ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11020.720652/2007-27

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

Processo nº	11020.720652/2007-27
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-006.045 – 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: 2003

ARL - ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSA DO ADA - ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Incabível a manutenção da glosa da ARL - Área de Reserva Legal, por falta de apresentação de ADA - Ato Declaratório Ambiental, quando consta a respectiva averbação na matrícula do imóvel, efetuada antes da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

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 2003. O lançamento concluiu pela glosa da área declarada como de utilização limitada 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 à Intimação n° 10106/00025/2007, e após prorrogação de prazo por 60 dias, o contribuinte apresentou cópia da matrícula do imóvel, Laudo agronômico, de 16/02/1983, Laudo Técnico sobre área de preservação e ART.*
>
> *Entretanto, para fins de exclusão da tributação é obrigatória a entrega no ADA nos prazos e condições fixados em ato normativo. Lei n° 6.938/81, art. 17-0 §5 0 , com a redação dada pelo art. 1° da Lei n° 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Devido à falta de apresentação do ADA o contribuinte não poderá beneficiar-se da redução do imposto sobre a área declarada como de Utilização Limitada, concedida a título de isenção tributária.*

Foram apresentados ao fiscal o Laudo Técnico onde está descrita apenas a área total do imóvel de "aproximadamente 360 hectares" e suas características (fls. 29), Laudo Agronômico (fls. 31) e matrícula do imóvel demonstrando que em 27/08/1197 houve a averbação de área de proteção ambiental.

Intimado o contribuinte apresentou impugnação de fls. 38/52, 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. 66/134, intitulado "Relatório Técnico para Diagnóstico Ambiental em uma Gleba de Propriedade da Fami1lia 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. 204/218), destacou que além de não apresentar o ADA o contribuinte não logrou êxito em demonstrar a existência das áreas pleiteadas, menciona que demonstrou a existência apenas de parte da área de reserva legal, valendo destacar:

> *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.*

No Recurso Voluntário (fls. 161/175) o Contribuinte reitera as alegações de defesa.

Por meio do acórdão nº 2101-002.323 a 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, deu provimento em parte ao Recurso Voluntário para restabelecer o montante de 69,90ha a título de Área de Reserva Legal, pois averbado em data anterior ao fato gerador.

Referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR*
>
> *Exercício: 2003*
>
> *ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00.*
>
> *A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17O, §1º, da Lei n.º 6.938/81.*
>
> *A partir do exercício de 2.002, a localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental competente, observando-se a função social da propriedade e os critérios previstos no §4º do art. 16 do Código Florestal.*
>
> *A averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel é, regra geral, necessária para sua exclusão da base de cálculo do imposto.*
>
> *A jurisprudência do CARF tem entendido que documentos emitidos por órgãos ambientais e a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel suprem referida exigência.*
>
> *Hipótese em que o Recorrente não apresentou o ADA, mas averbou em parte área de reserva legal na matrícula do imóvel.*
>
> *ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO.*
>
> *A partir da Lei n.º 10.165, de 2000, para a exclusão da área de preservação permanente da área total do imóvel rural, no cômputo do ITR, exige-se Ato Declaratório Ambiental ADA protocolado junto ao Ibama.*

> *Não havendo ADA tempestivo, impõe-se a confirmação da área de preservação permanente pelo órgão ambiental, o que, na hipótese, não se verificou.*

Citando como paradigmas os acórdãos 302-39.233, 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

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

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 reserva legal 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.

Analisando as característica 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. 2° 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.

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, obervar-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, nos interessa discutir acerca dos requisitos que devem ser cumpridos pelo Contribuinte para que reste caracterizada a não incidência do ITR sobre áreas classificadas como de Reserva Legal:

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 é 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 requisitos 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 anteriore 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 (cinqüenta 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 agora 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 compartilho 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.

Destaco que, embora essa Relatora tenha o entendimento de que o ADA é requisito dispensável para fins de desoneração do ITR em qualquer circunstância - APP e ARL, o entendimento da maioria deste Colegiado é no sentido de se reconhecer ao Contribuinte o direito a isenção:

1) à Área de Preservação Permanente devidamente comprovada nos autos e cujo ADA foi apresentado antes do início da ação fiscal, e

2) à Área de Reserva Legal devidamente averbada à margem do registro do imóvel antes da ocorrência do fato gerador.

Para a maioria o cumprimento desses requisitos formais supre a necessidade de apresentação do ADA.

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 vênia 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 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).*

Diante de todo os exposto, considerando que a Fazenda Nacional não faz qualquer consideração quanto ao valor atribuído pela DRJ, valor esse não questionado pelo contribuinte e adotado pelo acórdão recorrido, deve ser reconhecida a existência **de área de Reserva Legal no total de 69,90ha** haja vista que a respectiva averbação ser deu em 27/08/1997 (fls. 33), data anterior a ocorrência do fato gerador.

Assim, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri