ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11624.720072/2013-89

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11624.720072/2013-89
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-006.234 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	05 de junho de 2018
Matéria	ITR
Recorrente	QUIELSE CRISOSTOMO DA SILVA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008, 2009, 2010

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO. RESTABELECIMENTO DA GLOSA

Cabível o acolhimento de Área Preservação Permanente cujo ADA foi protocolado antes do início da ação fiscal.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DE ADA. DISPENSÁVEL.

Para ser possível a dedução da área de reserva legal da base de cálculo do ITR, basta sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA. No caso, a averbação ocorreu antes da ocorrência do fato gerador, o que impõe o afastamento da glosa.

ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

Para que as Áreas de Interesse Ecológico para a proteção dos ecossistemas sejam isentas do ITR, é necessário, além da apresentação - tempestiva - do ADA ao IBAMA, com referidas informações, bem como, quando intimado, de laudo técnico elaborado por profissional habilitado, acompanhado de ART registrada no Crea, que sejam assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual, e que estejam sujeitas a restrições de uso superiores àquelas previstas para as áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente. O fato de o imóvel rural encontrar-se inserido em zoneamento ecológico, por si só, não gera direito à isenção ora tratada.

ITR. VTN. NÃO COMPROVAÇÃO.

Constatada - pelo Fisco - a flagrante subavaliação do VTN utilizado pelo contribuinte, a este cabe a apresentação de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica - ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados, com vistas a contrapor o valor obtido no SIPT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente. Vencidos os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti (Relator) e Denny Medeiros da Silveira que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra o contribuinte (espólio) foi lavrado Auto de Infração para constituição do ITR, exercícios 2008, 2009 e 2010 no valor principal de R$ 11.298,54, R$ 12.054,00 e R$ 3.711,07, respectivamente, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros legais (Selic), relativo ao NIRF 3.906.603-7 - RIO VERDE II.

Foram apuradas as seguintes infrações em ambos os exercícios:

1 - Área de Preservação Permanente não comprovada;

2 - Área de Reserva Legal não comprovada;

3 - VTN declarado não comprovado;

4 - Glosa da área ocupada com benfeitorias; e

5 - Glosa da área utilizada por produtos vegetais.

Regulamente intimado do lançamento, apresentou Impugnação, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ - fls. 143/164.

Em seu Recurso Voluntário de fls. 174/197 aduz, em resumo:

1 - Que o imóvel faria parte **integral** do **i)** ecossistema da Mata Atlântica, inserida na Área de Proteção Ambiental - APA da Serra do Mar, criada pela Lei Estadual do Paraná n° 7.919/84, que, assim, o artigo 1º do Decreto 750/93 traria restrições ao uso dessas áreas e **ii)** que estaria situado na Mata Atlântica - APA - de Guaraqueçaba, criada pelo Decreto Federal nº 90.883/85 e declaração de área de proteção ambiental do Estado do Paraná, consoante Decreto Estadual nº 1.228/92 e, em assim sendo, ela estaria definitivamente excluída da condição de áreas tributáveis.

Que o ADA apresentado em 28.09.2010 demonstraria as APP e ARL do imóvel, inclusive para os exercícios 2008 e 2009. Além do quê, não seria essencial para a isenção das APP;

Que a área poderia ser declarada como APP ou de Interesse Ecológico, na medida em que se insere na APA acima citada.

2 - No que se refere ao VTN atribuído pela Fiscalização, o recorrente alega - dentre outras - que não se trataria de terras mistas inaproveitáveis e sim de área para uso com finalidade apenas ambiental, sem potencial de aproveitamento a não ser ecológico, além de ter sido adquirido por um preço muito menor.

Que no Município de Guaraqueçaba, encontram-se áreas que compõe a Serra do Mar, parte da Mata Atlântica, áreas de abrigo de animais silvestres e florestas protegidos pela legislação ambiental que não tem valor comercial. Face as restrições de utilização do solo e exploração florestal, dificilmente ocorre alguma transação negocial.

3 - Que o lançamento realizado seria ilegal, eis que teria se afastado do conteúdo da obrigação tributária definida em lei, para pretender fundamento apenas na declaração prestada pelo recorrente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

O contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido em 17.11.2014 e apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário em 10.12.2014. Observados os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

Consoante se denota do demonstrativo de apuração do ITR devido, a Fiscalização promoveu alterações na DITR do contribuinte no que toca às áreas: de preservação permanente e de reserva legal, com benfeitorias, utilizada por produtos vegetais,

além de no valor total do imóvel e sobre tais assuntos se desenvolverá a análise a seguir. Vejamos:

	2008		2009		2010	
	DIAT/DITR	LANÇADO	DIAT/DITR	LANÇADO	DIAT/DITR	LANÇADO
DISITRIBUIÇÃO DA ÁERA DO IMÓVEL (ha)						
Área Total do Imóvel	458,0	458,0	458,0	458,0	458,0	458,0
Área de Preservação Permanente	224,4	0,0	224,4	0,0	224,4	0,0
Área de Reserva Legal	91,6	0,0	91,6	0,0	91,6	0,0
Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural						
Área de Interesse Ecológico/Servidão Pública						
Área coberta com Floresta Nativa						316,0
ÁREA TRIBUTÁVEL	142,0	458,0	142,0	458,0	142,0	142,0
Área Ocupada com Benfeitorias	2,0	0,0	2,0	0,0	2,0	0,0
ÁERA APROVEITÁVEL	**140,0**	**458,0**	**140,0**	**458,0**	**140,0**	**142,0**
DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA UTILIZADA (ha)						
Produtos Vegetais	140,0	0,0	140,0	0,0	140,0	0,0
Área de Descanso		0,0		0,0		0,0
Área com Reflorestamento						
Pastagens						
Exploração Extrativa						
Ativiadade Granjeira/Agrícola						
Frustração de Safra ou Destruição de Pastagens						
ÁREA UTILIZADA	**140,0**	**0,0**	**140,0**	**0,0**	**140,0**	**0,0**
GRAU DE UTILIZAÇÃO	**100,0%**	**0,0%**	**100,0%**	**0,0%**	**100,0%**	**0,0%**
CÁLCULO VTN						
Valor Total do Imóvel	189.256,00	343.500,00	190.000,00	366.400,00	190.000,00	366.400,00
Valor das Benfeitorias	20.000,00		20.000,00		20.000,00	
Valor das Culturas/Pastagens/Florestas	50.000,00		50.000,00		50.000,00	
VTN	**119.256,00**	**343.500,00**	**120.000,00**	**366.400,00**	**120.000,00**	**366.400,00**
VTN Tributável	36.974,57	343.500,00	37.205,24	366.400,00	37.205,24	113.600,00

As alterações promovidas de ofício pelo lançamento trazem repercussão direta na base imponível e alíquota do tributo.

Prosseguindo na análise, o § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, que deve ser aplicado em sua literalidade por força do artigo 111 do CTN[1], elenca as áreas que podem ser deduzidas da área tributável para fins de apuração do ITR. Vejamos:

> ***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:*
>
> *I - VTN, o valor do imóvel,* ***excluídos os valores relativos*** *a:*
>
> *a) construções, instalações e benfeitorias;*

[1] Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (...)

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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*

***b)** de **interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas**, assim **declaradas mediante ato do órgão competente**, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;*

***c)** comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;*

***d)** as áreas sob regime de servidão florestal.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

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

f)** alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. **(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

As **áreas de preservação permanente** - APP, consoante definidas na Lei 4.771/65, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas, podem ser classificadas como **legais (**art. 2º**)** e **administrativas** (art. 3º)**.**

Quanto às primeiras, as legais, temos as florestas e demais formas de vegetação natural situadas próximas a fontes de recursos hídricos e a relevos com importância a preservação dos eco sistemas, tais como: **i)** ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal; **ii)** ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais; **iii)** nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura; **iv)** no topo de morros, montes, montanhas e serras; **v)** nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive; **e vi)** nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues.

Por sua vez, as APP - administrativas, **declaradas por ato do poder público**, são as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;

d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;

e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;

f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;

g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;

h) a assegurar condições de bem-estar público.

Percebe-se que há uma evidente diferença entre as duas espécies de APP. Enquanto que para as legais, já determinadas no diploma legal, a finalidade é intrínseca ao que se propõe a lei; para as administrativas, a finalidade a ser alcançada pelo administrador público está textualmente prevista nas alíneas daquele artigo 3º. **Assim, indubitavelmente, a ação do poder público torna-se imprescindível para a constituição dessas APP - administrativas**.

Frise-se que a supressão total ou parcial dessas áreas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

Por seu turno, ainda de acordo com o diploma encimado, as **reservas legais** são áreas localizadas no interior de uma propriedade ou posse rural, **excetuada a de preservação permanente**, necessárias ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas, cuja vegetação não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos. **Devem ser averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, após aprovada sua localização pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada** (§ § 4º e 8º do artigo 16 da Lei 4.771/65). A obrigatoriedade da aprovação acima citada foi introduzida na lei de regência, por conta da MP 2.166-67/2001.

Veja, a obrigatoriedade de se ter aprovada a localização da ARL pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada está diretamente relacionada à vedação a que se constitua reserva legal sobre área de preservação permanente, já dedutível, observadas as exigências legais, na apuração do imposto. Com isso, tende-se a evitar a utilização da mesma área, por mais de uma vez, como dedução do ITR.

Assim, pode-se resumir:

APP - Pode haver a supressão, quando assim determinar o interesse público;

ARL - Não pode haver a supressão, mas somente sua utilização em regime de manejo florestal sustentável.

E, por fim, naquilo que interessa ao caso, temos as áreas de **interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas**, assim **declaradas mediante ato do órgão competente**, federal ou estadual, e que, destaca-se: **ampliem** as restrições de uso previstas para as APP e ARL. Em outras palavras: ainda que haja ato do poder público que declare determinada área como de interesse ecológico, caso não haja a imposição de efetivas restrições de uso que ampliem aquelas previstas para as APP e ARL, ou seja, restrições além do manejo sustentável, tenho que sua dedução, da área tributável pelo ITR, não possui suporte legal. Confira-se.

> *ITR - ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DECLARADA DE INTERESSE ECOLÓGICO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.*
>
> *Para que não se tribute pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR a área de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarada mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, deve ser comprovada a ampliação às restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e reserva legal,* ***ou seja, restrições além do manejo sustentável****. Acórdão nº 9202003.051 – Sessão de 12 de fevereiro de 2014*
>
> *ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.*
>
> *Para que as Áreas de Interesse Ecológico para a proteção dos ecossistemas sejam isentas do ITR, é necessário que sejam assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual, e que* ***estejam sujeitas a restrições de uso superiores àquelas previstas para as áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente****. O fato de o imóvel rural encontrar-se inserido em zoneamento ecológico, por si só, não gera direito à isenção ora tratada. Acórdão nº 9202004.576 – Sessão de 24 de novembro de 2016*

Reforça-se: para efeito de exclusão do ITR, a Área de Interesse Ecológico deve ser assim declarada em caráter específico para determinada área da propriedade particular. Quer dizer com isso, que a área declarada em caráter geral não satisfaz, por si só, a condição legal para sua dedutibilidade. Portanto, se o imóvel rural estiver dentro de área declarada em caráter geral como de interesse ecológico, é necessário também o reconhecimento específico de órgão competente federal ou estadual para a área da propriedade particular. O reconhecimento dessas áreas depende de ato específico, por imóvel, expedido pelo Ibama (Ato Declaratório Ambiental – ADA).

Prosseguindo, a alínea "e" do inciso II, § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, com a redação dada pela lei 11.428/2006, autorizou a dedução, **a partir de 01.01.2007**, das áreas cobertas por **florestas nativas**, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Note-se que áreas cobertas por florestas nativas secundárias em estágio inicial de regeneração não foram contempladas pelo dispositivo.[2]

Malgrada a digressão acima, seja qual for a área que, ao amparo do inciso II, do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, se pretenda expurgar daquela tributável pelo ITR, o fato é que ela deve constar consignada no competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, conforme preconiza o artigo 17-O da Lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei 10.165/2000. Confira-se.

> *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**. (...)*
>
> *§ 5o Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis.*

Por sua vez, o Ato Declaratório Ambiental – ADA é um instrumento legal que possibilita ao Proprietário Rural uma redução do Imposto Territorial Rural – ITR, em até 100%, sobre a área efetivamente protegida, quando declarar no Documento de Informação e Apuração - DIAT/ITR, Áreas de Preservação Permanente (APPs), Reserva Legal, Reserva Particular do Patrimônio Natural, Interesse Ecológico, Servidão Florestal ou Ambiental, áreas cobertas por Floresta Nativa e áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas. É documento de cadastro das áreas do imóvel rural junto ao IBAMA e das áreas de interesse ambiental que o integram para fins de isenção do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre estas últimas. Deve ser preenchido e apresentado pelos declarantes de imóveis rurais obrigados à apresentação do ITR.

O texto legal encimado evidencia uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária. Ademais, prevê a necessidade de pagamento de uma taxa de vistoria, a qual, em sendo realizada, e não se confirmando a existência das áreas excluídas de tributação, poderá ensejar o lançamento de ofício do tributo, sendo inequívoco que o ADA é obrigatório para aqueles que desejam se beneficiar da redução do tributo devido a título de ITR.

É dizer: é instrumento eleito pelo legislador para controle, integração de órgãos e fonte de custeio da atividade de vistoria, questões absolutamente indispensáveis ao acompanhamento do cumprimento dos preceitos da legislação relativos à limitação da utilização de tais áreas, bem assim da correção no gozo da benesse fiscal.

Nesse contexto, o legislador estabeleceu a forma que entendeu adequada para promover tal controle e fiscalização, não sendo possível a este Conselho deixar de aplicar

[2] http://www.fundacaofia.com.br/gdusm/florestas_estagios.htm

comando legal válido e vigente apenas pela eventual convicção de que tal atividade poderia ser levada a termo de outra forma.

Reprise-se. Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase *"a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR **é obrigatória**"*, possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

É entendimento corrente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, com o advento da lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei nº 10.165/00, é obrigatória a apresentação do ADA protocolado junto ao IBAMA. Situação diversa da verificada em períodos anteriores ao ano de 2001, como se depreende da Súmula Carf. nº 41, segundo a qual, "*a não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000*".

No caso em tela, o que se vê é a utilização da função extrafiscal do tributo, mediante sua aplicação como instrumento de política ambiental, estimulando a preservação ou recuperação da fauna e da flora em contrapartida a uma redução do valor devido a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Contudo, a legislação impõe requisitos para gozo de tais benefícios, os quais variam de acordo com a natureza de cada hipótese de exclusão do campo de incidência do tributo e das limitações que cada situação impõe ao direito de propriedade.

Voltando às reservas legais, caso de fato existentes, há que se observar, cumulativamente, o preenchimento dos dois requisitos a seguir: sua averbação junto à matrícula do imóvel previamente ao exercício em que dela se pretenda usufruir, após aprovação do local pelo órgão ambiental **e** sua informação no ADA protocolizado no IBAMA, no prazo estabelecido em norma regulamentar. [3]

Em suma: a existência das ARL, APP, áreas cobertas pro floresta nativa ou qualquer outra especificada naquele inciso II, § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, por si só não assegura ao contribuinte a não tributação das áreas s que se refere. Há de se cumprir as exigências legais.

Notem por sua vez, que os prazos acima destacados não se tratam de mera formalidade ou desprovidos de propósito razoável. Vejamos:

Se por um lado é indubitável que as ARL devem ser averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, por outro, o que se questiona é se tal providência pode ser efetivada a qualquer tempo.

Tenho que não. Tal averbação é condição legal para que o sujeito passivo possa, a rigor, se valer de tal isenção e não ter contra si constituído o crédito tributário a ela relacionada. Logo, todas as circunstâncias constitutivas [4] e fatos devem estar perfeitamente configurados à data do fato gerador da obrigação principal. E mais, a averbação em registro próprio possibilita a determinação dos limites e localização das ARL, viabiliza o efetivo

[3] Artigo 9º, § 3º, I da IN SRF 256/2002.
[4] o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

controle de sua manutenção pelo poder público, além de dar publicidade de seus contornos à eventuais adquirentes da propriedade. Seria, a grosso modo, uma via de mão dupla.

Assim dispõe o § 1º do artigo 12 do Decreto 4.382/2002, de obediência obrigatória por este colegiado:

> ***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;*
>
> *§ 1º 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***.

Já no que toca ao prazo para o protocolo do ADA, da mesma forma de evidente obrigatoriedade legal, veja que está relacionado à viabilidade do exercício do poder de polícia a cargo do IBAMA. Admitir o protocolo a qualquer tempo conduzira, por óbvio, ao inegável prejuízo no exercício da atividade estatal, já que poderia não mais dispor de tempo hábil à tomada de eventuais providências no âmbito do lançamento de oficio do ITR. Esvaziaria, assim entendido, o propósito legal.

Na mesma linha, o inciso I do § 3º do artigo 10 daquele Decreto 4.382/2002 estabelece:

> ***Art. 10***. *Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas:*
>
> *I - de preservação permanente;*
>
> *II - de reserva legal;*
>
> *III - de reserva particular do patrimônio natural;*
>
> *IV - de servidão florestal;*
>
> *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;*
>
> *VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual..*
>
> *§ 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; 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.*

Nesse diapasão, em atenção à parte final daquele inciso I do parágrafo 3º acima, a Instrução Normativa SRF nº 256/2002, que é, na forma do artigo 100 do CTN, norma complementar das leis e, portando, de observância obrigatória por todos os contribuintes, estabelece em seu artigo 9º, o prazo para a apresentação do referido ADA, para fins do seu aproveitamento em matéria tributária. Reforça-se: não se trata de criar tributo ou mesmo restringir/limitar o exercício do direito do contribuinte, que se deu por força da lei 9.393/96 e artigo 17-O da Lei 6.938/81, mas sim de regulamentar seu exercício. Em outras palavras: para se valer dessa isenção **condicionada**, seu cumprimento deve se dar de forma a efetivamente assegurar ao Estado, por meio de seu órgão ambiental, a possibilidade de se aferir o escorreito enquadramento da área a ele declarada e que pretende ver excluída da apuração do ITR.

Assim, não resta dúvida que para fins de exclusão da área tributável, aquelas áreas deverão ser obrigatoriamente informadas em ADA, protocolado pelo sujeito passivo no IBAMA, **nos prazos** e condições **fixados em ato normativo**. É o que exige o Decreto 4.382/2002, de observância obrigatória por este colegiado, a teor do artigo 62 do RICARF.

Conforme se extrai do excerto abaixo, que constou do voto vencedor no acórdão 9202-005-753, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a jurisprudência neste Conselho consolidou-se no sentido de aceitar o ADA protocolizado até o início da ação fiscal. Confira-se:

> *É certo que, no caso da Área de Preservação Permanente (APP), trata-se de acidentes geográficos já existentes na natureza, porém a exclusão da tributação desta área ambiental não está condicionada à criação da área e sim da sua preservação, como a própria denominação está a indicar. Como o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador do tributo (art. 144 do CTN) e,*

> *no que tange ao ITR, este foi fixado em 1º de janeiro (art. 1º da Lei nº. 9.393, de 1996), é claro que a fruição do benefício está condicionada à preservação à época do fato gerador.*
>
> *Nesse passo, a Receita Federal, utilizando-se da prerrogativa de regulamentar a forma e os prazos para cumprimento de obrigações acessórias, estabeleceu o prazo de seis meses após a data de entrega da DITR, para que o Contribuinte providencie o protocolo do ADA.*
>
> *E tratando-se de declarar algo que a priori já existiria na natureza, este Colegiado consolidou a jurisprudência no sentido de aceitar-se o ADA protocolado antes do início da ação fiscal, em respeito à espontaneidade do Contribuinte.*

Não retrata, com a devida *venia,* o entendimento deste relator.

Não seria razoável imaginar que tal informação pudesse ser prestada em data, por exemplo, próxima a da ação fiscal, porquanto a potencial vistoria pelo órgão ambiental não observaria, decerto, o lustro legal para a constituição do imposto, fosse o caso. Da mesma forma, supor que a atividade de polícia, legalmente exigida e que traria certa segurança ao considerar isentas aquelas áreas, possa ser substituída pela exclusiva atuação privada (por meio de laudos técnicos), não me parece atender ao interesse público.

No mesmo sentido, como bem destacado no voto acima parcialmente colacionado, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas, conforme estabelece a lei, em determinados locais do imóvel, são de PRESERVAÇÃO PERMANENTE existentes a época do fato gerador do tributo, consoante preceitua o inciso II do § 3º do artigo 10 do Decreto 4.382/2002. Vale dizer: as florestas e demais formas de vegetação natural devem estar em permanente preservação, sobretudo na data do fato gerador. Dito isso, como se aferir tal circunstância pelo órgão de controle ambiental, admitindo-se a apresentação do ADA em data significativamente distante da do fato gerador do tributo ?

Em outras palavras, haveria como o IBAMA empreender alguma vistoria eficaz a partir de um ADA apresentado após 4 anos do exercício a que se referem as informações nele prestadas, ainda que tenha sido entregue antes de o início da ação fiscal ?

Não basta que no imóvel exista rios ou qualquer outro curso d´água, lagoas ou reservatórios de d´ água naturais ou artificiais, topo de morros, montes ou serra, faz-se necessário, aí sim, que nesses locais efetivamente haja floresta ou demais formas de vegetação natural permanentemente preservadas.

Da mesma forma, não se pode imaginar que a dispensa à prévia comprovação, por parte do declarante, no que toca às APP e ARL declaradas para fins de isenção do ITR, consoante estabelece o § 7º do artigo 10 da L. 9.393/96, o estaria desincumbindo da obrigação legal imposta pelo § 1º do artigo 17-O da Lei 6.938/81. Longe disso. Uma coisa é a desnecessidade da prévia apresentação da comprovação das áreas **quando da entrega** da DITR; outra, a obrigatoriedade de que tais informações sejam prestadas - tempestivamente - ao IBAMA, por meio do competente ADA e ao Fisco, quando intimado por autoridade competente no exercício de seu dever funcional.

E veja, o parágrafo 7º encimado foi originalmente introduzido ao artigo 10 da Lei 9.393/96 por meio da Medida Provisória 1.956-50/2000, de **26.05.2000**, ao passo que

aquele que impõe a obrigatoriedade do ADA, por meio da posterior Lei 10.165/2000 de **27.12.2000**. Com isso, considerando o período em que ambos vigeram não há, a meu ver, como entender que aquele primeiro desobrigou a apresentação do ADA. Não há, no meu entender, qualquer antinomia entre os dispositivos, na medida em que tratam de diferentes circunstâncias.

Voltando ao prazo para apresentação do ADA, a IN SRF 256/2002, em sua redação original, o estabelecia como sendo "*de até seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da DITR*". Com a entrada em vigor da obrigatoriedade de sua apresentação **anual,** o órgão ambiental o estabeleceu como sendo de 1º de janeiro a 30 de setembro. .[5] Daí a alteração naquela IN SRF 256/2002, que passou a estabelecer, a partir da IN RFB 861, de 17 de julho de 2008, *ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama)*, ***observada a legislação pertinente."***

Em resumo, pode-se dizer, no que toca à dedução das áreas elencadas nos inciso I ao VI do artigo 10 do Decreto nº 4.382/2002, que além dos requisitos de ordem formal previstos na legislação, há de se comprovar, quando intimado, sua efetiva existência, a teor do inciso II do parágrafo 3º retro citado, por meio de laudo técnico que deve, de forma clara, especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das áreas eventualmente existente à época do fato gerador.

Voltando ao caso sob análise, tem-se que os ADA deveriam ter sido apresentados até **30/09/2008** (exercício 2008), **30/09/2009** (exercício 2009) e **30/09/2010** (exercício 2010).

Nesse rumo, consta do autos, às fls 50, um único ADA transmitido em **28/09/2010**, no qual informa uma ARL de 91,6 ha e uma APP de 224,4 ha. Confira-se:

[5] http://www.ibama.gov.br/imovel-rural/ato-declaratorio-ambiental-ada/o-que-e-o-ada

1- Área Total do Imóvel - ATI	458,000
2- Áreas de Interesse Ambiental Não Tributáveis	---
****2.1- Área de Preservação Permanente - APP	224,400
****2.2- Área de Reserva Legal - ARL	91,600
****2.3- Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN	---
****2.4- Área de Declarado Interesse Ecológico - AIE	---
****2.5- Área de Servidão Florestal ou Ambiental - ASFA	---
****2.6- Área Coberta por Floresta Nativa (Vegetação Natural) - AFN	---
****2.7- Área Alagada para Usina Hidrelétrica - AUH	---
3- Área com Benfeitorias Úteis/Necessárias à Atividade Rural	2,000
4- Distribuição da Área Utilizada na Atividade Rural	---
****4.1- Área de Produtos Vegetais	140,000
****4.2- Área em Descanso	---
****4.3- Área de Reflorestamento (Florestas Plantadas: com essências nativas ou exóticas) - REFLO	---
****4.4- Área de Pastagens	---
****4.5- Área de Atividade Granjeira ou Aquícola	---
****4.6- Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagem por Calamidade	---
5- Distribuição da Área Não Utilizada na Atividade Rural	---
****5.1- Área com Demais Benfeitorias	---
****5.2- Área com Mineração (jazida/mina)	---
****5.3- Área Imprestável para a Atividade Rural não declarada de Interesse ecológico	---
****5.4- Área Inexplorada	---
****5.5- Outras Áreas	---
	Total Líquido

A ação fiscal iniciou-se em **29.04.2013** (fls. 6) e o único ADA teria sido apresentado intempestivamente com relação aos exercícios 2008 e 2009, o que impede, por força do Decreto 4.382/2002, sua utilização para aquele exercício. Vale dizer: não foram apresentados os ADA para os exercícios 2008 e 2009.

Com isso, quanto à questão da apresentação do ADA, entendo por superada e atendida **com relação ao exercício 2010**. E mais, as ARL e APP informadas naquela ADA relativo ao exercício 2010 foram integralmente consideradas no lançamento, quando deduziu, a titulo de "Áreas Cobertas por Floresta Nativa", 316,0 ha, que equivale ao somatório da ARL (91,6 ha) e da APP (224,4 ha) lá informadas.

Consta às fls. 32/43, laudo técnico datado de **24.06.2013** e subscrito pelo Engenheiro Florestal Helio Loch, CREA - PR 30.046/D, apresentado em atenção à intimação fiscal. Encontra-se ainda às fls. 56, ART em nome do referido engenheiro.

Veja, como já dito alhures, o laudo técnico, para que cumpra seu desiderato, deve, de forma clara, especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das APP eventualmente **existente à época do fato gerador** (não sobrepostas às ARL porventura existentes), elencadas nas alíneas "a" a "h" do artigo 2º da Lei 4.771/65.

Confira-se:

Florestas e **demais formas de vegetação** natural <u>situadas:</u>

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

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

> *2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura:*
>
> *3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura:*
>
> *4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura:*
>
> *5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;*
>
> ***b)** ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;*
>
> ***c)** nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura:*
>
> ***d)** no topo de morros, montes, montanhas e serras;*
>
> ***e)** nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;*
>
> ***f)** nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;*
>
> ***g)** nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;*
>
> ***h)** em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.*

Prosseguindo quanto ao laudo acostado, entendo que pode ser resumido a partir dos excertos a seguir colacionados:

> 4.2.3 Ocupação
>
> Na propriedade são encontrados 458,00 há de Floresta Nativa, distribuídos por toda a área assim como a área de mata ciliar ao longo do leito dos rios existentes. O restante da área da propriedade é composto por mata nativa primária e secundária em variados estágios de regeneração.

4.5.1 Florestais

Em sua totalidade, a propriedade encontramos florestas primárias e secundárias nativas em variados estágios de regeneração, inclusive em áreas que não permitem exploração, próximas as margens dos riachos e rios dentro da propriedade.

4.5.2 Hídricos

Nas divisas da propriedade foi localizado o Rio Verde e o Rio Guaraqueçaba e seus afluentes.

4.7.1 Utilização Potencial (Aproveitamento Eficiente)

Não se nota um aproveitamento eficiente na parte da propriedade, até porque na sua totalidade é constituída de florestas.

4.7.2 Utilização Legal

As áreas do imóvel, excluídas as áreas de preservação permanente, se prestam para manejo florestal, tendo em vista a qualidade do solo da propriedade, e sua cobertura florestal.

5.2.1 Área de Reserva Legal

A área da propriedade se constitui de matas, mas 200,00 há da área já foi definida como Área de Reserva Legal averbada, conforme Termo de Conservação de Floresta averbada na matrícula que se encontra no Cartório de Registro de Imóveis de sua comarca.

5.2.2 Área de Preservação Permanente

Na propriedade definimos as áreas de preservação permanente:

- Artigo 2º, letra A (nas margens de córregos e nascentes)

- Artigo 2º, letra B e C (topos de morros e encostas com declividade maior que 45º, montanhas, etc)

Da leitura dos tópicos acima, não fui capaz de concluir pela correta extensão das eventuais APP. No item intitulado "ocupação", afirma-se terem sido encontrados 458,0 ha (que é a área total do imóvel) de Floresta Nativa distribuídos por toda a área, assim como a área de mata ciliar ao longo do leito dos rios existentes. O restante da área da propriedade seria composto por mata nativa primária e secundária em vários estágios de regeneração.

As áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração podem ser, a partir do exercício 2007, excluídas da área

tributável, **desde que tal informação tenha constado no correspondente ADA** e, quando intimado, demonstrada por meio de laudo técnico.

Assim, por exemplo, se as áreas ocupadas por essas florestas estiverem situadas nos locais apontados no artigo 2º da Lei 4.771/65, estarão abrigadas em função das restrições de uso relacionadas às APP daquele artigo.

Nesse sentido, o laudo deveria, a meu ver, especificar, detalhar, dimensionar e localizar os tipos de Floresta Nativa identificada. Ou seja: Se primária ou se secundária; quais seriam aqueles locais do artigo 2º e onde estariam, ainda que sucintamente, localizados na propriedade e em que extensão; Se forem florestas secundárias, em qual estágio de regeneração.

Note que, com relação às florestas nativas secundárias, a lei não autoriza a dedução daquelas áreas por elas cobertas em estágio inicial de regeneração, mas apenas aquelas em estágio médio ou avançado e, nesse ponto, o laudo é categórico ao afirmar a existência de floresta secundária em vários estágios de regeneração, sem ao menos especificá-los (os estágios) e dimensioná-las (as áreas).

Há áreas utilizadas com Produtos Vegetais, conforme declarado no ADA e nas DITR, ou sua **totalidade** é composta por florestas nativas primárias e secundárias ?

No que toca à ARL de 91,6ha informada nas DITR, cumpre destacar que consta averbação de 22.06.1990 na matrícula 6.383, às fls. 59, que fundamenta a área então declarada a esse título, que foi, inclusive, reconhecida pela Fiscalização para o exercício 2010, em função do ADA apresentado no prazo previsto em norma.

Quanto aos exercícios 2008 e 2009, em função da não apresentação dos correspondentes ADA, não vejo como legítimo o aproveitamento de tal ARL para fins de dedução da área tributável.

Prossegue o recorrente em seu recurso, ao alegar que o imóvel faria parte **integral** do **i)** ecossistema da Mata Atlântica, inserida na Área de Proteção Ambiental - APA da Serra do Mar, criada pela Lei Estadual do Paraná n° 7.919/84, que, assim, o artigo 1º do Decreto 750/93 traria restrições ao uso dessas áreas e **ii)** que estaria situado na Mata Atlântica - APA - de Guaraqueçaba, criada pelo Decreto Federal nº 90.883/85 e declaração de área de proteção ambiental do Estado do Paraná, consoante Decreto Estadual nº 1.228/92 e, em assim sendo, ela estaria definitivamente excluída da condição de áreas tributáveis.

Quanto à localização do imóvel, destaca-se o item 4.7.3 do laudo técnico, a seguir reproduzido:

4.7.3 Utilização Econômica

Dentro da legislação vigente não são listadas restrições específicas a qualquer atividade econômica na propriedade.

Somente o fato de estar dentro da Serra do Mar e ainda estar inserida na APA de Guaraqueçaba, onde existem inúmeras restrições.

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 especificas 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.

Veja-se: referida área, tida pelo recorrente como "de interesse ecológico", não constou declarada nos DIAT/DITR dos exercícios envolvidos, fazendo com que não fosse objeto da atuação fiscal. **Tampouco constou do ADA do exercício 2010, de 28.09.2010**. (fls. 51)

Ademais, como já dito alhures, ainda que haja ato específico do poder público que declare determinada área como de interesse ecológico, caso não haja a imposição de efetivas restrições de uso que ampliem aquelas previstas para as APP e ARL, ou seja, restrições além do manejo sustentável, tenho que sua dedução, da área tributável pelo ITR, não é legalmente possível. É o que se denota da parte final da alínea "b", II, § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96.

> ***"....mediante ato do órgão competente****, federal ou estadual, e* ***que ampliem as restrições*** *de uso previstas na alínea anterior;"*

Observando a legislação trazida pelo contribuinte, em especial os dispositivos a seguir transcritos, não me afigura que referidos atos tenham, conforme sugerido em seu recurso, impossibilitado "*desenvolver qualquer atividade na referida área*", ampliando, desta forma e indiscutivelmente, as restrições de uso que se tem nas ARL e APP.

Ao contrário, tratou o ato, a meu ver, de estabelecer condutas negativas *mínimas* para a preservação ambiental, mas não proibições taxativas, peremptórias, definitivas à exploração da área mais severas do que as que se têm para as ARL e APP.

Confira-se:

> **Lei 7.919/84 - Estado do Paraná:**
>
> *Art. 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a baixar normas disciplinando o controle e as condições para a ocupação do solo, considerando os aspectos referentes aos bens de valor histórico, artístico, arqueológico ou pré-histórico, à proteção dos recursos naturais renováveis, às paisagens notáveis, e às localidades e acidentes naturais adequados ao repouso e à prática de atividades recreativas, desportivas ou de lazer.*
>
> **Decreto Federal 90.883/85.**
>
> ***Art. 6º.*** *Na APA de Guaraqueçaba ficam* ***proibidas*** *ou* ***restringidas:***
>
> *I - a implantação de* ***atividades industriais*** *potencialmente poluidoras, capazes de afetar mananciais de água;*

II - a realização de obras de terraplenagem e a abertura de canais, quando essas iniciativas ***importarem em sensível alteração das condições ecológicas locais,*** *principalmente das Zonas de Vida Silvestre, ande a biota será protegida com mais rigor;*

III - o exercício de atividades capazes de ***provocar acelera da erosão das terras*** *ou* ***acentuado assoreamento das coleções hídricas;***

IV - o exercício de atividades que ***ameacem extinguir as espécies raras da biota regional****, principalmente o papagaio-de-rabo-vermelho, macuco, jaó, jacutinga, onça pintada, jacaré-de-papo-amarelo;*

V - ***o uso de biocidas****, quando indiscriminado ou em desacordo com as normas ou recomendações técnicas oficiais.*

Decreto Federal 750/93.

Art. 2º A exploração seletiva de determinadas espécies nativas nas áreas cobertas por vegetação primária ou nos estágios avançado e médio de regeneração da Mata Atlântica poderá ser efetuada desde que observados os seguintes requisitos:

I - não promova a supressão de espécies distintas das autorizadas através de práticas de roçadas, bosqueamento e similares;

II - elaboração de projetos, fundamentados, entre outros aspectos, em estudos prévios técnico-científicos de estoques e de garantia de capacidade de manutenção da espécie;

III - estabelecimento de área e de retiradas máximas anuais;

IV - prévia autorização do órgão estadual competente, de acordo com as diretrizes e critérios técnicos por ele estabelecidos.

*Parágrafo único****.*** *Os requisitos deste artigo não se aplicam à exploração eventual de espécies da flora, utilizadas para consumo nas propriedades ou posses das populações tradicionais, mas ficará sujeita à autorização pelo órgão estadual competente.*

Ademais, como já abordado alhures, se o imóvel rural estiver dentro de área declarada em caráter geral como de interesse ecológico, é necessário também o reconhecimento específico de órgão competente federal ou estadual para a área da propriedade particular. Não é o que se verificou para o caso em tela.

Note-se que o próprio contribuinte declara a utilização de 140,0 ha e 2,0 ha com a utilização/ocupação relacionados a produtos vegetais e benfeitorias.

VTN:

No que se refere ao VTN atribuído pela Fiscalização, o recorrente alega - dentre outras - que não se trataria de terras mistas inaproveitáveis e sim de área para uso com finalidade apenas ambiental, sem potencial de aproveitamento a não ser ecológico, além de ter sido adquirido por um preço muito menor.

Que no Município de Guaraqueçaba, encontram-se áreas que compõe a Serra do Mar, parte da Mata Atlântica, áreas de abrigo de animais silvestres e florestas protegidos pela legislação ambiental que não tem valor comercial. Face as restrições de utilização do solo e exploração florestal, dificilmente ocorre alguma transação negocial.

Todavia, no curso da ação fiscal, o autuado foi intimado a apresentar o "*laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica - ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados*.".

E mais, foi feito constar na intimação que a falta de apresentação do laudo de avaliação ensejaria o arbitramento do VTN, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT, da RFB.

Não obstante, o contribuinte não atendeu a intimação fiscal com vistas a infirmar o valor eleito pela Fiscalização. Naquele laudo, limitou-se a utilizar o valor de terra mista "não aproveitável" de R$ 750,00, que pelo que se infere da pesquisa abaixo, refere-se ao valor da terra mista "inaproveitáveis" para o ano 2008. [6]

Descrição Município	Tipo de Terra	*Classe / Grau*	2006	2007	2008	2009	2010
Guaraqueçaba	Mista	Mecanizada	3.500	5.500	5.800	6.500	7.500
		Mecanizável	2.000	2.500	2.700	3.000	4.000
		Não Mecanizável	800	950	960	1.300	1.350
		Inaproveitáveis	600	750	750	800	800

Prestou-se, no entanto, a apresentar um Laudo Técnico - fls. 32/43 - que, ao final, assim se pronunciou quanto à avaliação do imóvel.

> **Procedeu-se criteriosas pesquisas dos preços unitários de terras na região e não se encontrou valores confiáveis de transação imobiliária na época.**
>
> **Solicitou-se a Secretaria de Agricultura e Abastecimento uma cópia de valores unitários de terras mistas, para efeito de valorar o preço da terra nua.**
>
> **De posse de todas as informações enumeradas elaborou-se o presente laudo com as seguintes conclusões:**

Como informado pela Fiscalização, foram utilizados os valores médios por hectare na sistemática a seguir resumida:

[6] http://www.agricultura.pr.gov.br/arquivos/File/deral/terras_pdf_publicacao.pdf

2008				
valor médio	tipo de terra mista	ÁREA	Ha	
750,00	INAPROVEITÁVEIS		458,0	343.500,00
		TOTAL DO IMÓVEL	458,0	343.500,00
2009				
valor médio	tipo de terra mista	ÁREA	Ha	
800,00	INAPROVEITÁVEIS		458,0	366.400,00
		TOTAL DO IMÓVEL	458,0	366.400,00
2010				
valor médio	tipo de terra mista	ÁREA	Ha	
800,00	INAPROVEITÁVEIS		458,0	366.400,00
		TOTAL DO IMÓVEL	458,0	366.400,00

O tipo de terra segue a conceituação adiante: 7

INAPROVEITÁVEIS

São áreas totalmente inaproveitáveis para atividades agropecuárias, constituídas de solos pedregosos, muito rasos ou inundáveis periodicamente, despenhadeiro, pirambeira, penhascos, etc., com relevo íngreme ou reserva de preservação permanente, podendo servir apenas como abrigo e proteção de fauna e flora silvestre, como ambiente para recreação ou para fins de armazenamento de água.

Note, o valor médio, por hectare, utilizado pelo autuado correspondeu a, apenas e aproximadamente, 55,10% e 51,80% daquele verificado no SIPT para os imóveis no município de Guaraqueçaba/PR, não deixando a menor dúvida quanto à sua potencial subavaliação.

Por sua vez, o SIPT, aprovado pela Portaria 447/2002, é alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do ITR.

Com isso, entendo que na falta de um valor de mercado apresentado por meio de um Laudo de Avaliação, na forma de como constou na intimação, o valor extraído do SIPT, embora, reconheça-se, estimado, é, além de uma alternativa legal (art. 14 da L. 9.393/96), uma razoável opção no caso em tela.

Alegação de erro de fato no preenchimento da DITR.

Por fim, no que se refere à alegação de que o lançamento realizado seria ilegal, eis que teria supostamente se afastado do conteúdo da obrigação tributária definida em lei, para pretender fundamento apenas na declaração equivocada prestada pelo recorrente, com a devida *venia*, dela não compartilho.

A ação fiscal foi desenvolvida e concluída a partir das informações prestadas/declaradas pelo contribuinte em sua DITR. Perceba que o lançamento do ITR rege-se pela sistemática legal, por meio da qual sujeito passivo tem o dever de apurar e antecipar o

[7] site: http://www.agricultura.pr.gov.br/arquivos/File/deral/Metodologia_atual.pdf

pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim procedendo o contribuinte, a autoridade fazendária, observado o lustro legal, expressamente homologará ou não, sua atividade.

O não acatamento das informações que constaram em seu DIAT/DITR será, caso regularmente questionado em recurso, objeto do contencioso administrativo. Esse é, a meu ver e como regra, o limite da lide e sobre o quê se pronunciará as instâncias julgadoras.

Contudo, caso efetivamente demonstrado o patente **erro de fato** no preenchimento da respectiva DITR, em função do equívoco na informação, seja por sua omissão, seja por sua incorreção, entendo admissível, em sede de contencioso administrativo e à luz do princípio da verdade material, a retificação das informações originalmente prestadas naquela declaração, bem como a alteração do lançamento naquilo que dele decorreu.

No caso em exame, pelo todo fundamentado, entendo pelo não acatamento do pleito do contribuinte quanto à retificação das informações em sua DITR.

Ademais, como já abordado alhures, a não apresentação do ADA inviabiliza a dedução da área na apuração do tributo (DITR)

Frente ao exposto, voto por CONHECER do recurso e, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho, Redator Designado.

Não obstante os fundamentos aduzidos pelo i. Relator, os quais convergem com o meu entendimento com relação a parte das matérias objeto de análise no voto vencido, especificamente quanto às Área de Preservação Permanente - APP e de Reserva Legal - ARL, julgo que o litígio deva ser solucionado à luz de raciocínio diverso.

Área de Preservação Permanente – APP

No que tange à APP, examinando-se a legislação de regência, verifica-se que, com o advento da Lei n° 10.165, de 2000, o § 1° do art. 17-O, da Lei n° 6.938/1981 teve sua redação alterada, de modo a tornar obrigatória a utilização do Ato Declaratório Ambiental – ADA, para efeito de exclusão dessa área da base de cálculo do ITR. Dessa forma, a partir do exercício de 2001, tal exigência passou a ter previsão legal, sendo, portanto legítima. Confira-se a redação do dispositivo:

> *"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.*
>
> *§ 1ºA. 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".* (grifou-se)

Nos termos da legislação de regência, a APP trata-se de "*área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas*".

Veja-se que as APP constituem áreas previamente existentes na natureza e, nesse sentido, a exclusão dessas áreas da tributação pelo ITR não está condicionada à sua instituição pelo proprietário ou detentor da posse do imóvel rural, mas à sua efetiva preservação.

Não restam dúvidas que, conquanto inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei n° 10.165/2000, e a respectiva alteração do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6338/1981, o gozo benefício fiscal ficou condicionado à entrega dessa declaração.

Contudo, como o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador do tributo (art. 144 do CTN) e, no que tange ao ITR, este foi fixado em 1º de janeiro (art. 1º da Lei nº. 9.393, de 1996), resta claro que a fruição do benefício está condicionada à preservação da APP em referida data. Nessa perspectiva, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, utilizando-se da prerrogativa de regulamentar a forma e os prazos para cumprimento de obrigações acessórias consubstanciada na entrega do ADA, especificou o prazo de seis meses após a data de entrega da DITR.

Nada obstante, conforme suscitado no voto vencido, a jurisprudência consolidada no âmbito desse Conselho é no sentido de aceitar o ADA protocolado antes do início da ação fiscal, em respeito à espontaneidade do Contribuinte. Senão vejamos decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR*
>
> *Exercício: 2005*
>
> *ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL*
>
> *A partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a apresentação de Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão o ADA foi apresentado em 21/12/2007, assim, após o início da ação fiscal, ocorrido em 04/10/2007. Destarte, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR.* (Acórdão nº 9202-005.679, de 27/07/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2002

[...]

APP ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. GLOSA. ADA ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO.

Cabível o acolhimento de Área Preservação Permanente cujo ADA foi protocolado antes do início da ação fiscal.

[...]. (Acórdão nº 9202-005.606, de 29/06/2017) (Grifou-se)

Em linha com a jurisprudência suscitada, que vai ao encontro do entendimento deste Redator quanto à matéria em análise, e considerando-se que, no presente caso (referente aos exercícios 2008 a 2010), o ADA foi transmitido em 28/09/2010 (fl. 50), sendo que a ação fiscal teve início em 29/04/2013 (fls. 06), a APP de 224,4 hectares deve ser restabelecida para os exercícios 2008 e 2009, lembrando-se que, para o exercício 2010, citado Ato Declaratório já fora considerado apto pela Fiscalização.

Área de Reserva Legal - ARL

A respeito desse tema, impende esclarecer que, consoante § 8º do art. 16 do antigo Código Florestal, há requisito específico para a exclusão da ARL na determinação do valor do ITR, qual seja, a averbação no registro de imóveis competente. Confira-se:

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

[...]

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

De se esclarecer que, diferentemente da APP, a Reserva Legal não se trata de área pré-existente, ao revés disso, consiste em um percentual legalmente estabelecido do imóvel rural cuja localização é sugerida pelo seu proprietário e aprovada pelo órgão ambiental competente.

Veja-se que, até que seja averbada no registro competente, a ARL sequer pode ser tida como existente, ou seja, somente após a efetiva averbação é que determinada área pode considerada, de fato, como Reserva Legal. Portanto, a averbação é ato constitutivo em relação à ARL e, tendo sido efetuada antes da ocorrência do fato gerador do ITR, supre a necessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental – ADA.

Ademais, é também nesse sentido que a jurisprudência administrativa tem se consolidado. Veja-se:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR*
>
> *Exercício: 2002*
>
> *[...]*
>
> *ARL ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. ATO CONSTITUTIVO.*
>
> *A averbação da Área de Reserva Legal à margem da matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador, autoriza a sua exclusão da tributação do ITR, independentemente do protocolo do ADA*. (Acórdão nº 9202-005.606, de 29/06/2017) (Grifou-se)

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR*
>
> *Ano-calendário: 2003*
>
> *[...]*
>
> *ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DE ADA. DISPENSÁVEL.*
>
> *Para ser possível a dedução da área de reserva legal da base de cálculo do ITR, basta sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA. No caso, a averbação ocorreu antes da ocorrência do fato gerador, assim, não é de se manter a glosa.* (Acórdão nº 9202-006.824, de 19/04/2018) (Grifou-se)

Retornando-se ao caso concreto, o voto vencido evidencia que a averbação da ARL, à margem da matrícula do imóvel, ocorreu em 22/06/1990, conforme se extrai do trecho que a seguir se transcreve:

> *No que toca à ARL de 91,6 ha informada nas DITR, cumpre destacar que consta averbação de 22.06.1990 na matrícula 6.383, às fls. 59, que fundamenta a área então declarada a esse título, que foi, inclusive, reconhecida pela Fiscalização para o exercício 2010, em função do ADA apresentado no prazo previsto em norma.*

Desse modo, como a autuação diz respeito a fatos geradores posteriores à averbação da ARL no registro de imóveis competente, entendo pelo restabelecimento da dedução.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das Áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho