



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.720809/2007-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.191 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2020
Recorrente CORSA - Córrego Seco Agropecuária S.A (ATUAL DENOMINAÇÃO DE CORSA - Córrego Seco Agropecuária LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. TRIBUTAÇÃO. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. INDISPENSABILIDADE.

Para fins de exclusão da tributação de Área de Preservação Permanente (APP), é indispensável que tal área tenha sido informada ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA) apresentado tempestivamente.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Nos termos do Enunciado de 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).

Assim, deve ser reconhecida a Área de Reserva Legal que está devidamente averbada na matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo-se apenas a dedução da Área de Reserva Legal (ARL) de 400,00 ha. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior (relator), Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Claudia Borges de Oliveira, que também reconheceram a dedução da Área de Preservação Permanente (APP) de 832,50 ha. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 1ª Turma da DRJ/BSA, consubstanciada no Acórdão nº 03-29.868 (fl. 93), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Autuada.

Na origem, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento (fl. 2) com vistas a exigir débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da área de preservação permanente, (ii) não comprovação da área de utilização limitada (reserva legal), (iii) não comprovação da implantação de plano de manejo sustentado para exploração extrativa ou o cumprimento do cronograma físico-financeiro previsto no plano (área de exploração extrativa) e (iv) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

Cientificado do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua impugnação (fl. 38), a qual foi julgada improcedente pela DRJ, nos termos do Acórdão nº 03-29.868 (fl. 93), conforme ementa abaixo reproduzida:

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL.

As áreas de preservação permanente e reserva legal, para fins de exclusão do ITR, devem ter sido objeto de ADA protocolado tempestivamente junto ao IBAMA.

DAS ÁREAS UTILIZADAS NA EXPLORAÇÃO EXTRATIVA.

Somente pode ser considerada área de exploração extrativa, sem a aplicação de índice de rendimento por produto, a área do imóvel rural explorada com produtos vegetais extrativos, mediante plano de manejo sustentado aprovado pelo IBAMA até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao de ocorrência do fato gerador do imposto, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

DO VALOR DA TERRA NUA SUBAVALIAÇÃO.

Cabe manter a tributação do imóvel com base no VTN/ha arbitrado pela fiscalização, com base no VTN médio, por hectare, apontado no SIPT, quando não apresentado Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, de acordo com as normas da ABNT, demonstrando de maneira inequívoca o valor fundiário do imóvel, à preços da data do fato gerador do imposto.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 111, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: (i) existência de averbação da ARL na matrícula do imóvel muito antes do período em análise, (ii) comprovação da APP por meio de laudo técnico, (iii) do § 4º do art. 153 da Constituição Federal,

(iv) as INs invocadas pelo Fisco ferem a hierarquia das leis, (v) a retroatividade o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96, incluído pela MP 2.166-67/2001 e (vi) do valor da terra nua tributável.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento com vistas a exigir débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da área de preservação permanente, (ii) não comprovação da área de utilização limitada (reserva legal), (iii) não comprovação da implantação de plano de manejo sustentado para exploração extrativa ou o cumprimento do cronograma físico-financeiro previsto no plano (área de exploração extrativa) e (iv) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

A Contribuinte, conforme igualmente exposto linhas acima, defende, em síntese, (i) a existência de averbação da ARL na matrícula do imóvel muito antes do período em análise, (ii) a comprovação da APP por meio de laudo técnico, (iii) a necessária observância ao § 4º do art. 153 da Constituição Federal, (iv) as INs invocadas pelo Fisco ferem a hierarquia das leis, (v) a retroatividade o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96, incluído pela MP 2.166-67/2001 e (vi) o necessário ajuste do valor da terra nua tributável, uma vez reconhecidas as áreas de reserva legal e de preservação permanente.

Passemos, então, à análise das razões de defesa sustentadas pela Contribuinte.

Das Considerações Iniciais

Considerando que a Contribuinte, em seu recurso voluntário, faz citações à Constituição Federal, à Lei 9.393/96 e às INs 43/97 e 63/97, impõe-se fazer, neste momento, algumas considerações iniciais acerca da base legal do ITR. Vejamos!!

Contextualização do Imóvel Rural no Ordenamento Constitucional Brasileiro

A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, buscou assegurar o necessário equilíbrio entre a garantia individual da propriedade privada e sua função social como princípio da ordem econômica. Assim entendido, a primeira se apresenta atrelada à segunda tanto no capítulo dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos - art. 5º, XXII e XXIII - como naquele dos Princípios Gerais da Atividade Econômica - art. 170, II e III - nestes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, [...], à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Art. 170. A ordem econômica, [...], conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade.

Refinando o raciocínio, vê-se que a Carta Magna, pontual e especificamente, traz estímulos especificamente voltados ao cumprimento da função social do imóvel rural, seja estabelecendo os critérios de seu respectivo atingimento - art. 186, I e II - seja restringindo em si o próprio direito fundamental de propriedade - arts. 184, caput, e 185, II e § único - *in verbis*:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social [...];

Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

[...]

II - a propriedade produtiva.

Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social;

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

Nessa perspectiva, sopesando os comandos constitucionais vistos nos arts. 186 e 184 acima, infere-se que, numa suposta relação hipotética, o primeiro pode se apresentar como antecedente e o segundo como consequente, ou seja, em situação extremada, o descaso com a função social do imóvel rural poderá implicar sua desapropriação por interesse social. Assim entendido, é imprescindível a conciliação entre os interesses individuais decorrentes do direito de propriedade e os coletivos advindos com a justa solidariedade social, razão por que, quanto a isso, o comando constitucional sinaliza as potenciais hipóteses:

1. os legisladores deverão estimular referido equilíbrio, mediante normas incentivadoras de condutas salutaras tanto do ponto de vista individual quanto coletivo;

2. os governos deverão promover políticas públicas direcionadas a tais finalidades;

3. os operadores do direito deverão orientar suas decisões com vistas ao atendimento dos preceitos ora discurridos;

4. à sociedade organizada, sem desrespeitar a propriedade privada, deverá exigir o cumprimento da função social da terra;

5. o proprietário individual do imóvel rural deverá conduzir seus propósitos pessoais com apreço aos interesses da coletividade.

Descendo a pirâmide, passaremos a analisar o delineamento do aludido tributo - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

ITR - Aspectos constitucionais

Trata-se de imposto de competência da União - CF, de 1988, art. 153, VI - de função eminentemente extrafiscal, cujos contornos são desenhados para estimular o

cumprimento da função social do imóvel rural considerado, possibilitando benefícios à sociedade, sem prejuízo do exercício do direito de propriedade pelo seu titular. Confirma-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

A citada progressividade fiscal se traduz em instrumento de intervenção na propriedade privada com vistas a inibir a manutenção de imóvel rural improdutivo, em atendimento à função social que a Constituição determinou fosse observada, conforme já se transcreveu no tópico anterior (arts. 5º, XXIII, e 170, II). Ainda no mesmo sentido, na forma também já vista precedentemente, o mandamento Constitucional, por um lado, declarou a propriedade produtiva insuscetível de desapropriação para reforma agrária (art. 185, II); por outro, delineou a função social que o imóvel há de cumprir, estabelecendo os critérios do aproveitamento racional da terra, como também a utilização adequada dos recursos disponíveis e a preservação do meio ambiente (art. 186, I e II).

Na mesma esteira do cumprimento da função social do imóvel rural, diretamente, a Matriz Constitucional traz a imunidade do ITR atinente à pequena gleba rural quando atendidas as circunstâncias ali delineadas (art. 153, § 4º, II). Não de modo diferente, embora indiretamente, pode-se compreender que o cumprimento da função social do imóvel rural também foi privilegiado, na medida em que a Carta sinaliza imunidade dos imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações públicas, instituições de educação e assistência social nos termos por ela estabelecidos (art. 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º).

Por fim, a Carta Constitucional define que as normas gerais em matéria tributária serão estabelecidas por meio de lei complementar, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **atos geradores**, bases de cálculo e contribuintes; (*grifo nosso*)

ITR - Aspectos legais

Hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuinte

No atendimento do comando constitucional acima transcrito (art. 146, III, alínea "a"), dispondo sobre o aspecto material da incidência de referido Tributo, o Código Tributário Nacional (CTN) - recepcionado com força de lei complementar pela CF, de 1988 - em seus arts. 29 a 31, definiu que o ITR tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município; por base de cálculo o seu

valor fundiário e como contribuinte o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, nestes termos:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário;

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Norma legal vigente

Nessa esteira, em consonância com as disposições contidas nas normas gerais transcritas acima, a Lei Federal nº 9.393, de 1996, delimita os contornos do fato gerador (art. 1º), do contribuinte (art. 4º) e da base de cálculo (arts. 8º) do reportado Imposto, nestes termos:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

Base de cálculo - VTN tributável

Até então, relativamente à presente abordagem, adequado consignar que referida Lei referenciou a base de cálculo do ITR a partir do preço de mercado da **terra nua tributável** na data de ocorrência do respectivo fato gerador (**VTNt**), o que se dará em 1º de janeiro de cada ano. Nessa perspectiva, orientando o estudo ao propósito que se pretende atingir, que é o enfrentamento da lide em debate, é apropriado se discorrer acerca da apuração da dita base tributável, conforme dispõe reportado mandamento legal, com a redação vigente à época do fato gerador, nestes termos:

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 (APP) e de reserva legal (ARL)...[...]
 - b) de interesse ecológico (AIE) para. [...]
 - c) comprovadamente imprecisáveis (ACI) para [...]
 - d) sob regime de servidão florestal (ARSF);
 - e) cobertas por florestas nativas (ACFN), primárias [...]
 - f) alagadas (AA) para fins de constituição de reservatório [...]
- (grifo nosso)

Importante salientar que a legislação tributária acompanha o entendimento dado à terra nua pelo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79), definindo-a como sendo o imóvel rural por natureza ou aquisição natural, compreendendo o solo com a sua superfície e respectiva mata nativa, floresta nativa ou pastagem natural. Isto está posto na IN RFB nº 256, de 11 de dezembro de 2002, art. 32, caput. Confira-se:

Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

Nesse cenário, o já transcrito § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, por meio do seu inciso III, assevera que o valor da terra nua tributável (VTNt) - **efetiva base de cálculo do tributo em destaque** - equivale ao valor da terra nua (VTN) correspondente à área tributável. Portanto, representado pelo produto da multiplicação do VTN pelo quociente da divisão entre a área tributável e a extensão total do respectivo imóvel rural. Confira-se:

Art. 10. [...]

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

III - **VTNt**, o valor da **terra nua tributável**, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total; (grifo nosso)

Isenções - exclusões da base de cálculo

A propósito, por ser proveitoso para a construção dos fundamentos a se hipotecar nesta análise, conveniente registrar que, como visto, exceto quanto às imunidades voltadas ao cumprimento da função social referenciada anteriormente (CF, de 1988, arts. 153, § 4º, II, e 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º), o ITR **incide** sobre a totalidade remanescente dos imóveis rurais, nos termos apontados pelo CTN. Logo, as exclusões - redução da base de cálculo - estabelecidas na legislação supratranscrita (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, incisos I e II) traduzem notórias **isenções** tributárias, como tais, carregadas de especificidades próprias, conforme se verá adiante.

No contexto, releva retomar que tais isenções retratam a dimensão extrafiscal do mencionado Imposto, pois pretendem estimular o cumprimento da função social do imóvel rural por meio da utilização adequada dos recursos disponíveis e da preservação do meio ambiente. Assim entendido, quando da apuração da reportada base de cálculo, a Lei exclui, por um lado, os **custos diretos** a que se referem as aplicações dispostas nas alíneas "a" a "d" do seu art. 10, § 1º, inciso I (valor das benfeitorias, culturas, pastagens e reflorestamento); por outro, no cálculo da **área tributável**, elide a tributação atinente às áreas utilizadas na forma vista nas alíneas "a" a "f" constantes no inciso II do mesmo parágrafo e artigo (APP, ARL, AIE, ACI, ARSF, ACFN e AA).

Nesse pressuposto, anunciada isenção tributária está condicionada ao cumprimento de requisito obrigatório, previsto na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que lhe alterou o mandamento do § 1º do art. 17-O, qual seja: a existência de ADA ou do protocolo de seu requerimento perante o IBAMA ou órgão ambiental com ele conveniado. Enfim, trata-se de **exigência** genérica indispensável para a supressão de qualquer área da incidência do referido tributo. 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 utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

A dispensa da prévia comprovação de área isenta

Oportuno registrar que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, vigente entre 25/08/2001 e 25/05/2012, não trouxe inovação no ordenamento jurídico tributário, pois apenas reforçou que o lançamento do citado Imposto se dará por homologação, conforme dispositivo constante no caput, c/c o art. 150 da Lei nº 5.172, de 1966. Logo, trata-se da dispensa prévia de apresentação de documentos no momento da entrega da DITR, o que é próprio da referida modalidade de lançamento, o que é respeitado pela Receita Federal do Brasil. Confira-se:

Art. 10.[...]

§ 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) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

Assim sendo, quando questionado pelo Fisco, o contribuinte mantém a obrigação de comprovar o cumprimento tempestivo das condições impostas pela legislação para o gozo da isenção pretendida, mesmo se tratando de APP e ARL (alínea "a") ou de área sob regime de servidão florestal (alínea "d"). Ademais, tampouco há de se cogitar no afastamento da atribuição dada à fiscalização para verificar se os dados declarados correspondem à situação existente no correspondente imóvel na data do fato gerador do ITR, procedendo ao lançamento de ofício quando o sujeito passivo não lograr comprovar a regularidade dos dados informados na respectiva declaração.

A propósito, em se tratando de tema complexo, entendo pertinente refinar a análise considerando dois pressupostos que refletem os comandos normativos da matéria em debate, quais sejam: (i) o da reserva legal visto no art. 97 do CTN e (ii) o da interpretação literal presente no art. 111 do mesmo Código. O primeiro, referindo-se à estrita legalidade própria dos elementos basilares da relação jurídico tributária (fato gerador da obrigação principal, base de cálculo, alíquota, etc.); o segundo, impondo limites atinentes à interpretação a ser dada aos

dispositivos tributários que tratem da concessão de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória.

Princípio da estrita legalidade tributária

A reserva legal tributária prevista no art. 150, inciso I, da CF, de 1988, impõe que a própria lei desenhe a regra-matriz de incidência tributária a ser adotada pelos sujeitos da relação jurídico-tributária. Nesse bojo, o art. 97 do CTN é preciso ao esclarecer e delimitar tais preceitos, mediante o estabelecimento de normas gerais tributárias. Confirma-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

De pronto, examinando mais detalhadamente os arts. 96, 97 e 98 do CTN - este último tratando dos tratados e convenções internacionais e os dois primeiros da legislação tributária e da reserva legal respectivamente - nota-se que não há matéria relativa a prazos sujeita à reserva legal (arts. 97 e 98). Consequentemente, infere-se que o ali não contido, refere-se a obrigações acessórias, como tais, podendo ser disciplinadas por meio da legislação tributária compreendida nos termos do art. 96 do citado Código.

Interpretação literal da legislação que concede isenção

Considerando que a tributação é a regra no exercício da competência tributária, as hipóteses de outorga de isenção e de dispensa do cumprimento de obrigação acessória devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico. Nessa ótica, conforme o art. 111 do CTN, o entendimento acerca da imprescindibilidade da apresentação tempestiva do ADA para o gozo da isenção pretendida pelo contribuinte deve ser restritivo, ficando afastada qualquer hipótese de dispensa ou substituição por outros documentos.

Lei nº 5.172, de 1966:

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.

Por oportuno, o art. 175, parágrafo único, do CTN ratifica mencionada perspectiva restritiva, pois mantém a exigência de referida interpretação literal para a dispensa

do cumprimento de obrigação acessória, ainda que haja outorga de isenção do suposto crédito tributário a ela vinculada. Confira-se:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

[...]

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Sumarizando, depreende-se que os benefícios fiscais patrocinados pela supracitada Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, incisos I e II, refletem **redução do imposto devido**, em face dos encolhimentos tanto da base de cálculo como da alíquota aplicável, decorrentes da isenção e da progressividade resultantes respectivamente.

Da Área de Utilização Limitada (Reserva Legal)

No que tange à Área de Reserva Legal (ARL), tem-se que a Contribuinte declarou na sua DITR/2003 a área 399,0 ha.

A Fiscalização, por seu turno, informa que *as áreas declaradas como não tributáveis devem ser obrigatoriamente informados em ADA, o qual deve ser protocolizado no Ibama ou em órgãos estaduais delegados por meio de convenio, no prazo de 06 (seis) meses contados a partir do termino do prazo fixado para a entrega da DITR.*

Sobre a área em questão, a Contribuinte sustenta, em síntese, que:

Fez declarar no ITR de 2003 a área de 399,00 ha. Esta área está averbada á matrícula nº 3.732, fls. 3v4, do Livro 2 do Registro Geral do Cartório de Registro de Imóveis de Itabirito, conforme certidão em anexo, desde 19 de janeiro de 1990. Aliás, a averbação é de 400 ha e não apenas os 399 ha declarados. Para que se procedesse A averbação de tal área como de utilização limitada à matrícula do imóvel, o Instituto Estadual de Florestas do Estado de Minas Gerais reconheceu a sua existência e delimitou-as.

Portanto, a reserva legal declarada no ITR de 2003, de 399,0 ha existe de fato, por comprovação do órgão público florestal, conforme consta da matrícula do imóvel. É, portanto, um ato público. Além do mais, está averbada, desde 1990, ou seja, antes do período-base constante da autuação.

Laudo técnico, confirmando a existência da reserva legal na extensão averbada à matrícula e declarada no ITR (fls. 17, item 6.1.), foi juntado em sua versão original nos autos em que tramita a impugnação oferecida pela Notificação de Lançamento 06101/00888/2009. O original se encontra naqueles autos. Porém, a fim de se simplificar a comprovação e conduzindo á busca da verdade material, anexa, ao presente feito, laudo de igual teor elaborado pelo mesmo profissional.

Portanto, se a área declarada pelo Recorrente em sua DITR 2003 existe de fato e averbada se encontra à matrícula do imóvel, à simples não entrega do ADA a seu tempo próprio, não fá-la tributável, pelo que deve ser julgado insubsistente o lançamento.

Sobre a matéria, o Enunciado de Súmula CARF nº 122 dispõe que *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).*

Dessa forma, tendo a Recorrente comprovado a averbação da ARL em data anterior ao fato gerador (a averbação da área de 400,0 ha ocorreu em 1990, conforme se infere das imagens abaixo – vide fl. 60), impõe-se o reconhecimento da Área de Reserva Legal em questão.

ma de vegetação existente, com área de 400,00ha, não inferior a 20% do total da propriedade compreendida nos limites abaixo indicados, fica gravada como de utilização limitada, não podendo nela ser feito qualquer tipo de exploração, a não ser mediante autorização do IBDF. O atual proprietário compromete-se por si, seus her -

Neste espeque, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, reconhecendo-se a área de 400,0 ha a título de Reserva legal.

Da Área de Preservação Permanente

No que tange à Área de Preservação Permanente (APP), tem-se que a Contribuinte declarou na sua DITR/2003, uma área de 832,5 ha de APP.

Informa a Fiscalização que, tal como a Área de Reserva Legal, *as áreas declaradas como não tributáveis devem ser obrigatoriamente informados em ADA, o qual deve ser protocolizado no Ibama ou em órgãos estaduais delegados por meio de convenio, no prazo de 06 (seis) meses contados a partir do termino do prazo fixado para a entrega da DITR.*

No presente caso, registre-se, o ADA apresentado pela Contribuinte (fl. 14) para a Fiscalização, foi protocolado no IBAMA em **06/12/2004**.

A Contribuinte, por sua vez, defende que:

O Laudo Técnico juntado nos autos decorrentes da impugnação à notificação de lançamento 06101/00888/2009 comprovam a existência da área de preservação permanente declarada de 832,5 ha, ratificada pelo que ora se anexa ao presente feito, repetindo-se de lavra do mesmo profissional do processo mencionado.

A área de preservação permanente declarada, na forma como encontrada no imóvel do Impugnante, independe da necessidade do seu reconhecimento por autoridade pública, o que somente é exigido para as hipóteses do art. 3º da Lei 4771/65. O caso presente enquadra-se no art. 2º da Lei 4771/65.

Se não há necessidade do reconhecimento por autoridade pública da área de preservação permanente encontrada no imóvel do Impugnante, o laudo elaborado por profissional habilitado, corroborado por fotos e mapa, será documento suficiente para provar a existência de tal área.

Pois bem!

Sobre o tema, esclarecedoras são conclusões alcançadas pelo Conselheiro João Maurício Vital no Acórdão nº 2301-005.968, de 08 de abril de 2019, in verbis:

Com respeito à exigência de **Ato Declaratório Ambiental (ADA)**, como requisito para gozo da isenção do ITR nas Áreas de Preservação Permanente e de Interesse Ecológico, primeiramente cumpre registrar que sua apresentação passou a ser obrigatória com a Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

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

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

(...)

Entretanto, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, a qual aprovou o Novo Código Florestal, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu, sobre tal assunto, o Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016, por meio do qual adequou sua atuação ao entendimento pacífico do STJ, resultando em nova redação para o item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN (lista essa relativa a temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016).

O Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016 não tem efeito vinculante para esta instância administrativa. Mas, entendo ser pertinente alinhar o entendimento deste Colegiado à atuação da PGFN, uma vez que a disputa poderia ser levada à esfera judicial, resultando num dispêndio desnecessário de recursos públicos. Assim, me filio à tese adotada no Parecer citado para que seja dispensada a apresentação do ADA para reconhecimento da isenção no caso da área de preservação permanente.

Quanto à existência da **Área de Preservação Permanente (APP)**, em que pese o afastamento da exigência de ADA, esta precisa ser demonstrada por meio de laudo técnico ou do Ato do Poder Público que assim a declarou, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal.

No caso em análise, com vistas a comprovar a APP declarada em sua DITR/2003, a Contribuinte, que já tinha apresentado um laudo técnico no curso do procedimento fiscal, trouxe aos autos, junto com o seu recurso voluntário, o Laudo de Vistoria e Avaliação (fl.122), por meio do qual, o engenheiro agrônomo devidamente identificado através da Anotação de Responsabilidade Técnica de fl. 190, concluiu pela existência de uma Área de Preservação Permanente de 1.000,0 ha (valor superior, inclusive, àquele declarado pela Contribuinte, na ordem de 832,5 ha de APP).

Neste contexto, à luz de toda fundamentação supra, notoriamente daquela manifestada pelo Conselheiro João Maurício Vital no Acórdão nº 2301-005.968, ora adotada como razão de decidir no presente voto, impõe-se o reconhecimento da Área de Preservação Permanente declarada pela Contribuinte, na ordem de 832,5 ha.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo-se as Áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente nos valores de 400,0 ha e 832,5 ha, respectivamente, impondo-se o recálculo do imposto devido em face de tais reconhecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Fl. 13 do Acórdão n.º 2402-008.191 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.720809/2007-88

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo do Ilustre Relator quanto ao cancelamento da glosa da Área de Preservação Permanente (APP) declarada.

Vejamos, inicialmente, a seguinte informação prestada pela fiscalização e constante da Descrição do Fatos e Enquadramento Legal, fl. 5:

As áreas declaradas como não tributáveis devem ser obrigatoriamente informadas em ADA, o qual deve ser protocolizado no Ibama ou em órgãos estaduais delegados por meio de convenio, no prazo de 06 (seis) meses contados a partir do termino do prazo fixado para a entrega da DITR.

Todavia, como bem destacado pelo Relator do voto vencido, o Ato Declaratório Ambiental (ADA), fl. 14, somente foi protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais (IBAMA) em 6/12/04.

Em sua impugnação, a Contribuinte alegou que a Área de Preservação Permanente (APP) “independe da necessidade do seu reconhecimento por autoridade pública” e que o “laudo elaborado por profissional habilitado, corroborado por fotos e mapas, [seria] suficiente para provar a existência da tal área”.

Ao julgar a impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), em Brasília/DF, decidiu pela sua improcedência, exarando a seguinte decisão em relação à APP (fls. 99 e 100):

[...], a protocolização do requerimento do ADA obviamente não pode ser dissociada de seu aspecto temporal, pois o prazo de seis meses para essa providência foi estipulado por ato normativo da Receita Federal.

Em se tratando do exercício de 2003 e considerado o art. 10, § 4º, inciso II, da IN/SRF nº 043/1997, com redação dada pelo art. 1º da IN/SRF nº 67/1997, e o parágrafo 3º do art. 90 da IN/SRF nº 256/2002, o prazo para a protocolização, junto ao IBAMA, do competente Ato Declaratório Ambiental - ADA expirou em **31 de março de 2004**, ou seja, seis meses após o prazo final para a entrega da DITR/2003, até **30/09/2003**, de acordo com a IN/SRF nº 0344/2003.

No presente caso, constata-se que o requerimento do ADA, doc./cópia de fls. 13 e 75, contemplando a área de preservação permanente declarada (**832,5 ha**) e a área de reserva legal averbada (**400,0 ha**), somente foi protocolado junto ao IBAMA, em **06/12/2004**, sendo, portanto, **intempestiva** a providência para justificar a exclusão das áreas ambientais nele informadas do ITR/2003.

[...]

Desta forma, não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do ADA junto ao IBAMA, não cabe considerar, para fins de exclusão do ITR/2003, qualquer área ambiental do imóvel, mantendo-se as glosas então efetuadas.

(Negritos no original e numeração de folhas não digital)

Como se nota, a APP foi glosada pela fiscalização e a glosa foi mantida pela DRJ em face da não apresentação tempestiva do ADA.

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte, basicamente, reproduz e reforça a sua impugnação, arguindo que “a área de preservação permanente deve ser considerada na extensão declarada na DITR como não tributável, pois de fato existe e [...] independe do Ato Declaratório Ambiental para ser acatada”.

Pois bem, tomando por base os laudos técnicos apresentados, bem como precedentes judiciais e administrativo (deste Conselho), o Relator acolheu as razões da defesa e afastou a glosa da APP. Todavia, não comungamos desse entendimento.

Vejamos, inicialmente, o que dispunha a legislação de regência, ao tempo dos fatos, quanto à isenção do ITR sobre APP e quanto ao correspondente ADA:

Lei nº 6.938, de 31/8/81, em sua redação dada pela Lei 10.165, de 27/12/00:

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)

Decreto nº 4.382, de 19/9/02:

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);

[...]

§ 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).

Instrução Normativa SRF nº 256, de 11/12/02:

Art. 9º [...]

[...]

§ 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), no prazo de até seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da DITR;

Portanto, à luz dos dispositivos transcritos acima, além do ADA ser documento de entrega obrigatória para que o Contribuinte possa fazer jus à isenção sobre APP, em relação ao exercício de 2003, tal documento deveria ser entregue em até 6 (seis) meses, contados do término do prazo para a apresentação da DITR, ou seja, até final de março de 2004.

Porém, como visto alhures, o ADA referente ao exercício de 2003 somente foi protocolado no IBAMA em 6/12/04. Desse modo, tem-se que a isenção pleiteada sobre a APP informada na respectiva DITR não encontra amparo em ADA tempestivo, razão pela qual se impõe a manutenção do julgado *a quo* e, conseqüentemente, a manutenção da glosa da APP.

Ademais, entendemos que o laudo apresentado não afasta a exigência legal de apresentação do ADA, tendo seguido nessa linha, inclusive, a decisão recorrida (fl. 101):

Em que pese o "Laudo Técnico" apresentado (as fls. 16/17), elaborado pelo Engenheiro Agrônomo Raion Vasconcelos Braga, com ART devidamente anotadas no CREA (as fls. 18/19), fato é que [tal laudo] não supre a necessidade de se comprovar nos autos a existência de ADA protocolado tempestivamente junto ao IBAMA.

Convém frisar, ainda, que nosso entendimento está em absoluta consonância com a regra do art. 97, inciso VI, e do art. 111, inciso II, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66. Além do que, não há decisões judiciais ou administrativas, em sentido diverso, em relação às quais o presente julgamento esteja vinculado.

Conclusão

Isso posto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, reconhecendo apenas a dedução da Área de Reserva Legal (ARL) de 400,00 ha.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira