Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11624.720004/2012-39

Processo nº	11624.720004/2012-39
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-006.165 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	2 de junho de 2020
Recorrente	ODESSA AGROPECUARIA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Exercício: 2007, 2008

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIAÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem viger no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões da própria controvérsia especialmente para infirmar as razões novas delineadas pela DRJ, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
Exercício: 2007, 2008

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. COMPROVAÇÃO.

Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas declaradas como áreas de preservação permanente, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo possível comprová-las por meio de provas hábeis e idôneas, não sendo obrigatório o ADA.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL.

A área de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, precisa ser plenamente comprovada, de modo inconteste, por meio de averbação tempestiva da área de

reserva legal à margem da matrícula do imóvel. Havendo pontos obscuros no que se refere a averbação, mantém-se a glosa efetivada pela fiscalização.

DAS ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas cobertas por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, cabem ser comprovadas em laudo técnico que ateste não só a sua presença, mas também a qualidade de floresta nativa primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. Não sendo caracterizada a floresta nativa como primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, mantém-se a glosa efetivada pela fiscalização.

As florestas nativas, na essência da sua definição própria, tornaram-se beneficiadas, de forma mais direta, com a isenção do ITR, desde que considerada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, somente a partir do ano de 2007, na forma da Lei 11.428. No caso da mata atlântica poderia ser acatado se efetivamente comprovada a caracterização de vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração que atestasse ser a área imprestável para qualquer exploração rural, inexistindo prova inconteste, não há isenção.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. ÁREAS DE INTERESSE ECOLÓGICO. ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL (APA).

Para efeito de isenção do ITR, a título de área de utilização limitada, somente será aceita como de interesse ecológico com efetiva comprovação de restrição à exploração de atividade rural, inclusive para o contexto de Área de Proteção Ambiental (APA), a área declarada em caráter específico como de interesse ambiental, por órgão competente federal ou estadual, para determinadas áreas da propriedade particular. Declaração geral, por região local ou nacional, não é suficiente para atestar restrições à exploração que ensejam a isenção do ITR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer 416 ha de área de preservação permanente, vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Ricardo Chiavegatto de Lima, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, e Ronnie Soares Anderson (Presidente), que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de

Documento nato-digital

Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário, com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR
> Exercício: 2007, 2008
> DA REVISÃO DE OFÍCIO – DO ERRO DE FATO
> A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.
> DAS ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS, DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E DE INTERESSE ECOLÓGICO
> As áreas cobertas por florestas nativas, de preservação permanente, de reserva legal e de interesse ecológico, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, além da averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel e do Ato específico do órgão competente federal ou estadual reconhecendo as áreas do imóvel que são de interesse ecológico.
> DA ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL (APA)
> Para efeito de exclusão do ITR, não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas ou pretendidas, em caráter geral, por região local ou nacional, como os situados em APA, incluindo as áreas localizadas no Bioma Mata Atlântica, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.
> DO VALOR DA TERRA NUA (VTN) – SUBAVALIAÇÃO
> Para fins de revisão dos VTN arbitrados pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e que esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).
> Impugnação Improcedente
> Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, para fatos geradores ocorridos no exercício em referência, pertinente ao ITR, estão sumariados no relatório do acórdão objeto da irresignação, bem como nas peças que compõe o lançamento fiscal, tendo por base a desconsideração do VTN declarado pelo sujeito passivo arbitrando-o com base no VTN/ha do SIPT/RFB, considerando o grau de aptidão agrícola, com o consequente aumento do VTN

Documento nato-digital

tributável, bem como glosou integralmente as áreas declaradas de utilização limitada cobertas com florestas nativas, apurando imposto suplementar, conforme demonstrativo anexado.

Consta que, devidamente intimado, o contribuinte não apresentou Laudo de Avaliação do Imóvel no padrão ABNT, não exibiu o ADA (Ato Declaratório Ambiental) e nem a cópia da matrícula do imóvel, dentre outros, que comprovassem os dados declarados na DITR.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal e o demonstrativo de apuração do imposto devido e da multa de ofício e juros de mora estão plenamente colacionados.

A verificação originou-se a partir da ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR, malha fiscal, tendo início com o termo de intimação para o contribuinte apresentar laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653-3 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo, bem como para apresentar o ADA e a certidão da matrícula do bem imóvel.

Como o contribuinte, durante a ação fiscal, não apresentou os documentos requisitados, realizou-se o lançamento do VTN por arbitramento e se glosou as áreas declaradas não comprovadas, sendo, então, o sujeito passivo notificado para apresentar impugnação dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento de sua jurisdição.

Questão de direito controvertida

A controvérsia origina-se com a impugnação, na qual se apresenta laudo e discorre sobre o VTN arbitrado, questionando-o com base em laudo acostado com a peça de defesa. Outrossim, sustenta a existência de Área de Preservação Permanente (APP) e aduz que o imóvel faz parte do Bioma Mata Atlântica. Diz que são isentas de tributação e do pagamento do ITR as áreas do imóvel rural consideradas de preservação permanente e de reserva legal e que a isenção estende-se às áreas de interesse ecológico para o ecossistema. Assevera que para alcançar a isenção do ITR, não é necessário que o imóvel esteja averbado na época do fato gerador, mas sim que o imóvel esteja cumprindo com sua função socioambiental. Advoga que o imóvel se encontra em Área de Proteção Ambiental (APA), sem considerar as APP e reserva legal do imóvel. Alega que a exigência da averbação em registro de imóveis e a obrigatoriedade do ADA não se justificam.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* é dito que a autuação diz respeito exclusivamente à glosa da área coberta com florestas nativas e ao arbitramento do VTN, porém a defesa, sob os auspícios do erro de fato, juntou laudo para rebater o VTN e sustentar área de preservação permanente (APP), área de reserva legal e área relativa à APA (interesse ecológico), as quais somadas trazem uma dimensão menor do que a área declarada e glosada relativa a área coberta por florestas nativas.

Adicionalmente, a decisão de piso consigna que não há ADA para o exercício de 2007 e 2008, havendo ADA para o exercício de 2009, o que não foi aceito.

Documento nato-digital

A DRJ diz, ainda, que, em relação a APA, não há como considerar como de interesse ambiental todas as áreas dentro dos limites da referida APA. Aduz que não são aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas, em caráter geral, por região local ou nacional, como as situadas em APA, classificada como uma Unidade de Uso Sustentável, cujo objetivo básico é compatibilizar a conservação da natureza com o uso sustentável de parcela dos seus recursos naturais (Lei 9.985, de 2000, art. 7.º, § 1.º), mas, sim, apenas as áreas assim declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade em particular, além de estarem devidamente informadas no ADA do respectivo exercício, o que no caso não ocorreu. Finaliza dizendo que inexiste ato específico do órgão ambiental competente, gestor da citada APA, atestando qual a área específica do imóvel, devidamente caracterizada e dimensionada, considerada de interesse ambiental para proteção do referido ecossistema. Acrescenta que a certidão municipal que atesta a localização na APA não delimita eventual área específica de interesse ambiental.

No tocante a alegação do bioma mata atlântica (floresta nativa) é reafirmado pela DRJ que inexiste o ADA. No pertinente a reserva legal, é afirmado que não há averbação até a data da ocorrência do fato gerador e sequer de forma intempestiva. Por último, é dito que o laudo apresentado não segue a da norma ABNT, NBR 14.653-3.

Do Recurso Voluntário e ratificação da questão controvertida

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera termos da impugnação, ratificando-se questões de direito controvertida, não se conformando com a improcedência das razões de defesa na forma da decisão de piso. Reiterar ser desnecessário averbações para isenção. Sustenta que o ADA foi instituído apenas para submeter a tarefa do IBAMA, não sendo elemento imprescindível para a isenção. Reitera a isenção da área em bioma de mata atlântica e reafirma que a área está localizada em APA, sem mencionar as APP e reserva legal do imóvel. Não se insurge contra o VTN arbitrado.

A defesa apresenta documentos novos.

Do sorteio eletrônico e multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito

Os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público.

Conforme disciplinado no Regimento Interno do CARF (RICARF), o processo foi sorteado eletronicamente tendo sido organizado em lote formado por multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito (lote de recurso repetitivo), sendo definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia.

Ademais, o presente processo é julgado na mesma sessão do Processo n.º 10980.007710/2009-74, que não compõe o paradigma, embora contenha as mesmas matérias.

Para os fins da Portaria CARF n.º 10.786, de 28 de abril de 2020, que regula a realização de reunião de julgamento não presencial, publicada no DOU de 29/04/2020, registro que constava no e-Processo, na data de indicação destes autos para pauta, valor cadastrado

Documento nato-digital

inferior a R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), enquadrando-se na modalidade de julgamento não presencial.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, quando constituído, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de requerimento prévio a análise do mérito

- Documento novo

A defesa colaciona com o recurso voluntário documentos novos relativos a mesma controvérsia.

Dito isto, passo a analisar a possibilidade de analisar os referidos documentos.

Pois bem. O contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação e juntou os documentos com os quais pretendia demonstrar o seu alegado direito, prova esta que entendia ser suficiente para demonstrar o seu arrazoado, no entanto foi vencido na primeira instância para o tema ora em comento, a qual expôs as razões para infirmar a tese jurídica do sujeito passivo. Neste diapasão, inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, observando o prazo legal, ocasião em que reafirmou suas razões e buscou, novamente, expor sua visão para o caso *sub examine*, tendo o cuidado de manter a vinculação de sua tese a matéria já fixada como controvertida, focando-se em contrapor os fundamentos da decisão de piso ao reiterar sua tese de defesa, não inovando na lide no que se relaciona aos documentos novos colacionados. Este é o cerne da apreciação neste capítulo.

Documento nato-digital

Disciplinando o processo administrativo fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 1972, traz regramento específico quanto a apresentação da prova documental. Lá temos normatizado que, em regra, a prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4.º, *caput*). Porém, há ressalvas, isto porque resta previsto que não ocorre a preclusão quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (art. 16, § 4.º, alínea "a"); b) refira-se a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4.º, alínea "b"); **ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4.º, alínea "c").**

Nesta toada, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio. Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado.

A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º).

Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I).

Por último, este Conselho tem entendido que é possível a apresentação de novos documentos quando da interposição do Recurso Voluntário (Acórdão n.º 2202-005.194[1], 2202-005.098[2], 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460[3]).

Especialmente, tenho em mente que o documento novo, juntado com a interposição do recurso voluntário, quando vinculado a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo com a impugnação, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio*

[1] Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 08/05/2019, que neste tema foi unânime.
[2] Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 10/04/2019, por unanimidade.
[3] Acórdão de minha relatoria ao integrar a Primeira Seção de Julgamentos do CARF, julgado em 04/10/2018.

Documento nato-digital

iuris, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado, bem como com base na esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ao dispor que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado.

Pelo arrazoado, conhecerei dos documentos novos ao analisar o mérito posto para deliberação.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

- Considerações Gerais

De início, pondero que se cuida de lançamento de ofício do ITR, autorizado na forma do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996[4].

Importa anotar, *en passant*, o que disciplina a legislação para apuração do ITR:

> 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.
>
> § 1.º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:
>
> I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:
>
> a) construções, instalações e benfeitorias;
> b) culturas permanentes e temporárias;
> c) pastagens cultivadas e melhoradas;
> d) florestas plantadas;
>
> II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:
>
> ~~a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989;~~
> a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei 12.844, de 2013)
> b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
> c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
> ~~d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela MP 2.166-67, de 2001)~~
> ~~d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei 11.428, de 2006)~~
> d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei 12.651, de 2012).
> e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei 11.428, de 2006)

[4] Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.
§ 1.º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1.º, inciso II da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.
§ 2.º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

Documento nato-digital

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei 11.727, de 2008)

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

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

~~b) de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do inciso II;~~

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação da Lei 11.428, de 2006)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

a) sido plantada com produtos vegetais;

b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;

d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;

e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7.º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

§ 2.º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT.

§ 3.º Os índices a que se referem as alíneas "b" e "c" do inciso V do § 1.º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a:

a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

§ 4.º Para os fins do inciso V do § 1.º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.

§ 5.º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1.º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

§ 6.º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II - oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

~~§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)~~ (Revogada pela Lei n.º 12.651, de 2012)

Vê-se, portanto, que, além das "Áreas de Preservação Permanente" (APP), as "Áreas de Interesse Ambiental" (Área de Reserva Legal – RL; Área de Servidão Florestal ou Ambiental – ASF/ASA; área de reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN; Área de declarado Interesse Ecológico – AIE; Áreas cobertas por Floresta Nativa ou vegetação natural – AFN; e Áreas alagadas para Usina Hidrelétricas – AUH), também chamadas de "Áreas de Utilização Limitada", possuem significativa importância para a apuração do ITR. Isto porque, quando efetivamente comprovadas, corroboram para a redução do valor do ITR devido.

Documento nato-digital

Daí ser necessário, quando se pretenda reduzir a área tributável, comprovar a existência de tais áreas, seja área de preservação permanente, seja de interesse ambiental. É certo que cada espécie de área tem o seu requisito próprio de comprovação.

Uma forma de iniciar essa demonstração, no que se refere a APP (área de preservação permanente), é fazer uso do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para possibilitar o ateste da área pelo órgão ambiental (Lei 6.938, art. 17-O), com o efeito de se presumir efetiva para o fim fiscal, caso não ocorra a vistoria ambiental específica (Lei n.º 6.938, art. 17-O, § 5.º).

Outrossim, para a área de reserva legal uma forma de comprová-la é averbá-la no registro público competente, para dar publicidade *erga omnes* e reconhecê-la, de modo incontinente, como tal (Lei 6.015, art. 167, II, itens 22, reserva legal).

Em complemento, cabe, inclusive, fazer uma breve explanação sobre Área de Preservação Permanente (APP), Área de Proteção Ambiental (APA, Área de declarado Interesse Ecológico – AIE) e Mata Atlântica (Floresta Nativa).

Pois bem. APP são áreas que em virtude da hidrografia, da topografia ou do tipo de acidentes geográficos específicos, coberta ou não por vegetação nativa, são definidas por lei como tal ou que pela destinação são assim declaradas por ato do Poder Público. É uma área que deve ser preservada sem exploração e ocupação. Elas gozam da isenção do ITR na forma da alínea "a" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, uma vez que imprestáveis para a exploração. A regência legal das APP consta do Código Florestal.

APA, que não se confundem com APP, são áreas de interesse ecológico, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, para a proteção dos ecossistemas e ampliação de restrições de uso. Em suma, é uma área em geral extensa, com um certo grau e possibilidade de ocupação humana e de utilização dos recursos naturais, e tem como objetivos básicos proteger a diversidade biológica, disciplinar o processo de ocupação e assegurar a sustentabilidade do uso dos recursos naturais. É uma área tributável que pode gozar da isenção do ITR, quando, em caráter específico, para determinada área da propriedade particular, exista comprovadas restrições à exploração, na forma das alíneas "b" e "c" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996. Por conseguinte, o fato de um imóvel estar localizado em uma APA, por si só, não o torna, automaticamente, isento de ITR; somente para as áreas de preservação específicas nela contidas, e desde que cumpridas às demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária. A regência legal das APA consta da Lei n.º 9.985, de 2000.

Mata atlântica, por si só, não se confundem com APP ou com APA na essência da definição própria. O bioma em referência cuida-se de área de interesse ambiental que veio a ser beneficiada com a isenção do ITR quando considerada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração (floresta nativa) e isto somente a partir do ano de 2007 (Lei n.º 11.428, de 2006), na forma da alínea "e" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, uma vez que a legislação ambiental restringe a sua exploração. A regência legal da Mata Atlântica a ser preservada consta da Lei n.º 11.428, de 2006. Eventualmente, no regime anterior a Lei n.º 11.428, a mata atlântica poderia até gozar da isenção, desde que caracterizada a vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração que ateste ser a área imprestável para qualquer exploração rural, aplicando-se ou a alínea "b" ou a alínea "c" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

Documento nato-digital

Portanto, as APP, desde que efetivamente comprovadas, gozam da isenção do ITR, por outro lado, não gozam da isenção do ITR as áreas declaradas, em caráter geral, por região local ou nacional, como os situados em APA, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.

Por fim, as áreas de florestas nativas só gozaram da isenção do ITR, a partir de 2007, quando considerada e comprovada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. Eventualmente, a mata atlântica pode gozar da isenção do ITR, desde que comprovada a vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração sendo atestado ser a área imprestável para qualquer exploração rural.

Ainda, é importante esclarecer que "Reserva Legal" não se confunde com APP, APA ou floresta nativa, vez que se trata de uma área destacada e destinada pelo proprietário do imóvel para fins de preservação ambiental, que varia sua extensão de acordo com o bioma em que localizada a propriedade e objetiva garantir a preservação da biodiversidade local. De toda sorte, pode e até deve nela existir florestas nativas e outras áreas de importância ambiental, mas, de per si, não se confundem. A Reserva Legal depende de instituição pelo proprietário e, por isso, ao tempo do lançamento, exigia-se a averbação, vez que era o modo de sua constituição.

Doravante, passo a enfrentar os específicos capítulos da controvérsia.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se a exigência de ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural). Adicionalmente, consta dos autos demonstrativo de apuração no qual se vê que a glosa foi efetivada sobre a APP declarada de 967 hectares, sendo integralmente excluída. A área total do imóvel é de 967 hectares, pelo que se compreende que o contribuinte pretende a isenção integral.

Todavia, de certo modo, o contribuinte alega erro de fato, pois sustenta existir APP e reserva legal. Aliás, parece confundir APP com APA (Área de Proteção Ambiental, consubstanciada em Área de declarado Interesse Ecológico – AIE), enquanto a declaração foi integralmente de APP e pela totalidade da extensão do imóvel.

- Área de Preservação Permanente

Como afirmado em linhas anteriores, o recorrente pretende o reconhecimento de APP, aduzindo existir o Decreto Estadual n.º 1234/92, que considera o imóvel como sendo área de preservação ambiental, fazendo prova a Certidão da Prefeitura Municipal de Guaratuba/PR, o que o consubstancia em APA (Área de Proteção Ambiental, consubstanciada em Área de declarado Interesse Ecológico – AIE) e não em APP, embora possa existir APP em delimitadas áreas específicas da APA do imóvel. Também, invoca existência de mata atlântica (floresta nativa) no imóvel, o que, também, não se confunde com APP, apesar de poder existir mata atlântica em APP ou dentro da APA.

De toda sorte, a DRJ manteve a autuação que não acatou a área como isenta por inexistir o ADA tempestivo. Decerto, o erro de fato pode ser reconhecido quando comprovado.

A defesa mantém a alegação da existência de área isenção.

Documento nato-digital

Pois bem. Entendo que o ADA não é elemento obrigatório e essencial para comprovação da área isenta ao ITR podendo ser comprovado por meio de outros elementos.

Deveras, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no *"Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016",* em síntese, diante de interpretação consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), aprovou a seguinte nova redação para o item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer para os representantes daquele órgão:

> **1.25 - ITR**
> ***a) Área de reserva legal e área de preservação permanente***
> **Precedentes:** AgRg no Ag 1.360.788/MG, REsp 1.027.051/SC, REsp 1.060.886/PR, REsp 1.125.632/PR, REsp 969.091/SC, REsp 665.123/PR e AgRg no REsp 753.469/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 1:** Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.
> **OBSERVAÇÃO 2:** A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

Peço vênia para trazer a colação passagens do citado parecer PGFN, *verbis:*

> **II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 – Novo Código Florestal.**
> 17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF n.º 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.
> 18. Contudo, a Lei n.º 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:
>
> > Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)
> > § 1.º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)
>
> 19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 20013, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

Documento nato-digital

> 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.
> (...)
> § 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7.º do artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não excluiria a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7.º no art. 10 da Lei n.º 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 § 1.º, da Lei n.º 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 n.º 587.429/AL, senão vejamos:

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp n.º 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 § 7.º 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 n.º 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 n.º 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 § 7.º 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. Consectariamente, 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 § 7.º, 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 § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei n.º 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.

II.3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.

25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos.

(...)

> 31. (...), considerando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6.º), bem como que a Lei n.º 12.651, de 2012, também revogou o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393 (art. 83 da Lei n.º 12.651, de 2012), mantendo o art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, o que é certo é que restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000.

Aliás, de acordo com a nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, a vinculação da RFB às teses firmadas pelos Tribunais Superiores (e não mais passíveis de irresignação em juízo) dá-se com a manifestação da PGFN, sendo desnecessária a edição de ato administrativo específico ou aprovação ministerial para tanto. Ainda que se diga que o dispositivo precise de regulamentação para aplicação à RFB ou que se sustente que os Conselheiros do CARF não se vinculem a tal norma, pois são independentes da RFB, entendo, com respeito as posições em contrário, que deve prevalecer a segurança jurídica e se aplicar de modo incontinenti o entendimento esposado pela PGFN, sob pena de incentivo a litigância desfavorável a própria Fazenda Nacional.

Ademais, cito o seguinte **precedente unânime** de outra Turma Ordinária deste Egrégio Conselho em recente julgamento (*Acórdão n.º 2301-005.972, de 08/04/2019*):

> Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR
> Exercício: 2005
> ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1.329/2016.
> Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Dito isto, importa aferir os "outros elementos" que possam atestar a área vindicada para o imóvel com extensão de 967 hectares.

Pois bem. Para atestar áreas ambientais isentas consta dos autos "Laudo", assinado por profissional habilitado no CREA (Técnico em Meio Ambiente), com ART do CREA, afirmando que o imóvel tem 416.239,75 hectares da APP. Somado a isto, existe nos autos ADA, ainda que intempestivo e relativo ao exercício de 2009, que não é o exigido neste processo, no qual se converge no sentido de haver 416.239 hectares de APP. De mais a mais, o Decreto Estadual sinaliza que a região é de interesse ambiental, o que, em regra, aponta extensas área de proteção, decerto existindo APP dentro da APA.

O ADA do exercício de 2009, ainda que não relativo ao exercício desta lide, foi apresentado antes do início da ação fiscal destes autos, pelo que peço vênia para citar precedente de minha relatoria nestes termos, no Acórdão n.º 2202-005.973, de 4 de fevereiro de 2020:

Documento nato-digital

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
> Exercício: 2005
> ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DE PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. COMPROVAÇÃO.
> Para efeito de apuração do ITR, são excluídas da área tributável do imóvel rural as áreas declaradas como áreas de preservação permanente, por se cuidar de área de interesse ambiental, sendo possível comprová-las por meio de provas hábeis e idôneas, ademais um dos meios de prova pode ser o ADA protocolado antes do início da Ação Fiscal.
> ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. ÁREAS IMPRESTÁVEIS. ÁREAS DE INTERESSE ECOLÓGICO
> Para efeito de isenção do ITR, a título de área de utilização limitada, somente será aceita como de interesse ecológico ou como área imprestável para qualquer exploração da atividade rural, a área declarada em caráter específico como de interesse ambiental, por órgão competente federal ou estadual, para a propriedade particular e que esteja devidamente comprovada.
> FISCALIZAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). SECRETARIA ESTADUAL. APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DO ARBITRAMENTO DO VTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. LAUDO. OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.
> Cabe a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT, com valores fornecidos pela Secretaria Estadual da Agricultura e delineados de acordo com a aptidão agrícola do imóvel, se não existir comprovação, mediante laudo técnico, que justifique reconhecer valor menor. Somente se admite a utilização de laudo para determinação do VTN se este atender aos requisito determinados na legislação para sua validade. A avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14.653-3 da ABNT é ineficaz para afastar o valor da terra nua arbitrado com base nos dados do SIPT.

Acrescento, ainda, que para reconhecimento de APP não se faz necessário averbação no registro de imóveis.

Por conseguinte, doravante, sem muitas digressões, ao menos com um corte anterior a Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), bem como considerando o ADA apresentado, combinando-o com o laudo mencionado, declaro a existência comprovada de 416 hectares de APP.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, declarando-se 416 ha de APP.

- Área de Reserva Legal

Como afirmado em linhas pretéritas, o recorrente pretende, ainda, o reconhecimento de área de reserva legal e o laudo mencionado, assim como o intempestivo ADA referido apontam 193 hectares do que seria a reserva legal.

Pois bem. A Reserva Legal para gozar da isenção ao ITR precisa, obrigatoriamente, da sua averbação à margem da matrícula do imóvel. A temática é pacífica no CARF. Logo, como não restou comprovada a averbação tempestiva, não faz jus o contribuinte a benesse. É que o art. 144 do CTN informa que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, que no caso é 1.º de janeiro de cada ano. Demais disto, a legislação que rege a caracterização da "reserva legal", à época dos fatos, exige, para o seu reconhecimento, a averbação à margem da matrícula de registro de imóveis, conforme se depreende do § 2.º do art. 16 da Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, então ainda vigente, *in verbis:*

Documento nato-digital

> Art. 16, § 2.º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá 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, ou de desmembramento da área.

Aliás, as alterações posteriores mantiveram a obrigatoriedade da averbação, a teor do art. 1.º da Medida Provisória n.º 2.166/2001, que, entre outras coisas, deu nova redação ao dispositivo acima transcrito, *verbo ad verbum:*

> Art. 16, § 8.º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro 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.

Corroborando essa afirmação, hodiernamente, essa exigência consta informada no § 1.º do art. 12 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o ITR, consolidando a legislação do referido imposto. Veja-se:

> Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei n.º 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001).
> § 1.º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

Destarte, para a área de reserva legal ser considerada isenta é necessário a averbação na matrícula do imóvel e isto antes de ocorrido o fato gerador do ITR.

De mais a mais, a Súmula CARF n.º 122 dispensaria o ADA para reconhecimento de área de Reserva Legal para fins de ITR, porém, desde que a Reserva Legal estivesse averbada, eis o teor do enunciado: *"A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA)."*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Áreas cobertas com florestas nativas

Como afirmado em linhas antecedentes, o contribuinte também invoca existir mata atlântica no imóvel e, desta feita, essa área seria isenta.

Pois bem. O laudo técnico colacionado não é apto a comprovar tais áreas para fins de isenção, uma vez que não caracterizou a referida mata atlântica conforme seu estágio. Vale dizer, o laudo não específica se as áreas cobertas por florestas nativas são aquelas primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, como exige a lei para fins de isenção do ITR, a teor da alínea "e" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, com suas alterações.

Aliás, a mata atlântica, não sendo uma APP na essência da definição própria, mas se cuidando de área de interesse ambiental, veio a ser beneficiada com a isenção do ITR, desde que considerada como vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de

Documento nato-digital

regeneração, somente a partir do ano de 2007, na forma da alínea "e" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, com redação dada pela Lei n.º 11.428, de 2006.

Em *obter dictum*, num contexto anterior a 2007, se fosse considerar a mata atlântica como "área de utilização limitada", somente será aceita como de interesse ecológico ou como área imprestável para qualquer exploração da atividade rural, para efeito de isenção do ITR, a área efetivamente comprovada e que ateste a caracterização de vegetação primária e secundária em estágio médio ou avançado de regeneração.

Além disto, em tese, sem considerar eventual alegação de erro de fato, o contribuinte que protocolasse DITR anterior a 2007 e que pretendesse declarar mata atlântica como área isenta deveria declará-la em "áreas de utilização limitada", salvo nas eventuais partes em que a mata nativa se sobrepusesse a APP, e se ocorresse à glosa do quanto declarado, então poderia se insurgir contra o lançamento, pois teria controvérsia a travar com a fiscalização.

Demais disto, em acréscimo, inexiste nos autos, alternativamente, eventual declaração em caráter específico, para o imóvel em referência, reconhecendo suas áreas como de interesse ambiental. Eventual ato geral, sem especificação própria, não socorre ao contribuinte.

Veja-se que o sustentado laudo técnico (o que foi juntado aos autos no momento correto da lide) não contém elementos suficientes para satisfazer a caracterização ambiental que alega atestar, falta-lhe relatório fotográfico com detalhamento de espécies florestais, maiores esclarecimentos acerca da vistoria, especificação e apontamento do grau da vegetação de porte florestal, da vegetação nativa de porte florestal na dita área ambiental protegida, do potencial ecológico da vegetação florestal, importância e grau de presença das espécies arbóreas nativas e nativas endêmicas e eventuais arbóreas exóticas invasoras.

Por conseguinte, não resta provada que a mata atlântica seja do tipo que se enquadre como imprestável para qualquer exploração, ademais não resta provada que seja APP, de modo que a lide neste ponto está dentro do padrão de legalidade por inexistir a efetiva comprovação da área isenta.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- APA (Área de Proteção Ambiental), consubstanciada em Área de declarado Interesse Ecológico (AIE) – Decreto Estadual – APA de Guaratuba

Como afirmado alhures, o contribuinte igualmente invoca existir área de declarado interesse ambiental e ecológico no imóvel e, desta feita, essa área seria isenta. Alega que o imóvel está localizado na APA de Guaratuba, sendo objeto de Decreto Estadual.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente neste ponto.

Para serem reconhecidas como áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas com direito a isenção do ITR, faz-se necessário, na forma da alínea "b" do inciso II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, existir "declaração" de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que, especialmente, *"ampliem as restrições de uso".* Portanto, deve haver declaração, em caráter específico, e não apenas geral, inclusive delineando a qual título determina que determinadas áreas da propriedade particular suportam as

Documento nato-digital

restrições. Isto é, não são admitidas declarações em caráter geral, por região local ou nacional, que não especifiquem quais as áreas da propriedade são de interesse ambiental, de modo que não pode prosperar a pretensão recursal, vez que o Decreto Estadual não é específico.

Destarte, para efeito de exclusão do ITR, não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas ou pretendidas, em caráter geral, por região local ou nacional, como os situados em APA, incluindo as áreas localizadas no Bioma Mata Atlântica, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular. Em suma, declaração geral não é suficiente para atestar restrições à exploração que ensejam a isenção do ITR, de modo que não há como considerar, em caráter geral, todas as áreas localizadas dentro dos limites da APA, como de interesse ambiental, para fins de exclusão do cálculo do ITR.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, defiro o conhecimento dos documentos novos, e, no mérito, não reconheço a área de reserva legal, não reconheço a área de florestas nativas, não reconheço como isenta a APA, mantenho o VTN arbitrado por não ter sido controvertido e dou provimento parcial para restabelecer 416 ha da APP.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para restabelecer 416 ha da área de preservação permanente.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Documento nato-digital