



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11020.720014/2008-97
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.044 – 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria ITR.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WALTHER BROMBERG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

ITR. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. ARL - ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSA DO ADA - ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. FUNGIBILIDADE .

A área declarada pelo contribuinte como de Preservação Permanente pode, por fungibilidade, ser reconhecida como Área de Reserva Legal desde que a mesma esteja devidamente averbada como tal junto à matrícula do imóvel em data anterior a ocorrência do fato gerador.

A averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário/possuidor é ato constitutivo da área de reserva legal; portanto, somente após a sua prática é que o sujeito passivo poderá suprimi-la da base de cálculo para apuração do ITR, independentemente da apresentação do ADA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, vencida a conselheira a Patrícia da Silva. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer a área de 69,9 ha. averbada como reserva legal, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento e, ainda, o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o Contribuinte e por meio do qual exige-se a diferença do Imposto Territorial Rural - ITR relativo aos exercícios de 2004. O lançamento concluiu pela glosa da área declarada como de Preservação Permanente no total de 323,7ha haja a ausência de apresentação do Ato Declaratório Ambiental. Em 'complemento descrição dos fatos' (fl. 03) a autoridade fiscal explica:

Em 22/10/2007, em resposta A Intimação no 10106/00025/2007, o contribuinte apresentou cópia da matrícula do imóvel, Laudo agronômico, de 16/02/1983, Laudo Técnico sobre área de preservação e ART. Solicitou, também, a dilação do prazo para juntada de documentos remanescentes, por mais 60 dias. Para as declarações dos exercícios 2004 e 2005 foi concedida a dilação de prazo. Em 20/11/2007, entregou cópia do ADA (Ato Declaratório Ambiental), protocolado em 18/11/2007, Memorial Descritivo, com o levantamento topográfico da área e Laudo Técnico da área com ART.

Para fins de exclusão da tributação é obrigatória a entrega do ADA nos prazos e condições fixados em ato normativo. Lei nº 6.938/81, art. 17-0 §5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Tendo em vista o ADA ter sido protocolado fora do prazo legal, ou seja, em 18/11/2007, procedemos a glosa da área de Preservação Permanente. Referido Ato Declaratório somente poderá beneficiar o exercício 2007 e para uma área de Preservação Permanente de 180,9 ha. Conforme a IN 256, de 11 de dezembro de 2002 (transcrita abaixo) e Decreto nº 4.382, de 2002 Regulamento do ITR, art. 10, § 3º, inciso I.

Intimado o contribuinte apresentou impugnação de fls. 49/62, e documentos. Afirma, entre outros argumentos, ser o ADA instrumento dispensável devendo ser reconhecido ao contribuinte o direito à desoneração do ITR para as áreas de preservação permanente e reserva legal exaustivamente comprovadas por meio dos documentos juntados aos autos. Vale citar o documento de fls. 75/136, intitulado "Relatório Técnico para Diagnóstico Ambiental em uma Gleba de Propriedade da Família Bromberg situada na Região Frontal da Cascata do Caracol, em Canela- RS", onde é atesta a existência de área de preservação permanente no total de 194,47ha.

A Delegacia de Julgamento (fls. 138/149), destacou que o ADA foi protocolado de forma intempestiva para o exercício em pauta, após o inicio do procedimento fiscal e, ainda, informando dimensão de APP inferior ao constante da DITR. Quanto à ARL, destaque que além de não haver sido informada na DITR, a averbação na matrícula do imóvel não informa a dimensão da área, muito menos o teor do Termo de Responsabilidade.

No Recurso Voluntário (fls. 155/173) o Contribuinte reitera as alegações de defesa, lembra que não sofrem a incidência do ITR as áreas comprovadamente imprestáveis para atividade rural e que a exclusão das áreas de reserva legal e preservação permanente deve ocorrer independentemente da apresentação do ADA.

Por meio do acórdão nº 2801-002.693 a 1ª Turma Especializada da Segunda Seção de Julgamento, deu provimento em parte ao Recurso Voluntário para restabelecer o montante de 70,0ha a título de Área de Preservação Permanente, pois averbado em data anterior ao fato gerador.

Referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2004

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. AVERBAÇÃO DE TERMO DE PRESERVAÇÃO DE FLORESTA.

Cabe excluir da tributação do ITR as áreas de preservação permanente reconhecidas em Termo de Preservação de Floresta firmado entre o proprietário do imóvel e a autoridade ambiental competente, devidamente averbado antes da ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Citando como paradigmas os acórdãos 302-39.233 e 391-00037, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência por meio do qual defende que a apresentação de ADA tempestivo é requisito indispensável para fins de exclusão das de reserva legal da área tributável do ITR, não restando suprida essa exigência por outras providências como averbação realizada junto à matrícula do imóvel.

Intimado o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora.Isaju

Conforme exposto no relatório, o objeto do recurso é a discussão acerca dos requisitos necessários para que o contribuinte tenha direito a exclusão de áreas classificadas como de preservação permanente do cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, requisitos para aplicação da exoneração prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei nº 4.771/65.

As características da Área de Preservação Permanente e da Área de Reserva Legal estavam descritas, respectivamente no art. 2º (com redação dada pela Lei nº 7.803/89) e 16 (com redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) do Código Florestal de 1965:

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

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

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

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

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

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

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

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

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

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

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

i) nas áreas metropolitanas definidas em lei.

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

(...)

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\) \(Regulamento\)](#)

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 1º O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 3º Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

I - o plano de bacia hidrográfica; ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

II - o plano diretor municipal; ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

III - o zoneamento ecológico-econômico; ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida. ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

§ 5º O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico - ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá: ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

I - reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinqüenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinqüenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional. ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

§ 6º Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a: ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal; ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

II - cinqüenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º. ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001](#))

§ 7º *O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

§ 8º *A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

§ 9º *A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

§ 10. *Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

§ 11. *Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

Interpretando os dispositivos percebemos além de diferenças ecológicas existentes entre uma APP e uma ARL, diferença formal/procedimental na constituição dessas áreas.

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

Em contrapartida, por força dos §§4º, 8º e 10 do art. 16 para caracterização de **Área de Reserva Legal**, além dos requisitos ecológicos, exigia-se i) aprovação prévia do Poder Público quanto a localização da área limitada e ainda ii) que essa área definida fosse devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel, averbação essa que era substituída por Termo de Ajustamento de Conduta nos casos em que o Contribuinte fosse apenas possuidor do bem.

Fazia-se necessária a realização desses esclarecimentos, pois as diferenças formais apontadas traz impactos diretos no estudo dos requisitos para aplicação da não incidência do ITR - especificamente acerca da necessidade de averbação prévia e apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao IBAMA.

No presente caso, considerando a abordagem feita pelo acórdão recorrido, nos interessa discutir acerca dos requisitos que devem ser cumpridos pelo Contribuinte para que reste caracterizada a não incidência do ITR sobre área informada como não tributada.

Do requisito da averbação:

Considerando a redação da Lei nº 4.771/65 afirma-se que o ato de averbação em nada afeta a constituição de uma área de preservação permanente a qual existe e pode ser comprovada por qualquer meio capaz de demonstrar que aquele imóvel ou parte dele está localizado em áreas com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.

Por outro lado a necessidade de averbação ou celebração de Termo de Ajustamento de Conduta, se for o caso, das áreas de Reserva Legal é exigência prevista na própria Lei nº 4.771/65, razão pela qual filio-me a corrente cujo entendimento é no sentido de serem averbação e termo requisito constitutivos da referida área.

A averbação ou o termo são condição imprescindível para a existência da Área de Reserva Legal, sendo que tal fato nos leva a conclusão lógica de que para fins de cálculo do ITR o cumprimento desse requisito deve ser anterior à ocorrência do fato gerador.

O Superior Tribunal de Justiça já pacificou o citado entendimento, valendo citar parte do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves, no RESP nº 1.125.632-PR:

Ao contrário da área de preservação permanente, para as áreas de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal.

Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal (...)

Assim, considerado que a norma de apuração do ITR prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96 a qual nos remete aos conceitos e requisitos da então nº Lei nº 4.771/65 podemos afirmar que para fim de não incidência do ITR a averbação no registro do imóvel ou a celebração de termo com o Poder Público em data anterior a ocorrência do fato gerador é requisito indispensável ao reconhecimento da Área de Reserva Legal.

Do Ato Declaratório Ambiental - ADA:

A discussão quanto a necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente e também Reserva Legal, é um pouco mais polêmica, isso porque trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF nº 67/97. Nem a Lei nº 9.393/96, nem a Lei nº

4.771/65 exigiam o ADA para fins constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

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

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

(...)

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

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

4. *Recurso especial não provido.*

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

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

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

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

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11

do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96 e o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, antinomia que deve ser solucionada pela aplicação do critério

da especialidade, devendo prevalecer neste sentido a norma que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, qual a Lei nº 9.393/96.

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

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

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente (NOVO)

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

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

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

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

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

PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016

Documento público.

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Recurso especial improvido."

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

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

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

(...)

No caso concreto, reiterando meu entendimento de ser o ADA instrumento dispensável para o reconhecimento de áreas tidas como não tributadas pelo ITR e considerando a existência do laudo técnico de fls. 75/136, deve-se reconhecer a existência de uma Área de

Preservação Permanente no total de 194,47ha. Entretanto, considerando que estamos diante de recurso interposto pela Fazenda Nacional, sendo vedado o *reformatio in pejus*, deve-se negar provimento ao recurso para manter o acórdão recorrido, limitando-se a APP em 70ha.

Assim, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada.

Peço licença a ilustre conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri para divergir do seu entendimento quanto a dispensabilidade do ADA como instrumento para o reconhecimento de áreas tidas como não tributadas pelo ITR.

No caso, eu seu bem fundamentado voto, a relatora considerou: "a existência do laudo técnico de fls. 75/136, reconhecendo a existência de uma Área de Preservação Permanente no total de 194,47ha. Entretanto, considerando que estamos diante de recurso interposto pela Fazenda Nacional, sendo vedado o *reformatio in pejus*, deve-se negar provimento ao recurso para manter o acórdão recorrido, limitando-se a APP em 70ha."

Ou seja, por tratar-se de Recurso da PGFN, acabou por negar-lhe provimento, reconhecendo a procedência da exclusão da área de APP em 70 ha dada pela turma *a quo*. Todavia, entendo que a tese trazida pela procuradoria merece, em parte, guardada.

Antes mesmo de apreciarmos a questão, importante destacar os elementos que nos auxiliarão a tomada de decisão. No caso concreto, a ação fiscal iniciou-se em 30/07/2007 (fl. 14), o ADA foi protocolizado em 18/11/2007, fl. 34, ou seja, após o início da ação fiscal, com indicação de APP de 180,9 ha e ARL de 70 ha. O contribuinte, ainda, apresentou registro em que consta a averbação em 29/08/1997 - Matricula 10715 - área de 70,0 ha.

Assim, passo a esclarecer o entendimento acerca da matéria.

Área de Preservação Permanente - APP

Inicialmente convém fazer considerações acerca da incidência do ITR, e das hipóteses de sua isenção ou redução do imposto devido. O imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, de competência da União, na forma do art. 153, VI, da Constituição, incide nas hipóteses previstas no art. 29 do Código Tributário Nacional, ora trazido à baila, *in verbis*:

"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."

Em consonância com disposto pelo Código Tributário Nacional, a União promulgou a Lei Federal n.º 9.393/96, que, na esteira do estatuído pelo art. 29 do CTN, instituiu, em seu art. 1º, como hipótese de incidência do tributo, a "propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município".

No caso, muito embora para as áreas de preservação permanente ou de reserva florestal legal, a utilização da propriedade deva observar a regulamentação ambiental específica, disso não decorre a consideração de que referida parcela do imóvel estaria fora da hipótese de incidência do ITR. Isso porque, como se sabe, o direito de propriedade, expressamente garantido no inciso XXII do art. 5º da CF, possui limitação constitucional assentada em sua função social (art. 5º, XIII, da CF).

No que atine à regulação ambiental, deste modo, verificase que a legislação, muito embora restrinja o uso do imóvel em virtude do interesse na preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, na forma como estabelecido pela Constituição da República, não elimina as faculdades de usar, gozar e dispor do bem, tal como previstas pela legislação cível.

Com fundamento no exposto, não versando os autos sobre hipótese de não incidência do tributo, mas, sim, de autêntica isenção ou, como querem alguns, redução da base de cálculo do ITR, dispôs a Lei Federal n.º 9.393/96, em seu art. 10, o seguinte:

"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".

No que pertine a chamada "área de preservação permanente" (APP), dispõe o Código Florestal, Lei n.º 4.771/65, atualmente regulada, também, pelas Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

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

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

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

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

3 de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

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

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

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

- e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;
- f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;
- g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;
- h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

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

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

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

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

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

Destaca-se que até o exercício de 2000, não existia para área de preservação permanente, qualquer fundamento legal para a exigência da entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o fim de reduzir a base de cálculo do ITR. Nesse sentido, aliás, dispunha o art. 17-O, da Lei Federal n.º 6.938/81, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n.º 9.960/2000, o seguinte:

"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 10% (dez por cento) do valor

auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria.

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

Em relação ao período até 2000, inexistindo fundamento legal para a entrega tempestiva do ADA, como requisito para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela legislação atinente ao ITR, foi aprovada súmula nos seguintes termos:

"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."

Já para o período do lançamento, ora sob análise, deve-se ter em mente que com o advento da Lei Federal n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17O da Lei n.º 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

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

Ao apreciarmos a mudança da lei fica clara a possibilidade de exigência de apresentação do ADA, como requisito indispensável para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela Lei n.º 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1º, II.

Em relação ao prazo para apresentação do ADA, trago a baila trecho do voto do Dr. Heitor de Souza Lima Júnior, Acórdão nº 9202003.620 de 04 de março de 2015, onde o mesmo analisa os aspectos legislativos sobre o tema, chegando a conclusão que mais me parece acertada acerca da interpretação da lei sobre a matéria, razão pela qual adota seu posicionamento como razões de decidir:

No que toca a este aspecto específico, tenho para mim que é absolutamente relevante uma digressão a respeito da mens legis que norteou a alteração do texto do art. 17O da Lei n.º 6.938/81.

Analizando-se, nesse passo, o real intento do legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação do ADA, pode-se inferir que a mudança de paradigma deve-se a razões atinentes à efetividade da norma isencional, especialmente no que concerne à aferição do real cumprimento das normas ambientais pelo contribuinte, de maneira a permitir que este último possa usufruir da redução da base de cálculo do ITR.

Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi permitir uma efetiva fiscalização por parte da Receita Federal da preservação das áreas de reserva legal ou de preservação permanente, utilizando-se, para este fim específico, do poder de polícia atribuído ao IBAMA.

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária"

(PONTES, Helenilson Cunha). O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez2004, p. 57) , no caso da norma isencial.

De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental lato sensu, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a necessidade da obrigatoriedade protocolização do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/00 a exigir, de forma obrigatória, a apresentação do ADA para o fim de permitir a redução da base de cálculo do ITR, declaração esta sujeita ao poder de polícia do IBAMA.

Tratando-se, portanto, da interpretação do dispositivo em comento, deve o aplicador do direito, neste conceito compreendido o julgador, analisar o conteúdo principiológico que norteia referido dispositivo legal, a fim de conferir-lhe o sentido que melhor se amolda aos objetivos legais.

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que, inclusive, data de setembro de 2002, posterior à data da ocorrência do fato gerador, no caso que ora se trata.

Quer-se com isso dizer, portanto, que, muito embora a legislação tratasse, de maneira inovável, a respeito da entrega do Ato Declaratório Ambiental, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não havia, sequer no âmbito do poder regulamentar, disposição alguma a respeito do prazo para sua apresentação, e, menos ainda, que possibilhasse à Receita Federal desconsiderar a existência de áreas de preservação permanente ou de reserva legal no caso de apresentação intempestiva do ADA.

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a desconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim,

que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por instrução normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vénia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 17-O da Lei n.º 6.398/81.

Dentre os mecanismos de integração previstos pelo ordenamento jurídico, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que deve o aplicador recorrer à analogia, sendo referida opção vedada apenas no que toca à instituição de tributos não previstos em lei, o que, ressalte-se, não é o caso.

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato.

De fato, até o início da fiscalização em face do contribuinte, verifica-se que a entrega do ADA possibilitará a consideração, por parte da Receita Federal, da redução da base de cálculo do ITR, submetendo as declarações do contribuinte ao pálio do órgão ambiental competente e retirando referida aferição do âmbito da Receita Federal do Brasil. A entrega, portanto, ainda que intempestiva, muito embora pudesse ensejar a aplicação de uma multa específica, caso existisse referida norma sancionatória, seria equivalente à retificação das demais declarações relativas ao ITR, isto é, da DIAT e da DIAC, devendo, pois, ter o mesmo tratamento que estas últimas, em consonância com o que estatui o brocado jurídico "ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio", isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.

À guisa do exposto, portanto, no que toca à entrega do ADA, tenho para mim que cumpre seu desiderato até o momento do início da fiscalização, a partir do qual a omissão do contribuinte ensejou a necessidade de fiscalização específica relativa ao recolhimento do ITR, o que implica nos custos administrativos inerentes a este fato.

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.18949/01, que assim dispõe, verbis:

"Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa."

De acordo com a interpretação que ora se sustenta, pois, é permitida a entrega do ADA, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.

Adotando o posicionamento do ilustre Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, considerando que a entrega do ADA no caso da **área de Preservação Permanente** é obrigatória para redução da área a ser tributada, porém considerando a inexistência de expressa previsão legal acerca do prazo para sua entrega, entendo que a entrega de ADA até o início do procedimento fiscal se presta a demonstrar a comprovação de sua existência, corroborada com o presente de laudo técnico.

Assim, no exame do caso concreto, se faz necessário investigar se o contribuinte, até o início do procedimento fiscal – em 30/07/2007 (fl. 14), data da ciência da intimação, já havia informado ao órgão ambiental estadual ou federal a existência das áreas de preservação permanente informadas em sua declaração, e se tais áreas estão devidamente identificadas e passíveis de serem ratificadas pelos órgãos competentes. Compulsando-se os autos verifica-se que o ADA foi protocolizado ao IBAMA em 18/11/2007, fl. 34, ou seja, posteriormente ao início da ação fiscal, razão pela qual descumprido requisito essencial para que o sujeito passivo pudesse usufruir da redução aplicável a APP. Nessa parte, entendo que a tese almejada pela procuradoria merece ser provida.

Todavia, conforme consta do próprio ADA entregue, existe a indicação de área de APP de 180,9 ha e ARL de 70 ha, sendo que o acórdão recorrido excluiu da base do ITR a área de 70,0 ha de APP, por entender ter sido comprovada como tal. Senão vejamos a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2004

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. AVERBAÇÃO DE TERMO DE PRESERVAÇÃO DE FLORESTA.

Cabe excluir da tributação do ITR as áreas de preservação permanente reconhecidas em Termo de Preservação de Floresta firmado entre o proprietário do imóvel e a autoridade ambiental competente, devidamente averbado antes da ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Cabe ainda, para melhor entendimento do alcance, colacionar trechos da decisão:

Quanto à exclusão, para fins de cálculo do ITR, de Área de Preservação Permanente, registre-se que a motivação da autoridade lançadora foi que a cópia de ADA apresentada

refere-se a documento protocolado no Ibama em 18/11/2007 (fl. 37), portanto, extemporaneamente.

[...]

Diante da legislação acima transcrita, que inclusive avança no tempo além do exercício em exame, verificase que a partir do exercício 2001 a Lei estabeleceu a utilização do ADA como um dos requisitos para que algumas áreas não sejam tributadas pelo ITR. Entre tais áreas, sempre previstas na legislação, se incluem as de utilização limitada (Reserva Legal, Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN ou área declarada de Interesse Ecológico), de Preservação Permanente ou, mais recentemente, as de Servidão Florestal ou Ambiental (prevista nas Leis nos 4.771, de 1965, e 11.284, de 2 de março de 2006, averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente), as Coberta por Florestas Nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (Lei nº. 11.428, de 22 de dezembro de 2006) ou as Alagadas para Fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas, autorizada pelo poder público (Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008). Inferese que essa foi a forma escolhida pela Administração Pública para evitar distorções e assegurar que a exclusão do crédito tributário está em consonância com a realidade material do imóvel.

Vale dizer que a protocolização do ADA marca a data em que o interessado comunica ao órgão oficial de fiscalização ambiental a existência de áreas de interesse ambiental em seu imóvel rural e, em última análise, solicita que tais áreas sejam reconhecidas como tal pelo Poder Público inclusive para fins de redução do valor do ITR.

[...]

Não obstante as considerações acima, não se pode esquecer que o formulário ADA apresentado pelo contribuinte ao Ibama ou órgão conveniado – até que haja uma vistoria pelo órgão competente e a ratificação ou retificação das declarações ali prestadas – restringe-se a informações prestadas pelo contribuinte ao órgão ambiental acerca da existência, em seu imóvel, de áreas que têm, em última análise, algum interesse ecológico.

Assim, no exame do caso concreto, se o único fundamento do lançamento, no que se refere a esse aspecto, foi a protocolizado intempestiva do ADA, como aqui se verifica, se faz necessário investigar se o contribuinte, até a data de ocorrência do fato gerador, já havia informado a órgão ambiental estadual ou federal a existência das áreas de interesse ecológico incluídas na DITR e se tais áreas estão devidamente identificadas e passíveis de serem ratificadas pelos órgãos competentes.

Na espécie, observase, às fls. 32/33, que foi promovida a averbação na matrícula do imóvel, em 27/08/1997, do Termo de Preservação de Floresta, segundo o qual a área 70,0 ha foi

preservada ao Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal – IBDF.

Nestes termos, restando comprovada a comunicação ao órgão ambiental competente anterior ao fato gerador de 01/01/2004, deve-se considerar a referida Área de Preservação Permanente.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer Área de Preservação Permanente (APP) de 70,0 ha.

Conforme descrito anteriormente, a utilização da área de APP, depende da comunicação, até o início do procedimento fiscal, por meio do ADA, o que não ocorreu, razão pela qual não concordo com os termos da decisão proferida no Acórdão 2801-002.693.

Todavia, dado o princípio da fungibilidade, e considerando que: (1) os efeitos da exclusão da área de APP e de ARL para o cálculo do ITR dá-se na mesma proporção, (2) ter o contribuinte informado em seu ADA, APP de 180,9 ha e ARL de 70 ha, resta-nos verificar, a possibilidade de exclusão da área como reserva legal. Senão vejamos.

Área de Reserva Legal - ARL

É sabido que na legislação que abarca a matéria a Reserva Legal tem por requisito formal, ou seja, condição para sua consideração tributária, ou seja, dedução da área para apuração do ITR, a existência dos seguintes procedimentos:

(a) apresentação tempestiva de requerimento ao IBAMA de Ato Declaratório Ambiental (ADA), no qual é informada a metragem da área destinada à Reserva Legal que, de acordo com a localização, corresponde a um percentual da área do imóvel; e,

(b) a averbação dessa área na matrícula da propriedade rural no Registro de Imóveis antes da ocorrência do fato gerador, em 1º de janeiro do ano calendário. Saliente-se que o ADA somente passou a ser requisito com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, e a averbação, com o advento da Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989

Vejam-se os seguintes dispositivos extraídos da 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 12.651, de 25 de maio de 2012

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) sob regime de servidão ambiental;

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

(...)

§ 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.

O artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/2000, passou a prever 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. 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)

Percebe-se que a apresentação do ADA pelo contribuinte ao IBAMA ou órgão conveniado – até que haja uma vistoria pelo órgão competente e a ratificação ou retificação das declarações ali contidas – restringe-se a informações prestadas pelo próprio contribuinte ao órgão ambiental acerca da existência de áreas que possuem algum interesse ecológico.

Tenho que o § 1º do art. 17-O instituiu a obrigatoriedade apenas para situações em que o benefício de redução do ITR ocorra com base no ADA, ou seja, depende do reconhecimento ou declaração por ato do Poder Público.

Quanto aos documentos necessários para comprovação da ARL - área de Reserva Legal podemos concluir que a própria Administração Pública entende que o ADA tem efeito meramente declaratório, não sendo o único documento comprobatório da área de preservação permanente, podendo ser levando em conta, dentre outros, **• Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal,** que especifique e discrimine a área de interesse ambiental.

Neste sentido, é o entendimento do seguinte julgado:

Acórdão nº 210101.862, sessão de 12 de março de 2012 (excerto de ementa)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL RURAL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ. AVERBAÇÃO ATÉ O MOMENTO ANTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NECESSIDADE.

O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis – CRI é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária.

Afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada. Ainda, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (O início do procedimento excluía a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas), poderá averbar no CRI a área de reserva legal, podendo fruir da benesse tributária. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início da ação fiscal.

Acórdão nº 210201.815, sessão de 8 de fevereiro de 2012 (excerto).

Com o objetivo de comprovar a existência da área de reserva legal, o contribuinte fez prova do registro da área de Preservação no Registro de imóveis, fls. 30/31; entretanto, melhores esclarecimentos acerca dessa informação constam em outro processo do mesmo sujeito passivo. Dessa forma, com fundamento no art. 372 do Código de Processo Civil, e considerando a análise do caso concreto, faço uso da informação de averbação constante no processo 11020.720652/2007-27, onde o contribuinte informava áreas de Utilização Limitada. Naqueles autos, referente ao exercício anterior, o único fundamento para não conceder a exclusão da área de reserva legal, foi o fato de não haver entrega de ADA, o que, pela análise acima, não constitui requisito essencial. Vejamos trecho da decisão de 1ª instância lá proferida:

A declaração do ITR agrupou, até o exercício 2003, sob a rubrica "área de utilização limitada" as áreas correspondentes à Reserva Particular do Patrimônio Natural (Lei 9.985/2000, art. 21, e Decreto 1.922/96); à Área de Interesse Ecológico para

Proteção dos Ecossistemas (Lei 9.393/96, art. 10, § 1º II, "b"); à Área Imprestável para a Atividade Rural, • declarada de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente federal ou estadual (Lei 9.393/96, art. 10, § 1º II, "c"); à Área de Reserva Legal (Lei 4.771/65, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória 2.166-67/2001, art. 1º); e à Área de Servidão Florestal (Lei 4.771/65, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, art 2º).

No caso em exame há averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, sem que seja explicitada sua área superficial, apenas são denotados seus limites.

Entretanto, supondo-se que os limites demarquem um quadrilátero regular, seria obtida uma área muito próxima de 20% da área total do imóvel, de molde que é possível considerar que a área de reserva legal de 69,9 ha encontra-se averbada desde 27 de agosto de 1997.

Entretanto, pela falta de cumprimento do requisito de apresentação do ADA tempestivamente perante o IBAMA, não há como se restabelecer parcialmente a área isenta, na extensão de 69,9 ha.

Dessa forma, considerando a existência de averbação da área de reserva Legal, conforme fls. 30/31, em 27/8/1997, ou seja, anteriormente ao fato gerador, bem como os termos da decisão de 1ª instância constante às fls., 143, do processo 11020.720652/2007-27, lavrado durante a mesma ação fiscal e em relação ao mesmo sujeito passivo, entendo que deva-se DAR PROVIMENTO APENAS EM PARTE AO RECURSO DA FAZENDA para acatar sua tese, porém mantendo a exclusão de 69,9 ha, como área de Reserva Legal, dado o princípio da fungibilidade e os termos do art. 372 do CPC.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, porém reconhecendo a área de 69,9 ha. averbada como reserva legal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.