



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720038/2012-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.165 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente JOVINO DO ROSÁRIO NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

ÁREA DE FLORESTA NATIVA. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. DESNECESSIDADE.

A partir da interpretação sistemática da legislação de regência é possível concluir que o Ato Declaratório Ambiental - ADA não é o único e exclusivo documento por meio do qual o proprietário rural pode comprovar que o respectivo imóvel encontra-se situado em Área de Floresta Nativa - AFN, já que outros elementos probatórios que não o ADA podem demonstrar perfeitamente a existência das referidas áreas.

ÁREA DE FLORESTA NATIVA. LEGISLAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. DESNECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. LAUDO TÉCNICO. INSTITUTO DA ANALOGIA TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO.

A legislação de regência do Imposto sobre a Propriedade Rural - ITR não exige expressamente a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de comprovação das áreas de floresta nativa, sendo que, posteriormente, a lei acabou excluindo as áreas de floresta nativa da base de cálculo do imposto.

No do direito tributário as analogias que têm por escopo a criação de obrigações são vedadas pelo Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Wilderson Botto, Débora Fófano dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR relativo aos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, constituído em decorrência da falta de comprovação da Área de Preservação Permanente – APP e do Valor da Terra Nua - VTN, de modo que o crédito resultou apurado no montante total de R\$ 81.703,57, incluindo-se aí a cobrança do imposto, os juros de mora e a multa de ofício de 75% (e-fls. 69/76).

De acordo com a *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* de e-fls. 71/73, a autoridade fiscal entendeu por lavrar o respectivo Auto de Infração com base nos seguintes motivos:

“Considerando a não apresentação dos Atos Declaratórios protocolizados no prazo legal previsto nos exercícios 2007, 2008 e 2010, e tendo em vista, que os elementos apresentados eram insuficientes para comprovação da totalidade das áreas de preservação permanente declaradas, em 14 de março de 2012, foi encaminhado Termo de Intimação Complementar, solicitando a apresentação de elementos de comprovação das áreas de preservação permanente e o valor da terra nua declarados, sem que fosse apresentada qualquer informação ou resposta de esclarecimento quanto ao solicitado.

As alíneas “d” e “e” do art. 2º do Código Florestal, incluem as áreas localizadas no topo de morros, montes, montanhas e serras, nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% da linha de maior declive, na definição de áreas de preservação permanente. A regulamentação deste artigo foi dada pela Resolução nº 303/2002 do Conselho Nacional do Meio-Ambiente-CONAMA. O laudo apresentado não demonstra/localiza os morros/montanhas com cumes dentro da área abrangida pelo imóvel nem apresenta a respectiva memória de cálculos adotados para obtenção dos valores relativos à área de topo de morro ou declividade superior a 45°, respeitando as definições do art. 2º da Resolução nº 303 do Conama.

No que se refere ao Ato Declaratório Ambiental, somente foi apresentado o protocolo efetivado no prazo legal previsto para o exercício de 2009.

O § 1º, ar. 17-O, da Lei nº 6.938/81, com redação dada pela Lei nº 10.165/00, dispõe que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

[...]

Considerando o exposto acima, constata-se que o direito à redução do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural está condicionado à apresentação do Ato Declaratório Ambiental protocolizado no prazo legal, no qual as áreas não tributáveis estariam informadas, além da comprovação das demais condições exigidas para a caracterização da área não tributável.

Dessa forma, com base no exposto acima, e ainda tendo em visto o disposto nos arts. 111 e § único art. 142 da Lei nº 5.172/66, foi efetuada a glosa das áreas de preservação permanente originalmente declaradas nos exercícios 2007, 2008, 2009 e 2010, tendo em vista não ter sido comprovado o cumprimento de condição necessária para a fruição do direito a redução do Imposto sobre a Propriedade Territorial, em função da existência de áreas não tributáveis no imóvel, mediante protocolo do Ato Declaratório Ambiental efetivado junto ao Ibama no prazo previsto na legislação vigente à época, excetuado o exercício de 2009, e insuficiência de elementos para comprovação do correto

enquadramento das áreas como de preservação permanente nos termos previsto nos arts. 2º e 3º do Código Florestal Brasileiro, com alteração da área tributável de 0,0 hectares para 849,9 hectares nos exercícios 2007, 2008 e 2010 e de 0,0 hectares para 770,6 hectares no exercício 2009.

No que se refere ao valor da terra nua declarado, diante da inexistência de elementos hábeis para comprovação e tendo por base o que dispõe o art. 14 da Lei nº 9.393/96, o mesmo foi arbitrado considerando as informações sobre preços de terras constantes do Sistema de Preços de Terra, para o Município de Campina Grande do Sul, conforme informado pela Secretaria Estadual de Agricultura. Com base nestes dados, o valor adotado para fins de retificação foi de R\$ 214,87/hectare no exercício 2007, de R\$ 225,00/hectare no exercício 2008, R\$ 288,00/hectare no exercício 2009 e R\$ 318,00/hectare no exercício 2010 (valor para terras mistas inaproveitáveis). Nos termos do exposto acima, as retificações das áreas e valores declarados alteraram o Valor da Terra Nua Tributável, de R\$ 0,00 para R\$ 182.618,01 no exercício 2007, de R\$ 0,00 para R\$ 191.227,50 no exercício 2008, de R\$ 0,00 para R\$ 204.958,14 no exercício 2009 e de R\$ 0,00 para R\$ 270.268,20 no exercício 2010, sendo apuradas as diferenças de imposto de R\$ 8.573,04 em 2007, R\$ 8.977,69 em 2008, R\$ 9.623,03 em 2009 e R\$ 12.692,60 em 2010, conforme indicado no Demonstrativo de Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.”

O contribuinte foi regularmente notificado da autuação fiscal em 11.05.2012 (fls. 79 e 86) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 88/99 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que apresentou todas as informações solicitadas, exceto o protocolo do ADA de 2007, 2008 e 2010, por entender que a documentação entregue comprova a APP, uma vez que a propriedade faz parte do ecossistema da Mata Atlântica, inserida na APA da Serra do Mar, no Monumento Natural Estadual e na AEIT – Marumbí;
- (ii) Que o Laudo Técnico e o mapa com uso do solo com curvas de nível apresentados comprovavam que a imóvel possui topografia acidentada de APP e, assim, imprópria para exploração não ecológica. Além disso, a área se enquadraria, também, como de interesse ecológico, não podendo ser considerada como terra nua não utilizável e sujeita à tributação;
- (iii) Que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes entendia que somente a falta de apresentação do ADA ao IBAMA, para comprovação de APP, não pode motivar o lançamento do tributo, faltando assim, fundamentos jurídicos para o mesmo;
- (iv) Que discordava do critério adotado pelo Fisco para a glosa parcial da APP em 2009, pelo fato de que das demais áreas não teriam sido comprovadas sua declividade de morros superior a 45º e explicou que, com os demais documentos, estaria claramente demonstrada a preservação da área e sua localização na AEIT – Marumbí;
- (v) Que a propriedade em questão não possuía negociação diante das restrições ambientais, a autoridade fiscal atribuiu à propriedade, de forma indevida, o valor médio das áreas que possuem negociação comercial. Sendo assim, restaria caracterizado o confisco ao atribuir-se um valor equivocado que ultrapassa o valor real da propriedade;

- (vi) Que não havia localizado os ADA dos demais exercícios em razão do prazo e estaria apresentando o de 2008, bem como que já havia solicitado ao IBAMA cópia dos demais e que tão logo estivessem disponíveis faria a juntada dos mesmos; e
- (vii) Que fiscalização considerou os rios e os córregos como APP no exercício de 2009, no qual o ADA foi apresentado e, entretanto, desconsiderou a mesma área em 2007, 2008 e 2010, como se os rios e os córregos deixassem de existir, demonstrando contradição em sua posição.

Com base em tais alegações, requereu que a impugnação fosse julgada procedente e que o auto de infração fosse anulado.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 115/127, a 1ª Turma da DRJ de Campo Grande – MS entendeu por julgá-la parcialmente procedente, uma vez que o contribuinte demonstrou a existência e regularidade das áreas isentas em relação aos exercícios de 2008 e 2009, sendo que o lançamento foi revisto e o crédito tributário relativo aos referidos exercícios de 2008 e 2009 foram excluídos da autuação. A propósito, o valor do imposto suplementar foi alterado para R\$ 21.265,64 e, ao final, o referido Acórdão restou ementando nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

Áreas de Florestas Preservadas - Requisitos de Isenção

A concessão de isenção de ITR para as Áreas de Preservação Permanente - APP, Área de Reserva Legal - ARL, Área de Floresta Nativa - AFN, entre outras, está vinculada à comprovação da existência das mesmas, como laudo técnico específico, reconhecimento pelo poder público e averbação da ARL na matrícula até a data do fato gerador, respectivamente, e da regularização através do Ato Declaratório Ambiental - ADA, cujo requerimento deve ser protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA no prazo regulamentar. A prova de uma não exclui a da outra.

Área de Proteção Ambiental - APA

A exploração em Áreas de Proteção Ambiental - APA tem especial controle pelos órgãos ambientais. Porém, o fato de um imóvel estar localizado em uma APA, por si só, não o torna, automaticamente, isento de ITR; somente para as áreas de preservação específicas nela contidas, e desde que cumpridas as demais exigências legais, se concederá a exclusão tributária, tais como: Áreas de Preservação Permanente - APP, Área de Interesse Ecológico - AIE reconhecido por Ato do Poder Público, Área de Reserva Legal - ARL, e demais áreas previstas em leis.

Isenção - Hermenêutica

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

Valor da Terra Nua - VTN - Laudo Técnico

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação somente se, na contestação, forem

oferecidos elementos de convicção, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, que apresente valor de mercado diferente ao do lançamento, relativo ao mesmo município do imóvel e ao ano base questionado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 30.09.2014 (fls. 131) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 133/148, protocolado em 23.10.2014, sustentando, as razões do seu descontentamento no que diz com a tempestividade da impugnação. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Fundamentos do Recurso Voluntário:

- Que pelo teor da decisão recorrida não há qualquer dúvida a respeito da existência e regularidade da área considerada com Área de Floresta Nativa – AFN, a qual, aliás, é isenta do ITR, todavia a autoridade julgadora acabou dispondo que tal entendimento não se aplicava aos exercícios de 2007 e 2010 justamente porque o contribuinte não havia apresentado o ADA protocolado no IBAMA no prazo legal, sendo certo que essa foi a única razão pela qual a autoridade julgadora entendeu pela improcedência da impugnação no que diz com os referidos exercícios;
- Que não há dúvida em relação à condição física da área a qual, aliás, é toda coberta por floresta nativa, sendo que o artigo 10, II, alíneas “a” a “c” da Lei nº 9.393/96 é claro no sentido de que, para efeitos do ITR, será deduzido da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal prevista na Lei nº 4.771/65, com redação dada pela Lei nº 7.803/89, as áreas de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas e as áreas comprovadamente imprecáveis para qualquer exploração assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- Que a área em questão está inserida na Área de Proteção Ambiental – APA da Serra do Mar, ecossistema da Mata Atlântica, protegida pela

legislação federal e estadual, bem assim que a definição das áreas de preservação ambiental encontra amparo no artigo 15 da Lei nº 9.985/2000;

- Que a Lei nº 7.919/84 que criou a Área Especial de Interesse Turístico da Serra do Mar do Estado do Paraná consolidou diversas leis e decretos no campo ambiental os quais, a propósito, declaravam as áreas de preservação permanente as florestas nativas, respectivamente da Serra do Mar e da Serra da Prata, restando-se concluir, portanto, que não concorda com o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância porque a autoridade ao mesmo tempo que reconhece que se trata de área isenta do ITR dispõe que o contribuinte não apresentou o ADA, sendo que, como a área é coberta por floresta nativa, a apresentação do ADA para os exercícios de 2007 e 2010 não é mais condicionante, conforme jurisprudência do CARF;

- Que não se pode atribuir ao recorrente qualquer equívoco na elaboração das Declarações do ITR, já que a área ali descrita está inserida dentro de uma APA e cuja topografia é extremamente acentuada com as características vegetais próprias desse meio ambiente, definidas pela legislação ambiental como sendo de preservação permanente, ou seja, há uma superposição das áreas de interesse ecológico e áreas de preservação permanente, sendo que tais situações são irrelevantes no plano tributário, haja vista que as áreas de interesse ecológico e áreas de preservação permanente estão excluídas da incidência do ITR por expressa previsão legal;

- Que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional e que o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador, conforme prescreve o artigo 114 do Código Tributário Nacional, bem assim que, de acordo com o artigo 142 do CTN, o lançamento tributário declara a ocorrência do fato gerador definido em lei; e

- Que, no caso, a área objeto da autuação é integralmente declarada como sendo de preservação permanente, conforme se constata do ADA apresentado ao IBAMA referente aos exercícios de 2008 e 2009, sendo que essa condição não foi alterada em relação aos exercícios de 2007 e 2010, bem assim que está tomando as providências para realizar o Cadastro Ambiental Rural (CAR) nos moldes determinados pelo Decreto nº 8.235/2014 para que haja a regularização da reserva legal e área de preservação permanente nas condições estipuladas pelo Decreto nº 6.514/2008, do que se conclui que não faz sentido que a fiscalização tenha desconsiderado a área de 770,6 hectares como área de preservação permanente apenas porque não apresentou o ADA nos referidos exercícios.

(ii) Legalidade e Obrigação Tributária:

- Que o lançamento só é válido se for realizado em exata conformidade com a obrigação tributária decorrente da ocorrência do tipo em abstrato da norma tributária definida em lei, de modo que a declaração prestada pelo

sujeito passivo constitui mera obrigação acessória nos termos do artigo 113, § 2º do CTN, o que significa dizer, portanto, que a declaração, por si só, não faz surgir a obrigação tributária, sob pena de violação aos artigos 113, 114 e 142 do CTN e, por conseguinte, ao artigo 150, I da Constituição Federal; e

- Que, no caso, o lançamento é insubsistente ainda que se considere que as declarações prestadas sejam errôneas tendo em vista que não guarda identidade com o tipo abstrato previsto em lei como suficiente a fazer surgir a obrigação tributária do ITR, do que se conclui que o lançamento deve ser anulado, já que estava plenamente demonstrado a partir do laudo técnico e mapa de uso do solo que toda a integralidade da área está inserida numa APA de preservação permanente.

Com base em tais alegações, o recorrente pugna pelo provimento do recurso voluntário e pelo cancelamento da autuação e consequente exclusão da tributação do ITR, uma vez que a área objeto de discussão encontra-se totalmente coberta por floresta nativa e deve ser considerada área de preservação permanente e área de interesse ecológico à luz da legislação federal e estadual, em contar que o valor atribuído à área é totalmente equivocado.

Pelo que se nota, a discussão gira em torno da ausência da apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA, o qual, segundo o recorrente, não é imprescindível para que a área objeto da autuação seja considerada como Área de Preservação Permanente – APP.

Passemos, então, à análise das alegações tais quais formuladas.

Das Áreas de Preservação Permanente e da dispensabilidade de apresentação do ADA

De início, registre-se que a discussão recursal limita-se à questão da necessidade ou não de apresentação do Ato Declaratório Ambiental relativa aos exercícios 2007 e 2010 para fins de isenção do ITR nos referidos exercícios.

Pois bem. Conforme se verifica da *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* de e-fls. 71/73, a autoridade lançadora concluiu por lavrar o respectivo Auto de Infração com base nas premissas de que o ora recorrente não havia apresentado o Ato Declaratório Ambiental nos exercícios de 2007, 2008 e 2010 e em virtude da insuficiência de elementos comprobatório no que diz com o correto enquadramento das áreas como de preservação permanente nos termos dos artigos 2º e 3º do Código Tributário Florestal Brasileiro. Confira-se:

“Considerando a não apresentação dos Atos Declaratórios protocolizados no prazo legal previsto nos exercícios 2007, 2008 e 2010, e tendo em vista, que os elementos apresentados eram insuficientes para comprovação da totalidade das áreas de preservação permanente declaradas, em 14 de março de 2012, foi encaminhado Termo de Intimação Complementar, solicitando a apresentação de elementos de comprovação das áreas de preservação permanente e o valor da terra nua declarados, sem que fosse apresentada qualquer informação ou resposta de esclarecimento quanto ao solicitado.

As alíneas “d” e “e” do art. 2º do Código Florestal, incluem as áreas localizadas no topo de morros, montes, montanhas e serras, nas encostas ou partes destas, com declividade

superior a 45°, equivalente a 100% da linha de maior declive, na definição de áreas de preservação permanente. A regulamentação deste artigo foi dada pela Resolução nº 303/2002 do Conselho Nacional do Meio-Ambiente-CONAMA. O laudo apresentado não demonstra/localiza os morros/montanhas com cumes dentro da área abrangida pelo imóvel nem apresenta a respectiva memória de cálculos adotados para obtenção dos valores relativos à área de topo de morro ou declividade superior a 45°, respeitando as definições do art. 2º da Resolução nº 303 do Conama.

No que se refere ao Ato Declaratório Ambiental, somente foi apresentado o protocolo efetivado no prazo legal previsto para o exercício de 2009.

O § 1º, ar. 17-O, da Lei nº 6.938/81, com redação dada pela Lei nº 10.165/00, dispõe que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

[...]

Considerando o exposto acima, constata-se que o direito à redução do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural está condicionado à apresentação do Ato Declaratório Ambiental protocolizado no prazo legal, no qual as áreas não tributáveis estariam informadas, além da comprovação das demais condições exigidas para a caracterização da área não tributável.

Dessa forma, com base no exposto acima, e ainda tendo em visto o disposto nos arts. 111 e § único art. 142 da Lei nº 5.172/66, foi efetuada a glosa das áreas de preservação permanente originalmente declaradas nos exercícios 2007, 2008, 2009 e 2010, tendo em vista não ter sido comprovado o cumprimento de condição necessária para a fruição do direito a redução do Imposto sobre a Propriedade Territorial, em função da existência de áreas não tributáveis no imóvel, mediante protocolo do Ato Declaratório Ambiental efetivado junto ao Ibama no prazo previsto na legislação vigente à época, excetuado o exercício de 2009, e insuficiência de elementos para comprovação do correto enquadramento das áreas como de preservação permanente nos termos previsto nos arts. 2º e 3º do Código Florestal Brasileiro, com alteração da área tributável de 0,0 hectares para 849,9 hectares nos exercícios 2007, 2008 e 2010 e de 0,0 hectares para 770,6 hectares no exercício 2009.” (grifei).

Ocorre que ainda que a autoridade julgadora de 1ª instância tenha disposto inicialmente que o Laudo apresentado apenas fazia menção à localização do imóvel e que, portanto, não bastava apenas a existência da preservação florestal para que a área fosse considerada como isenta, o fato é que, no final, a autoridade entendeu que o imóvel estava localizado em Área de proteção coberta com Floresta Nativa – AFN e que a apresentação do ADA nos exercícios 2009 e 2009 era suficiente para que a isenção do ITR fosse reconhecida nos respectivos exercícios. Veja-se:

“Da Área de Preservação Permanente

[...]

30. Para comprovar estes tipos de preservação permanente basta a apresentação de laudo técnico eficazmente elaborado por profissional habilitado, acompanhado de ART, atestando a existência de florestas, detalhando as dimensões e locais listados no referido artigo de lei.

31. Neste ponto o laudo apresentado apenas faz menção de que o imóvel estaria localizado na AEIT – Marumbí e que se trata de área acidentada, conforme mapa com curva de nível anexada.

[...]

36. Está claro se tratar de área extensa com possibilidade de ocupação humana e de utilização dos recursos naturais e, assim, tributável, bem diferente do conceito de APP,

que deve ser preservada sem exploração e, se cumpridos demais requisitos legais, com possibilidade de isenção do ITR.

[...]

39. Assim, fica entendido que as áreas contidas dentro dos limites da Serra do Mar, ou outras áreas de preservação, não podem ser, de maneira geral e automática, consideradas de interesse ecológico para efeito de exclusão do ITR. Depende, para tal fim, do cumprimento das exigências legais previstas para cada tipo de área ambiental.

40. Apesar do exposto e embora na DITR tenha sido declarado apenas APP, é importante considerar outro tipo de área com possibilidade de isenção, a Áreas cobertas com Floresta Nativa – AFN.

Da Área coberta com Floresta Nativa

41. A partir do exercício de 2007, as áreas com floresta nativa passaram, também, a ser contempladas com isenção do imposto, desde que comprovada sua existência e cumprido o requisito legal para tal concessão.

42. Assim, como na DITR em pauta e nos ADA apresentados toda a área do imóvel foi informada como APP, considerando o fato de o imóvel estar localizado em área de proteção coberta com floresta nativa é possível se entender como erro de preenchimento das declarações para analisar a questão da existência de AFN.

Dos requisitos legais para a isenção de áreas preservadas

43. Para que estas áreas possam ser consideradas, além do laudo técnico específico, elaborado por profissional habilitado demonstrando a existência de APP, Área de Reserva Legal – ARL devidamente averbada, AFN ou outros tipos de preservação nos termos da legislação, deve ser comprovada a regularização das mesmas junto ao órgão ambiental competente, através do Ato Declaratório Ambiental – ADA, tempestivamente apresentado ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, a seguir tratado.

Do Ato Declaratório Ambiental

[...]

52. Pelo exposto, não basta apenas a existência da preservação florestal para que esta seja considerada isenta, pois, a legislação tributária, cujo objetivo é o financiamento das atividades do Estado, com justiça social e proteção ambiental, estabeleceu condições (obrigações acessórias) para fruição do direito à exclusão da tributação das áreas indispensáveis à proteção ambiental, ou a ela destinada por seus proprietários mediante a ampliação de restrições de uso, tais como: a ARL, Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, a Servidão Florestal e as Áreas de Interesses Ecológicos – AIE, conforme descritas no dispositivo legal mencionado.

Do efeito tributário da não preservação e/ou regularização das áreas de florestas

55. Para a questão em pauta, quando do atendimento à intimação inicial foi apresentado ADA/2009 e, posteriormente, com a impugnação foi enviada ADA/2008.

56. Desta forma, para esses dois exercícios, 2008 e 2009, é possível considerar as áreas em pauta como AFN e, assim, isentas de ITR.”

Como se pode observar, a autoridade julgadora de piso entendeu que o imóvel rural objeto da presente discussão encontrava-se situado em Área de proteção coberta com Floresta Nativa e que, portanto, seria possível considerar as áreas como AFN por conta da

apresentação do Laudo Técnico e em decorrência apresentação do Ato Declaratório Ambiental nos exercícios de 2008 e 2009.

Pois bem. A regulamentação dessa matéria encontra prevista no artigo 10, § 1º, inciso II e § 7º da Lei nº 9.393/1996, com redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 9.393/1996

Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências.

[...]

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;

[...]

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

(...)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas “a” e “d” do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).” (grifei).

O artigo 10 do Decreto nº 4.382/02, o qual regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR tratou da área tributável da seguinte forma:

“Decreto nº 4.382/02

Seção II - Da Área Tributável

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

§ 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000).” (grifei).

A propósito, note-se que o artigo 17-O da Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981, com redação dada pela Lei nº 10.165/00, passou a prever o seguinte:

“Lei nº 6.938/1981

Dos instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente

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).” (grifei).

Ainda que o artigo 17-O, § 1º da Lei nº 6.938/1981 prescreva de forma imperativa que a utilização do ADA para fins de redução do valor a pagar a título de ITR é obrigatória, decerto que a norma ali constante não deve ser analisada isoladamente e, portanto, sua aplicação deve restringir-se tão-somente às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o próprio protocolo tempestivo do Ato Declaratório Ambiental.

A partir da interpretação sistemática dos artigos 10, inciso II e § 7º da Lei nº 9.393/96, 10, inciso I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382/02 e artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, pode-se afirmar que a exigência do ADA para fins de isenção do ITR deve ser obrigatória tão-somente no que diz com (i) as áreas de reserva particular do patrimônio natural, (ii) áreas de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições previstas no artigo 10, incisos I e II do Decreto nº 4.382/2002 e, por fim, (iii) áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Com efeito, as áreas de preservação permanente, de reserva legal e as áreas de servidão florestal ou ambiental estão excluídas da exigência do ADA para fins da fruição de isenção do ITR em razão do caráter interpretativo do artigo 10, § 7º da Lei nº 9.393/96, o qual trata expressamente dessas áreas. E ainda que as referidas áreas estejam mencionadas no artigo 10, caput da Lei nº 4.382/02, decerto que a interpretação aí deve ser realizada de forma sistemática no sentido da exclusão da obrigatoriedade do ADA.

Em suma, a exigência do Ato Declaratório Ambiental – ADA não pode ser considerado como o único e exclusivo documento por meio do qual o proprietário rural faça *jus* à isenção do ITR relativo aos imóveis rurais situados em áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal, já que outros elementos probatórios que não o ADA podem demonstrar perfeitamente a existência das referidas áreas e a destinação da gleba para fins de proteção ambiental. Em outras palavras, a mera inscrição em Cartório ou o requerimento do ADA não se perfazem como os únicos meios de comprovação de tais áreas.

Note-se que o Poder Judiciário consolidou entendimento no sentido de que a apresentação do ADA é desnecessária para fins de exclusão do cálculo do ITR apenas relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal cujos fatos geradores sejam anteriores ao advento da Lei nº 12.615/12¹.

Nesse contexto, destaque-se, ainda, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016 reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça no sentido da inexigibilidade do ADA para fins de isenção do ITR das áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal, restando-se observar, por oportuno, que a referida orientação acabou sendo incluída no item 1.25, alínea “a” da Lista de dispensa de contestar, oferecer contrarrazões e interpor recursos nos termos do artigo 19, inciso II da Lei nº 10.522/2002². Confira-se:

¹ Confira-se os seguintes precedentes: REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007; REsp 1.112.283/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/6/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007 e REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2/8/2004; AgRg no REsp 1.395.393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/03/2015, dentre outros.

² Cf. Lei nº 10.522/2002. Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

“Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016

[...]

12. Após as considerações acima, restam incontroversas, no âmbito da Corte de Justiça, à luz da legislação aplicável ao questionamento², 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.

13. Tendo em vista as teses expostas, deve-se adequar o conteúdo do Resumo do item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer à jurisprudência apresentada anteriormente, passando o resumo a ter a seguinte redação:

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.

14. Dessa forma, inexistente razão para o Procurador da Fazenda Nacional contestar ou recorrer quando a demanda estiver regida pela 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), se a discussão referir-se às seguintes matérias:

- (i) a necessidade ou não de prova da averbação da reserva legal como condição para a concessão da isenção do ITR;
- (ii) a necessidade ou não da averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR; e
- (iii) a necessidade ou não de apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal.

15. Em razão disso, propõe-se que seja dada nova redação à Observação do item 1.25, “a”, da Lista de contestar e recorrer, com vistas a alinhá-la às conclusões mencionadas acima:

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,

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular.

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.”

A partir de então, a jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem se consolidado no sentido de que a apresentação do ADA é dispensável para fins de comprovação da delimitação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, sobretudo quando o contribuinte consegue comprovar através da apresentação de Laudo Técnico e/ou outros elementos probatórios que bem atestem a efetiva existência de tais áreas, conforme se pode verificar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

ITR. ERRO NA DECLARAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a alterar o valor da terra nua com a finalidade de reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente e reserva legal, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios.

(Processo nº 11040.720074/2007-91. Acórdão nº 2401-008.431. Conselheiro Relator José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Redator designado Rayd Santana Ferreira. Sessão de 05.10.2020. Acórdão publicado em 26.11.2020).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. DESNECESSIDADE. PARECER PGFN/CRJ 1329/2016.

É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à não incidência do ITR em relação às áreas de preservação permanente.

(Processo nº 10183.720555/2007-17. Acórdão nº 0202-009.243. Ceonselheiro(a) Relator(a) Maria Helena Cotta Cardozo. Redator designado João Victor Ribeiro Aldinucci. Sessão de 18.11.2020. Acórdão publicado em 04.01.2021).” (grifei).

Inclusive, registre-se que essa Turma julgadora tem compartilhado desse entendimento ao sustentar que para que haja a isenção do ITR sobre áreas de preservação permanente é necessária a comprovação da existência efetiva de tais áreas através da apresentação de Laudo Técnico. Veja-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente e reserva legal, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. LAUDO.

Para exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente é necessária a comprovação da existência efetiva das mesmas no imóvel rural comprovada através da apresentação de Laudo Técnico.

(Processo nº 10183.720057/2007-66. Acórdão nº 2201-007.638. Conselheiro Relator Daniel Melo Mendes Bezerra. Sessão de 07.10.2020. Acórdão publicado em 06.01.2021).”

Já no tocante às áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, entendo que se encontram excluídas da exigência do ADA em virtude da ausência de menção no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02. Trata-se de interpretação sistemática do artigo 10, inciso II, alínea “e” da Lei nº 9.393/96 c/c artigo 10, incisos I a VI e §3º, inciso I do Decreto nº 4.382/02 e artigo 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ainda que se considere o fato de que a introdução da exclusão da referida área da base de cálculo do ITR somente sobreveio com a vigência da Lei nº 11.428, de 2006, que incluiu a alínea “e”, no inciso II, do § 1º, da Lei nº 9.393/96, e que o Regulamento do ITR é do ano de 2002, época em que não havia, portanto, a referida previsão legal, não é possível a utilização do recurso da analogia para criar obrigações tributárias, sob pena de desrespeito ao art. 108, § 1º, do CTN. Se não houve a alteração formal da legislação, não cabe ao intérprete criar obrigações não previstas em lei

Ademais, ressalto, novamente, que a previsão contida no § 1º do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, não pode ser analisada isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA, não sendo o caso das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, por não estarem previstas no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02.

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das áreas de preservação permanente, reserva legal e das áreas cobertas por florestas nativas, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Considerando, pois, que o ora recorrente acostou aos autos Laudo técnico firmado por profissional habilitado acompanhado do respectivo ART, mapa de uso do uso e memorial descrito (fls. 49/59) e que tal documentação bem atesta que o imóvel rural objeto da presente autuação encontra-se integralmente localizado em Área de Preservação Permanente - APP, entendendo por reconhecer da isenção do ITR do imóvel cuja área total foi declarada em 849,9 hectares nos exercícios de 2007 e 2010.

Por fim, ressalte-se, ainda, que a maioria dos conselheiros da turma entendeu por acompanhar este Relator apenas pelas conclusões, já que enquanto este Relator sustentou que as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração estavam excluídas da exigência do ADA por conta da ausência do menção no caput do artigo 10 do Decreto nº 4.382/02 e em razão da interpretação sistemática dos artigos 10, inciso II, alínea “e” da Lei nº 9.393/96 em conjunto com o artigo 10, inciso I a VI e §3º, inciso I do Decreto nº 4.382/02 e artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, a maioria da turma, por outro lado, acabou afirmando, em síntese, que o ADA é, sim, obrigatório no que diz com as áreas de preservação permanente, todavia, por conta do entendimento perfilhado no Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tornou-se desnecessário.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por dar-lhe provimento para reconhecer a isenção sobre a área total declarada em 849,9 hectares nos anos-exercícios de 2007 e 2010 por se tratar de imóvel rural localizado em Área de Floresta Nativa.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega