeitos tributários, entendo prescindível a prévia existência da averbação da RPPN como condição para sua exclusão da área tributável.

Ademais, seria até mesmo desarrazoado imaginar que o Poder Público tivesse instituído a RPPN, para, em seguida, negar a sua existência para fins tributários.

No caso concreto, e conforme registrado na matrícula do imóvel, muito embora a averbação tenha sido protocolada em 2007, a RPPN foi constituída mediante Termo de Compromisso firmado em 24/6/4 e Portaria do Diretor Geral do Instituto Estadual de Florestas (Portaria 82/4), de tal forma que a decisão recorrida não deve ser reformada.

3 Área de Preservação Permanente (APP) x Ato Declaratório Ambiental (ADA) Intempestivo

Neste ponto, entendo que o recurso especial do sujeito passivo deve ser provido.

Após reiterados julgamentos, do STJ, favoráveis aos contribuintes a respeito do tema ora sob julgamento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CRJ 1329/2016, que a dispensa de contestar, oferecer contrarrazões e interpor recursos, bem como desistir dos já interpostos, nos termos do art. 19 da Lei 10522/2002. Pela relevância e pertinência com o caso concreto, é importante transcrever os seguintes pontos.

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.

13. Tendo em vista as teses expostas, deve-se adequar o conteúdo do Resumo do item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer à jurisprudência apresentada anteriormente, passando o resumo a ter a seguinte redação:

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.

14. Dessa forma, inexistente razão para o Procurador da Fazenda Nacional contestar ou recorrer quando a demanda estiver regida pela 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), se a discussão referir-se às seguintes matérias:

Ainda que os fatos geradores tenham ocorrido sob a vigência da Lei 10165/00, que deu nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1º, da Lei 6938/00, para, em tese, estabelecer a obrigatoriedade do ADA, tal obrigatoriedade também foi superada pela jurisprudência do STJ, de tal maneira que o citado Parecer PGFN é elucidativo nos seguintes termos:

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF nº 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei nº 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, incluiu o § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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.

(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1, 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.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não exclui a sua existência em si.

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:

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.

Ou seja, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a quem incumbe a representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não-tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Economia, manifestou-se, expressa e textualmente, no sentido de que é incabível discutir a apresentação do ADA para a não incidência do ITR sobre a APP e a ARL, diante da pacificação da jurisprudência do STJ. Vale observar, ademais, que tal questão também está pacificada no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que editou o seguinte enunciado sumular:

Súmula nº 86. É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à isenção de Imposto Territorial Rural - ITR. Todavia, para o gozo da isenção do ITR no caso de área de "reserva legal", é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel.

No caso concreto, e como registrado no voto vencido da decisão recorrida, "a Recorrente comprovou a existência de 34 ha. a esse título, por meio do Laudo de fls. 16/22, com ART (fls. 32/33), os quais devem ser excluídos da área tributável", razão pela qual a decisão, neste ponto, deve ser reformada, para reconhecer essa área como APP.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por (a) conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e (b) conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para reconhecer a existência de 34 ha de APP.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado.

Não obstante os substanciosos argumentos do ilustre Relator, deles ouso a dissentir no que concerne tanto à desnecessidade da apresentação do ADA ao Ibama para fins de exclusão da APP - Área de Preservação Permanente na apuração da área tributável do imóvel rural, quanto à desnecessidade de averbação das RPPN na matrícula do imóvel em data anterior a do fato gerador..

Entende o Relator que as provas dos autos atenderiam as exigências legais, pois verificada a existência da APP através do Laudo citado, assim por se tratar de uma condição natural e não eleita pelo contribuinte, bastaria que se comprovasse sua existência independentemente do momento desta comprovação.

Quanto a RPPN, defendeu o Relator que sua criação se dá por ato administrativo, que verificaria a existência de interesse público, sendo a averbação um ato posterior que visa a dar maior publicidade ao ato e garantir eficácia perante terceiros.

E prosseguiu ao assentar que a criação, implantação e gestão da RPPN seria totalmente distinta da ARL, e sua constituição não ocorreria com a averbação, de tal forma que,

para efeitos tributários, entendeu prescindível a prévia existência da averbação da RPPN como condição para sua exclusão da área tributável

Não vejo dessa forma.

O § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, que deve ser aplicado em sua literalidade por força do artigo 111 do CTN², elenca as áreas que podem ser deduzidas da área tributável para fins de apuração do ITR. Vejamos:

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:

I - VTN, o valor do imóvel, **excluídos os valores relativos a:**

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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;

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 na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) as áreas sob regime de servidão florestal.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

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

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

As **áreas de preservação permanente** - APP, consoante definidas na Lei 4.771/65, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora,

² Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (...)

proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas, podem ser classificadas como **legais** (art. 2º) e **administrativas** (art. 3º).

Quanto às primeiras, as legais, temos as florestas e demais formas de vegetação natural situadas próximas a fontes de recursos hídricos e a relevos com importância a preservação dos eco sistemas, tais como: **i)** ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal; **ii)** ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais; **iii)** 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; **iv)** no topo de morros, montes, montanhas e serras; **v)** nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive; **e vi)** nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues.

Por sua vez, as APP - administrativas, **declaradas por ato do poder público**, são 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.

Percebe-se que há uma evidente diferença entre as duas espécies de APP. Enquanto que para as legais, já determinadas no diploma legal, a finalidade é intrínseca ao que se propõe a lei; para as administrativas, a finalidade a ser alcançada pelo administrador público está textualmente prevista nas alíneas daquele artigo 3º. **Assim, indubitavelmente, a ação do poder público torna-se imprescindível para a constituição dessas APP - administrativas.**

Malgrada a digressão acima, seja qual for a área que, ao amparo do inciso II, do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, se pretenda expurgar daquela tributável pelo ITR, o fato é que ela deve constar consignada no competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, conforme preconiza o artigo 17-O da Lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei 10.165/2000. Confira-se.

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. (...)

§ 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.

O Ato Declaratório Ambiental – ADA é um instrumento legal que possibilita ao Proprietário Rural uma redução do Imposto Territorial Rural – ITR, em até 100%, sobre a área efetivamente protegida, quando declarar no Documento de Informação e Apuração - DIAT/ITR, Áreas de Preservação Permanente (APPs), Reserva Legal, Reserva Particular do Patrimônio Natural, Interesse Ecológico, Servidão Florestal ou Ambiental, áreas cobertas por Floresta Nativa e áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas. É documento de cadastro das áreas do imóvel rural junto ao IBAMA e das áreas de interesse ambiental que o integram para fins de isenção do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre estas últimas. Deve ser preenchido e apresentado pelos declarantes de imóveis rurais obrigados à apresentação do ITR.

O texto legal encimado evidencia uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária. Ademais, prevê a necessidade de pagamento de uma taxa de vistoria, a qual, em sendo realizada, e não se confirmando a existência das áreas excluídas de tributação, poderá ensejar o lançamento de ofício do tributo, sendo inequívoco que o ADA é obrigatório para aqueles que desejam se beneficiar da redução do tributo devido a título de ITR.

É dizer: é instrumento eleito pelo legislador para controle, integração de órgãos e fonte de custeio da atividade de vistoria, questões absolutamente indispensáveis ao acompanhamento do cumprimento dos preceitos da legislação relativos à limitação da utilização de tais áreas, bem assim da correção no gozo da benesse fiscal.

Nesse contexto, o legislador estabeleceu a forma que entendeu adequada para promover tal controle e fiscalização, não sendo possível a este Conselho deixar de aplicar comando legal válido e vigente apenas pela eventual convicção de que tal atividade poderia ser levada a termo de outra forma.

Reprise-se. Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase "a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória", possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

É entendimento corrente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, com o advento da lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei nº 10.165/00, é obrigatória a apresentação do ADA protocolado junto ao IBAMA. Situação diversa da verificada em períodos anteriores ao ano de 2001, como se depreende da Súmula Carf. nº 41, segundo a qual, "*a não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000*".

No caso em tela, o que se vê é a utilização da função extrafiscal do tributo, mediante sua aplicação como instrumento de política ambiental, estimulando a preservação ou recuperação da fauna e da flora em contrapartida a uma redução do valor devido a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Contudo, a legislação impõe requisitos para gozo de tais benefícios, os quais variam de acordo com a natureza de cada hipótese de exclusão do campo de incidência do tributo e das limitações que cada situação impõe ao direito de propriedade.

Em suma: a existência das ARL, APP, áreas cobertas por floresta nativa ou qualquer outra especificada naquele inciso II, § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, por si só não assegura ao contribuinte a não tributação das áreas que se refere. Há de se cumprir as exigências legais, notadamente a apresentação do ADA ao órgão ambiental.

Assim, não resta dúvida que para fins de exclusão da área tributável, aquelas áreas deverão ser obrigatoriamente informadas em ADA, protocolado pelo sujeito passivo no IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo. É o que exige o Decreto 4.382/2002, de observância obrigatória por este colegiado, a teor do artigo 62 do RICARF.

Conforme se extrai do excerto abaixo, que constou do voto vencedor no acórdão 9202-005-753, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a jurisprudência neste Conselho consolidou-se no sentido de aceitar o ADA protocolizado até o início da ação fiscal. Confira-se:

É certo que, no caso da Área de Preservação Permanente (APP), trata-se de acidentes geográficos já existentes na natureza, porém a exclusão da tributação desta área ambiental não está condicionada à criação da área e sim da sua preservação, como a própria denominação está a indicar. Como o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador do tributo (art. 144 do CTN) e, no que tange ao ITR, este foi fixado em 1º de janeiro (art. 1º da Lei nº. 9.393, de 1996), é claro que a fruição do benefício está condicionada à preservação à época do fato gerador.

Nesse passo, a Receita Federal, utilizando-se da prerrogativa de regulamentar a forma e os prazos para cumprimento de obrigações acessórias, estabeleceu o prazo de seis meses após a data de entrega da DITR, para que o Contribuinte providencie o protocolo do ADA.

E tratando-se de declarar algo que a priori já existiria na natureza, este Colegiado consolidou a jurisprudência no sentido de aceitar-se o ADA protocolado antes do início da ação fiscal, em respeito à espontaneidade do Contribuinte.

Da mesma forma, não se pode imaginar que a dispensa à prévia comprovação, por parte do declarante, no que toca às APP e ARL declaradas para fins de isenção do ITR, consoante estabelece o § 7º do artigo 10 da L. 9.393/96, o estaria desincumbindo da obrigação legal imposta pelo § 1º do artigo 17-O da Lei 6.938/81. Longe disso. Uma coisa é a desnecessidade da prévia apresentação da comprovação das áreas **quando da entrega** da DITR; outra, a obrigatoriedade de que tais informações sejam prestadas - tempestivamente - ao IBAMA, por meio do competente ADA e ao Fisco, quando intimado por autoridade competente no exercício de seu dever funcional.

E veja, o parágrafo 7º encimado foi originalmente introduzido ao artigo 10 da Lei 9.393/96 por meio da Medida Provisória 1.956-50/2000, de **26.05.2000**, ao passo que aquele que impõe a obrigatoriedade do ADA, por meio da posterior Lei 10.165/2000 de **27.12.2000**. Com isso, considerando o período em que ambos vigeram não há, a meu ver, como entender que aquele primeiro desobrigou a apresentação do ADA. Não há, no meu entender, qualquer antinomia entre os dispositivos, na medida em que tratam de diferentes circunstâncias.

Quanto à averbação das RPPN junto à matrícula do imóvel na data do fato gerador, há de se destacar que o § único do artigo 13 do Decreto 4382/2002, de observância obrigatório por este colegiado, forte no artigo 62 do RICARF, é claro ao estabelecer que, para efeito da legislação do ITR, tais áreas devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador. Confira-se:

Art. 13. Consideram-se de reserva particular do patrimônio natural as áreas privadas gravadas com perpetuidade, averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel,

no registro de imóveis competente, destinadas à conservação da diversidade biológica, nas quais somente poderão ser permitidas a pesquisa científica e a visitação com objetivos turísticos, recreativos e educacionais, reconhecidas pelo IBAMA ([Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21](#)).

Parágrafo único. Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o **caput** deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

A propósito, é de ressaltar que negar a aplicação do decreto encimado, ao argumento de que extrapolaria sua função regulamentadora, implicaria, em última análise, promover o controle de sua legalidade, o que não me parece ser da competência deste Colegiado.

Durante a tramitação da Medida Provisória nº 600/2012, foi acrescido ao projeto de conversão, o parágrafo único e os incisos I e II ao artigo 48 da Lei 11.941/2009, nos seguintes termos:

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Todavia, referido inciso foi vetado pela então Presidenta do Brasil sob o seguinte fundamento: *"O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário."*

Ademais, é da competência exclusiva do Congresso Nacional a sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, consoante dispõe o artigo 49, V, também de nossa Carta Política.

Forte no exposto, VOTO no sentido DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional e NEGAR provimento ao recurso do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)
Mauricio Nogueira Righetti