



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.004624/2010-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.339 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente LIMEIRA INDUSTRIA E COMERCIO S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. EXCLUSÃO. ADA. NECESSIDADE.

A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória nos casos em que se pretenda excluir Área de Interesse Ecológico. Não tendo o contribuinte comprovado que houve ampliação das restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; ou ainda que referido ato declarou determinadas áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, não há como considerar tais áreas como de interesse ecológico para fins de isenção do tributo rural.

ITR. ÁREA DE FLORESTA NATIVA. ISENÇÃO APENAS A PARTIR DO EXERCÍCIO 2007.

As áreas de Florestas Nativas somente passaram a ser consideradas como isentas do ITR após a publicação da Lei nº 11.428/2006. Antes disso, não há como atribuir a isenção por ausência de previsão legal, dado o fato de que interpreta-se literalmente a lei tributária que trata de isenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho,

Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ a qual julgou procedente em parte o lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.

Os fatos relevantes do lançamento estão descritos na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”. Em síntese, em decorrência de revisão interna acerca da falta de recolhimento do ITR relativo ao imóvel de NIRF de n.º 1354805-0, o contribuinte informou que os imóveis rurais cadastrados com os NIRF 1354807-7 e 1354805-0 foram unificados perante os registros da RFB, tendo permanecido ativo o NIRF de n.º 1354805-0.

Assim, com base na documentação apresentada, foi procedida a retificação da área total do imóvel, de 2.304,6 ha para 4.251,20 ha, com a incorporação do NIRF 1354807-7, o qual deixou de ser considerado pelo contribuinte em DITR.

Em razão disso, a autoridade fiscal promoveu um ajuste total da declaração do contribuinte e passou a analisar a documentação relativa à distribuição da área do imóvel agora unificado. Consequentemente, fez as devidas correções e acatou a área de reserva legal – ARL averbada de 1.678,33ha e a área de preservação permanente – APP de 1.223,44ha apresentada pelo laudo técnico acostado aos autos.

Ademais, aceitou o laudo também para acatar a estimativa do VTN apresentado pelo contribuinte (fazendo as devidas correções para englobar todo o imóvel após a retificação de sua área).

A autoridade fiscal não aceitou a dedução da área de florestas nativas – AFN pleiteada ao argumento de que tais áreas somente passaram a ser isentas a partir do exercício 2007, ao passo que o lançamento refere-se ao exercício 2006. Ademais, quanto à área de interesse ecológico – AIE pleiteada, a autoridade lançadora entendeu que os elementos apresentados pelo contribuinte não permitem comprovar o atendimento dos requisitos exigidos nas alíneas “b” e “c”, inciso II, do art. 10 da Lei n.º 9.393/96.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação, acompanhada dos demais documentos. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Da Autuação

15.1. Explanou a respeito dos fatos até aqui conhecidos, desde o início do procedimento fiscal até a lavratura da NL, reproduzindo a descrição do Fisco e destacando que, conforme se constata, a autuação foi em razão do não reconhecimento da área de mata nativa como não tributável e finalizou o item afirmando que a autuação não mereceria prosperar, conforme se demonstrará na sequência.

Do mérito

Das Áreas Cobertas por Mata Nativa

15.2. Observou do reconhecimento pelo Fisco da APP e ARL, que foram excluídas da tributação, e quanto as áreas de mata nativa discordou do argumento para o não reconhecimento que seria a aplicabilidade do dispositivo legal concessivo somente a partir do exercício de 2007.

15.3. Explanando sobre legislação atinente à questão, entendendo que a área em pauta não poderia ser objeto de exploração, seja por interesse ambiental, seja por inviabilidade operacional e que, expressamente excluídas da tributação a partir da lei de 2006, sempre foram inaproveitáveis nos termos da legislação ambiental e, assim, devem ser excluídas da tributação, inclusive antes de 2007.

15.4. Após outras argumentações disse que não procede a exigência do ITR consignada no lançamento, devendo este ser julgado improcedente.

Das Áreas de Interesse Ecológico

15.5. Não sendo reconhecida a isenção da área de matas nativas, destacou que a mesma também se enquadraria na categoria de Área de Interesse Ecológico ATE, o que igualmente implicaria na improcedência da autuação combatida.

15.6. Explanou sobre o Decreto Estadual do Paraná IP 1.234/1992, que criou a Área de Proteção Ambiental — APA de Guaratuba e destacou que seu imóvel estaria localizado dentro dessa APA e, parcialmente, dentro do Parque Nacional de Saint- Hilaire/Lange, criado pela Lei n.º 10.227/2001.

15.7. Aprofundou-se no tema, observou do mapa de localização já apresentado, explanou a respeito da Lei n.º 9.985/2000, que trata do Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza — SNUC.

15.8. Após longas argumentações da questão, destacando o dever de serem observados os princípios da verdade real e da essência sobre a forma, ou da realidade sobre a forma, mencionando dispositivos legais e jurisprudência pertinentes, concluiu o item afirmando que a autuação deve ser julgada totalmente improcedente, para o fim de cancelar a exigência do ITR em questão.

Da Área Total do Imóvel

15.9. Em caso de não ser reconhecida a total improcedência do lançamento, caberia observar que o Fisco considerou como ATI montante diverso do comprovado através da documentação dos laudos apresentados, o que implicou no aumento do valor do tributo exigido.

15.10. Prosseguindo neste tema observou das dimensões constantes das matrículas, bem como do levantamento no laudo, que demonstram que a soma das duas áreas unificadas seria de 4.105,86ha e não 4.251,2ha utilizados no cálculo do ITR pela autoridade fiscal, o que apresenta uma diferença de 145,34ha, que como consequência foi calculado VTN superior ao que deveria ter apurado.

15.11. Assim sendo, demonstrada a correta dimensão do imóvel, deve ser julgado improcedente o lançamento em relação à parcela do ITR decorrente do referido erro de atribuição da área do imóvel.

Do Pedido

15.12. Ante o exposto requereu:

Seja julgado improcedente o Auto de Infração — AI, diante da impossibilidade de se tributar pelo ITR as áreas de matas nativas, nos termos da Lei n" 9.393/1996.

Ad argumentandum, seja julgado improcedente o AI, pois, o imóvel se enquadra na categoria de AIE, conforme legislação e parecer técnico.

Ad argumentandum tantum, caso não seja entendida a improcedência, seja cancelada a exigência em relação à parcela do ITR decorrente do erro de atribuição da ATI.

IV- Em caso de ser necessário, requereu seja efetuado diligência para o fim de apurar, in loco, os fatos apresentados na impugnação, bem como para oficiar o IBAMA a apresentar seu parecer acerca da inserção do imóvel em ATE. 16. Da fl. 233 foram relacionados os documentos anexados à impugnação, juntados das fls. 234 a 312, os quais são, praticamente, cópia dos já apresentados à fiscalização.

17. Da fl. 314 consta despacho desta Delegacia retornando os autos à unidade de origem, em virtude de dúvidas quanto à tempestividade da impugnação.

18. A fl. 315 é um despacho da unidade de origem devolvendo o processo para esta Delegacia. Foi explicado que a NL fora lavrada em 03/12/2010, que a ciência à interessada foi dada em 07/12/2010 que, portanto, a impugnação apresentada em 21/12/2010 seria tempestiva e que, possivelmente a empresa de correios cometeu equívoco ao datar o AR.

É o relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ de origem julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2006

Área de Proteção Ambiental - APA

A exploração em Áreas de Proteção Ambiental - APA tem especial controle pelos órgãos ambientais. Porém, o fato de um imóvel estar localizado em uma APA, por si só, não o torna, automaticamente, isento de ITR; somente para as Áreas de Preservação Permanente - APP nela contidas, e desde que cumpridas as demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária.

Área de Interesse Ecológico - Parque Estadual

Parque Estadual é de domínio público. Alegação de localização de propriedade particular dentro de perímetro de parque, por si só, não possibilita a isenção de ITR. É argumentação apropriada para questionamentos de indenização por desapropriação, junto aos órgãos competentes.

Florestas Nativas - Isenção - Base Legal

Por determinação legal em vigor a partir do exercício 2007, as áreas com florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, passaram a ser excluídas da área tributável. Tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e se rege pela lei então vigente, nos exercícios anteriores ao referido ano essas áreas estavam sujeitas à tributação.

Isenção - Hermenêutica

A legislação tributária para concessão de benefício fiscal deve ser interpretada literalmente, assim, se não atendidos os requisitos legais para a isenção, a mesma não deve ser concedida.

Dado incorreto no lançamento x Valor do crédito tributário A detecção de dados incorretos na Notificação de Lançamento, como área total do imóvel diferente da realidade, que afetam a base de cálculo e/ou a alíquota do imposto, interferindo, conseqüentemente, no valor do crédito tributário, possibilita a revisão do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ, após analisar as matrículas imobiliárias e o laudo técnico, verificou que a ATI correta é de 4.105,86ha e não 4.251,2ha, situação que permite proceder à alteração do lançamento para considerar a dimensão comprovada, mesmo porque, o VTN apurado no laudo foi relativo à dimensão existente.

Assim, efetuou novo cálculo do crédito tributário devido.

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário.

Em suas razões, requer sejam excluídas da tributação do ITR, inclusive antes de 2007, as áreas de matas nativas, haja vista que, antes da edição da Lei n.º 11.428/2006, estas áreas já não podiam ser objeto de utilização e, pois, de tributação. Ademais, relata que a inclusão da alínea "e", II, §1º, art. 10 da Lei n.º 9.393/1996 somente veio a corroborar o entendimento que já se extraía da redação original do art. 10, refletindo a intenção original do legislador.

O RECORRENTE, aduz também que a propriedade está localizada dentro do Parque Nacional Saint-Hilaire/Lange (considerando a zona de amortecimento) e integralmente dentro da Área de Proteção Ambiental — APA de Guaratuba, portanto teria direito a isenção do ITR, pois essas constituem áreas de interesse ecológico, devidamente reconhecidas por atos do Poder Público, com restrição de uso e limitação de aproveitamento, de forma que não podem ser livremente exploradas/utilizadas, como alegado pela r. decisão recorrida.

Caso não seja atendido seu pleito, requereu que o julgamento seja convertido em diligência, para que o fisco oficie ao IBAMA com o intuito de apresentar seu parecer acerca da possibilidade de exploração do imóvel.

Nos termos do 1º do art. 47 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, o presente processo é paradigma do lote de recursos repetitivos O2.FJCR.1119.REP.040.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da área de floresta nativa e área de interesse ecológico

O RECORRENTE discorda da não isenção da Floresta Nativa, pois afirmou que, embora a lei a tenha isentado expressamente a partir de 2007, a mesma já não seria tributável em anos anteriores por não poderem ser objeto de utilização.

Subsidiariamente, pleiteou o reconhecimento da isenção por se tratar de Área de Interesse Ecológico pois o imóvel encontra-se localizado, na sua totalidade, na APA de Guaratuba e, parcialmente, no Parque Nacional de Saint-Hilaire/Lange.

Quanto à isenção da área de floresta nativa – AFN, a DRJ foi perfeitamente clara em sua explicação, quando relata que o dispositivo que isentou a área com floresta nativa (art. 10, § 1º, inciso II, alínea “e”, da Lei n.º 9.393/1996) apenas foi incluído pela Lei n.º 11.428/2006.

Neste sentido, este tipo de área passou a ser considerada como isentas do ITR somente a partir do exercício seguinte à publicação da referida lei (2007) e desde que comprovada sua existência e regularidade junto ao IBAMA, por meio do ADA.

Tendo em vista que o presente caso refere-se ao exercício 2006 (fatos geradores ocorridos em 2005), não há como aplicar a mencionada isenção da AFN, visto que a Lei n.º 11.428/2006 (que atribuiu a isenção da AFN) apenas foi publicada em 26/12/2006.

O art. 111, II, do CTN prevê que deve ser interpretada literalmente a lei que trate de isenção de tributos:

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.

Com isso, não há como prevalecer o entendimento do contribuinte de que a inclusão de norma prevendo expressamente a isenção da AFN somente veio a corroborar o entendimento que já se extraía da redação original do art. 10 da Lei n.º 9.393/1996. Isto porque, antes da Lei n.º 11.428/2006, o mencionado art. 10 possuía a seguinte redação:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

(...)

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- 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)

Ou seja, não havia expressa previsão quanto à isenção das AFNs Em razão do exposto, entendo que não deve ser acatado o pleito da RECORRENTE, por falta previsão legal para a referida isenção em relação ao exercício 2006.

Quanto à alegação da existência de área de interesse ecológico, entendo ser necessário, de início, esclarecer que a mesma pode se dar de duas formas, nos termos do art. 10, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.393/96 (redação vigente à época dos fatos):

Art. 10. (...)

§ 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;
- 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)

Ou seja, a área pode ser declarada de interesse ecológico para fins de proteção dos ecossistemas ou para atestar a existência de área comprovadamente imprestáveis para a exploração rural.

Em ambos os casos, há exigência de declaração das áreas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, seja para ampliar as restrições de uso (ampliar as APP e ARL) ou para reconhecer a imprestabilidade da área para fins rurais.

A RECORRENTE alega se tratar de Área de Interesse Ecológico por estar localizada, na sua totalidade, na APA de Guaratuba e, parcialmente, no Parque Nacional de Saint-Hilaire/Lange.

Como exposto, para a isenção da referida área é necessário, além da existência de ato do governo acerca da sua criação, a comprovação que a mesma restringiu a exploração da área e a apresentação de ADA protocolizado tempestivamente.

Contudo, no presente caso, o ADA apresentado pelo contribuinte é referente a período adverso do ano sob fiscalização. Assim, não houve o cumprimento de requisito necessário para o reconhecimento da isenção.

Sobre o tema, importante apresentar as normas que o envolvem o tema sob análise, na redação vigente à época dos fatos:

Lei nº 9.393/96

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;

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)

(...)

§ 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)

Lei nº 6.338/81

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

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

(...)

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

Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR)

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 imprestáveis 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").

(...)

§ 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);

IN SRF 256/2002

Art. 14. São áreas de interesse ecológico aquelas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que:

I - se destinem à proteção dos ecossistemas e ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; ou

II - sejam comprovadamente imprestáveis para a atividade rural.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, as áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural são, exclusivamente, as áreas do imóvel rural declaradas de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente, federal ou estadual.

Da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)

Com base na legislação acima exposta, é possível constatar que a exclusão de áreas do campo de incidência do ITR é possível desde que sejam observadas as condições legais estabelecidas. Assim, o Decreto nº 4.382/2002, assim como a IN 256/2002, exigem a informação das áreas excluídas de tributação através do ADA. A apresentação deste documento tornou-se obrigatória, para efeito de redução de valor a pagar de ITR, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ou seja, a exigência de ADA para fins de exclusão de áreas da base do ITR não é uma criação de instrução normativa ou de decreto; mas sim uma exigência legal.

É entendimento pacífico de que, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, cuja redação foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a ser 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:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, por ser regra de isenção, entendo que a sua interpretação deve se dar de forma literal, nos termos do art. 111, II, do CTN. Sobre o tema, cito as palavras do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo (acórdão nº 2201-005.404):

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.

No caso em tela, em aspecto além da alegada justiça fiscal, o que se vê é a utilização da função extra-fiscal 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.

Embora aos olhos menos atentos possam parecer despropositadas as exigências, trata-se de uma forma de manutenção do controle das circunstâncias que levaram ao favor fiscal, além de configurar instrumento que atribui responsabilidade ao proprietário rural.

Como se viu acima, a mesma lei que prevê a obrigatoriedade do ADA dispõe que, 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.

Desta forma, com o protocolo do ADA, o contribuinte sujeita-se à vistoria técnica do IBAMA que poderia resultar na troca de informações com a Receita Federal do Brasil, evidenciando uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária, inclusive criando fontes de custeio da atividade administrativa ao prever 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, poderia ensejar o lançamento de ofício do tributo.

Naturalmente, se estamos diante de uma situação em que a vistoria feita pelo IBAMA ocorrerá por amostragem, decerto que particularidades como o tamanho e a natureza das áreas declaradas, por exemplo, podem ser considerados como fatores a evidenciar a relevância ou não da atuação administrativa em determinada propriedade. Assim, não faria sentido aceitar que o contribuinte nada declare ao Ibama, não se submeta a qualquer tipo de controle do Órgão ambiental e, ainda assim, usufrísse do favor fiscal.

Assim, considerando a limitação de competência da RFB, a quem não compete fiscalizar o cumprimento da legislação ambiental, resta à Autoridade fiscal, no uso de suas atribuições, verificar o cumprimento por parte dos contribuintes, na data da ocorrência do fato gerador, dos requisitos fixados pela legislação para usufruir do favor fiscal, em respeito ao art. 144 da Lei 5.172/66 (CTN), sempre observando as limitações dispostas nos art. 111, inciso II, e § único do 142, tudo do mesmo diploma legal, pelas quais se conclui que as normas reguladoras das matérias que tratam de isenção não comportam interpretação ampliada e vinculam a atuação da autoridade administrativa na constituição do crédito tributário pelo lançamento.

(destaques no original)

Nesta ordem de ideias, o ADA é documento obrigatório a partir do exercício 2001 para fins de redução do valor a pagar do ITR.

Ademais, cumpre esclarecer que o ADA, por si só, não comprova a efetiva existência das áreas isentas nele indicadas, já que estas deveriam estar devidamente comprovadas por Laudo emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica. É o que se depreende dos termos do art. 9º do Decreto nº 4.449/2002, que assim dispõe:

Art. 9º A identificação do imóvel rural, na forma do § 3º do art. 176e do § 3º do art. 225 da Lei nº 6.015, de 1973, será obtida a partir de memorial descritivo elaborado, executado e assinado por profissional habilitado e com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites dos imóveis rurais, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro, e com

precisão posicional a ser estabelecida em ato normativo, inclusive em manual técnico, expedido pelo INCRA.

Em suma: para utilizar a benesse fiscal, deve haver um documento específico que ateste a existência da área isenta e, além disso, há a obrigação de que tal área seja declarada em ADA. No caso de uma reserva legal, por exemplo, esse documento específico pode ser a averbação na matrícula do imóvel; já no caso de uma área de preservação permanente, um Laudo Técnico, com os requisitos da ABNT, poderia atestar a sua existência.

Não obstante, embora particularmente entenda que a legislação exija sua formalização, vale ressaltar que a exigência de ADA para reconhecimento de isenção para áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, para fatos geradores anteriores à vigência da Lei 12.651/2012, foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016, conforme se vê abaixo:

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR, AgRg no REsp 753469/SP e REsp nº 587.429/AL.

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

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

OBSERVAÇÃO 3: Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula nº 41 do CARF.

Sendo assim, apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN, em favor

do contribuinte, que dispensa a discussão acerca a apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei n.º 12.651/2012. No entanto, esta orientação não dispõe sobre a dispensa de ADA para as áreas de Interesse Ecológico; ao contrário: ela traz observação expressa no sentido de dispensar o ADA relativo a tal área apenas até o exercício 2000, permitindo concluir que o ADA é obrigatório para redução da área de Interesse Ecológico a partir do exercício 2001.

Ademais, com relação às Áreas de Reserva Legal, o CARF já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF n.º 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 n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em síntese, tem-se as seguintes premissas:

- apenas para as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há a dispensa de apresentação do ADA até o exercício 2012; para todas as demais áreas, a apresentação do ADA é obrigatória a partir do exercício 2001;
- todas as áreas isentas declaradas devem ser devidamente comprovadas (por Laudo Técnico ou outro documento apto a atestar a sua existência), independentemente da obrigatoriedade ou dispensa de apresentação do ADA;
- no caso específico das áreas de reserva legal, a sua averbação na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do ADA em qualquer exercício, sendo tal averbação suficiente para comprovar a sua existência independentemente de Laudo Técnico.

Esclareça-se que este Conselheiro Relator adota a orientação acima, firmada pela PGFN em lista de dispensa de contestar e recorrer, em razão da economia processual e também para evitar sobrecarregar o Judiciário e a própria PGFN, já que esta (que é competente para executar judicialmente o crédito tributário) demonstra desinteresse em cobrar tais créditos tributários judicialmente ao recomendar a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, nos casos que versem sobre a matéria.

Feitos esses esclarecimentos acerca da obrigatoriedade do ADA, passa-se a analisar o caso concreto.

Como exposto, as áreas de interesse ecológico não estão englobadas pela orientação da PGFN de dispensa de apresentação de ADA (apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma

orientação da PGFN que dispensa a discussão acerca a apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei n.º 12.651/2012).

Portanto, a apresentação do ADA tempestivo era obrigatória para o reconhecimento da isenção da área de interesse ecológico pretendida pela RECORRENTE.

A autoridade fiscal apontou que os ADAs juntados pela RECORRENTE durante a fiscalização foram protocolizados após o prazo legal previsto para o exercício 2006, como o ADA relativo ao exercício 2008. No entanto, através de consultas à base de dados referentes aos ADA entregues, constou “*a existência de protocolo para os imóveis objeto da presente revisão, efetivados em 21 de setembro de 1998, nos quais é informada a existência de 4.202,0 hectares relativos a áreas de preservação permanente e 26,6 hectares relativos a área de reserva legal, totalizando área de 4.228,6 hectares*”. Dos quais 1.678,33ha foram acatados a título de ARL (pois averbados na matrícula do imóvel) e 1.223,44ha a título de APA (conforme atestado em laudo).

Sendo assim, verifica-se que não havia a indicação da área de interesse ecológico em nenhum dos ADAs relativos aos imóveis, seja o de 1998, seja nos posteriores ao exercício 2006.

Resta, portanto, descumprido requisito obrigatório para reconhecimento de suposta área de interesse ecológico.

Por fim, esclareço que a decisão recorrida não questiona a inserção do imóvel na APA de Guaratuba e, parcialmente, no Parque Nacional de Saint-Hilaire/Lange. A autoridade julgadora de piso, contudo, embasada na Lei n.º 9.985/2000 (que estatui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza – SNUC), afirmou que há possibilidade de exploração humana em APAs. Não podem, portanto, serem consideradas de interesse ecológico de maneira geral e automática.

Ademais, em relação aos Parques Nacionais, também com base na Lei n.º 9.985/2000, mencionou que os imóveis particulares inseridos dentro desses parques serão objeto de desapropriação (o que não ocorreu no caso), e não a isenção dos mesmos.

Com base nas razões acima, entendo por não conhecer a área de interesse ecológico pleiteada, em razão da ausência de ADA, bem como pela falta de sua comprovação, devendo ser mantida a decisão da DRJ.

Da instrução do Recurso Voluntário

O pleito do contribuinte, pela apresentação posterior de outros documentos de prova, por meio de envio de ofícios aos órgãos ambientais ou a outras fontes, não encontra respaldo no Decreto n.º 70.235/1972 - PAF, que dispõe:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.(...)”

"Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior".

Portanto, não compete à instância julgadora o envio de ofícios, mas sim ao RECORRENTE apresentar a prova documental, dentro do prazo legal previsto para a impugnação, a menos que houvesse ocorrido a demonstração das condições exigidas nesses parágrafos do art. 16 do referido Decreto.

Ademais, quanto ao pleito da RECORRENTE, acerca da conversão do julgamento em diligência para a expedição de ofício ao IBAMA, com o intuito de comprovar que o imóvel em questão se trata de interesse ecológico, é perfeitamente notório, diante de todo o acima exposto, que ainda restaria descumprido requisito obrigatório para reconhecimento de suposta área de interesse ecológico.

Ressalte-se que o ônus da prova é do contribuinte, tanto na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto nos artigos 40 e 47 (caput) do Decreto n.º 4.382/2002 (RITR), como na fase de impugnação, no teor do art. 28 do Decreto n.º 7.574/2011 que, ao regulamentar no âmbito da RFB o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, atribui ao interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Assim, entendo por não acatar o pleito do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim