



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720176/2011-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.980 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de janeiro de 2021
Recorrente R & S MALUCELLI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007, 2008

IMÓVEL RURAL. ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL DE GUARAQUEÇABA. EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL. INOCORRÊNCIA.

Para fins de incidência do imposto, a localização do imóvel rural dentro da Área de Proteção Ambiental de Guaraqueçaba, no estado do Paraná, não significa a automática exclusão da área tributável. É imprescindível a comprovação da existência na propriedade de uma ou mais áreas de interesse ambiental arroladas no inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, mediante documentação hábil e idônea.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS (IBAMA). REQUISITO FORMAL.

A apresentação do ADA junto ao Ibama, referente ao exercício fiscal, é requisito para excluir da área tributável do imóvel rural as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LAUDO TÉCNICO. EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL DO IMÓVEL RURAL. PARECER PGFN/CRJ nº 1.329/2016.

Comprovada a existência de áreas de preservação permanente, mediante laudo técnico subscrito por profissional habilitado, a ausência do ADA protocolado no Ibama não deve ser impeditiva à sua exclusão da área tributável do imóvel rural. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional. Não há racionalidade para a atuação divergente da administração tributária, com decisões que possam impulsionar a sucumbência nas ações judiciais.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. TERMO DE RESPONSABILIDADE DE CONSERVAÇÃO DE FLORESTA. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL EM DATA ANTERIOR AO FATO GERADOR. REQUISITO PREVISTO EM LEI.

Para efeito de exclusão da área tributável, a área de utilização limitada descrita em termo de responsabilidade firmado com o órgão ambiental deverá estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel rural em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto.

IMÓVEL RURAL. INVASÃO POR TERCEIROS. POSSEIROS. PROPRIEDADE COMO MERA FORMALIDADE. ÔNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS.

É ônus do sujeito passivo comprovar de forma cabal que estava desprovido da posse, possibilidade de uso ou fruição do imóvel rural, em razão da ocorrência de invasões das suas terras por terceiros, configurando a propriedade uma mera formalidade legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer uma área de preservação permanente de 221,44 ha. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e André Luis Ulrich Pinto que negavam provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite que davam provimento parcial em maior extensão para também reconhecer a área de floresta nativa de 338,53 ha. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Matheus Soares Leite.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), através do Acórdão nº 04-32.557, de 22/07/2013, cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido (fls. 213/220):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2007, 2008

NIRF: 3509769-8 - Eufrasina e Tabaquara

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não há nulidade do lançamento quando não se configura óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL. INCIDÊNCIA.

O fato, por si só, de o imóvel estar localizado em Área de Proteção Ambiental - APA, não o exclui da incidência do ITR.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA COBERTA POR FLORESTA NATIVA. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

A não incidência de ITR sobre as áreas de interesse ambiental depende da prova da existência dessas áreas, nos termos da legislação ambiental, e da prova da entrega tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA perante o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA.

VALOR DA TERRA NUA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se incontroversa a matéria não expressamente contestada pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Para os exercícios de 2007 e 2008, foi lavrado **Auto de Infração** relativo ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de juros e multa de ofício, decorrente do procedimento de revisão da declaração do imóvel denominado “**Eufrasina e Tabaquara**”, com área total de 578,2 ha, localizado no município de Paranaguá (PR), cadastro fiscal sob o nº 3.509.769-8 (fls. 101/113).

Após regularmente intimado, o contribuinte apresentou laudo técnico de avaliação do imóvel rural. Em razão da falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), a autoridade fiscal glosou a área de preservação permanente de 578,2 ha, declarada para o imóvel rural (fls. 61/97).

A par disso, a fiscalização alterou o Valor da Terra Nua (VTN) declarado com base nos valores apurados no laudo de avaliação, elaborado em conformidade com a NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

O contribuinte foi cientificado da autuação em 07/12/2011 e impugnou a exigência fiscal (fls. 114/123).

Intimado da decisão de piso em 15/08/2013, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 11/09/2013, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e de direito (fls. 227/230 e 231/237):

(i) o imóvel está localizado integralmente na Área de Proteção Ambiental de Guaraqueçaba (APA Guaraqueçaba), criada pelo Decreto nº 90.883, de 31 de janeiro de 1985;

(ii) tendo em conta que o imóvel, em sua totalidade, é considerado uma área de interesse ecológico, composta por florestas do bioma da Mata Atlântica, torna-se dispensável a apresentação de ADA;

(iii) mediante Termo de Responsabilidade de Conservação de Floresta, expedido pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal (IBDF), com data de 06/12/1989, parte da área do imóvel restou gravada como de utilização limitada;

(iv) a área do imóvel foi invadida por posseiros, conforme comprovam os documentos juntados aos autos, pertinentes à ação de reintegração de posse, em trâmite na 2ª Vara Cível da Comarca de Paranaguá (PR); e

(v) em relação ao VTN, o acórdão de primeira instância acabou cerceando a plenitude do direito de defesa, ao considerar que não houve contestação do valor da terra nua arbitrada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

No curso do procedimento fiscal, o contribuinte apresentou laudo técnico de avaliação, datado do mês de novembro/2011, subscrito pela engenheira florestal Tânia Matsuno Ramos, CREA 4.186/D-PR, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (fls. 61/97).

Com base no laudo técnico, o imóvel “Eufrasina e Tabaquara” está situado em região de proteção ambiental. Porém, ao contrário do que defende o apelo recursal, a localização das terras dentro da APA Guaraqueçaba não implica reconhecer de imediato a área do imóvel rural como não tributável para fins de incidência do imposto.

Para efeito de exclusão da área tributável do imóvel, é imprescindível a subsunção a uma ou mais hipóteses listadas pelo legislador no inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Em relação à implantação da APA de Guaraqueçaba (PR), o Decreto nº 90.833, de 1985, e os atos regulamentares dele decorrentes não proíbem, restringem ou limitam toda e qualquer atividade econômica dentro de seu perímetro. De fato, há possibilidade de ocupação do solo e do uso racional das terras para a atividade rural em determinadas zonas, a exemplo da atividade extrativista, desde que previamente autorizadas e supervisionadas pelo órgão ambiental.

Mesmo em relação à propriedade particular que integra o bioma da Mata Atlântica, regulado pelo Decreto 750, de 10 de fevereiro de 1993, atualmente disciplinado pelo Decreto nº 6.660, de 21 de novembro de 2008, restou prevista a possibilidade de supressão e exploração da mata nativa, sob determinadas condições.

Segundo o acórdão de primeira instância, o laudo técnico e o mapa planimétrico do uso do solo apresentados constituem provas eficazes da existência de áreas de preservação permanente e áreas cobertas por florestas nativas no imóvel rural, razão pela qual entendo que não configuram matérias controvertidas (fls. 218/219).

No presente caso, atesta-se no laudo ambiental uma área de preservação permanente de 221,44 ha e área de floresta nativa composta do bioma Mata Atlântica de 338,53 ha (fls. 69/76).

O litígio reside na exigência do protocolo do ADA. Tal matéria sempre foi controvertida no âmbito do contencioso administrativo fiscal. Particularmente, entendo que a apresentação do ADA para efeito de redução da área tributável, antes opcional, passou a ser obrigatória com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

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.

(...)

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

(...)

§ 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.

Essa interpretação está alinhada com o entendimento dado pelo Poder Executivo por ocasião da edição do regulamento do ITR, sobretudo nos requisitos estabelecidos para a exclusão da área tributável do imóvel rural com relação às áreas de proteção ambiental delimitadas pelo legislador ordinário. Para melhor avaliação, copio o art. 10 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei n.º 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei n.º 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei n.º 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto n.º 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei n.º 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e (destaquei)

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 n.º 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 10.165, de 2000).

Quanto à exigência do ADA, é aplicável a qualquer área ambiental, inclusive áreas cobertas por florestas nativas, como condição para fruição da exclusão de tais áreas da tributação do imposto, permitindo o controle e a verificação delas pelo órgão nacional responsável pela proteção do meio ambiente.

É verdade que o art. 10 do Decreto n.º 4.382, de 2002, não faz alusão às áreas de áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração. Nem poderia, levando-se em consideração que a exclusão explícita dessas áreas somente sobreveio com a vigência da Lei n.º 11.428, de 22 de dezembro de 2006, a qual incluiu a alínea “e” do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

Não é porque o texto do diploma infralegal não foi contemplado com atualização em decorrência da lei superveniente que se pode fazer interpretação no sentido que as áreas cobertas por florestas nativas escapam à obrigatoriedade do ADA.

De fato, o art. 10 do Decreto n.º 4.382, de 2002, foi redigido para alcançar todas as áreas do imóvel rural especificadas no inciso II do § 1º da Lei n.º 9.393, de 1996, consideradas terras não aproveitáveis para a atividade rural e, portanto, excluídas da incidência do ITR.

O inciso § 3º do art. 10 do Decreto n.º 4.382, de 2002, não tem aptidão de inovar o ordenamento jurídico, uma vez que tão somente opera a interpretação e o detalhamento do conteúdo do art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981, na redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 10.165, de 2000.

Pelo próprio destinatário e natureza do ADA, não se trata de criação de obrigação tributária acessória. Longe disso, não há motivo plausível para se validar a distinção entre áreas de utilização limitada, com dispensa da obrigatoriedade do ADA prevista em lei para efeito de redução do valor a pagar do imposto na hipótese específica de áreas cobertas por florestas nativas.

Em adição, cabe dizer que o § 7º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, revogado pela Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012, que aprovou o novo Código Florestal, não pretendeu tornar inexigível a apresentação do ADA para o reconhecimento das áreas não tributáveis, em detrimento ao conteúdo do § 1º do art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981:

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.

(...)

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

(...)

§ 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.

Com efeito, o texto do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, cuidou de explicitar apenas que o ITR é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo fica dispensado, no momento da apresentação da declaração, de comprovar a existência das áreas não tributáveis.

Percebe-se, portanto, que a lei pode exigir requisito formal como condicionante para a exclusão das áreas de proteção ambiental, além da prova da materialidade dessas próprias áreas do imóvel rural.

A partir do advento do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, é entendimento corrente, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a obrigatoriedade da apresentação do ADA protocolado junto ao Ibama ou órgão conveniado.¹

Prevalece a compreensão de que a prova da existência das áreas de preservação permanente, áreas cobertas por floresta nativa ou qualquer outra especificada no inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, não assegura a automática subtração da área tributável do imóvel rural.

Há de se cumprir as demais exigências previstas na legislação tributária, sobretudo a obrigação de apresentação do ADA, protocolado no Ibama até o início do procedimento fiscal, para fins de dedução da área tributável².

A contar do ano de 2007, inclusive, o Ibama exige apresentação anual do documento, independentemente de alterações nas características do imóvel rural desde o último protocolo do ADA (Instrução Normativa Ibama nº 96, de 30 de março de 2006).

Para os exercícios de 2007 e 2008, a recorrente não produziu prova da apresentação do ADA. Dessa feita, não cumprida a exigência de apresentação do ADA, não caberia, a princípio, reforma da decisão de primeira instância.

No entanto, há ressalvas que devem ser feitas para as áreas de preservação permanente.

Isso porque há vários precedentes do Poder Judiciário, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, pela desnecessidade da apresentação do ADA para o reconhecimento do direito à isenção das áreas de preservação permanente.

Nessa lógica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão responsável pela defesa em juízo do crédito tributário da União, elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, com fundamento no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo qual dispensa a contestação e a interposição de recursos nas demandas judiciais que versem sobre a necessidade de apresentação do ADA para fins do reconhecimento do direito à isenção do ITR em áreas de preservação permanente e de reserva legal, relativamente a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012.

¹ A título de exemplo, o Acórdão nº 9202-007.124, de 26/07/2018, Processo nº 11040.720079/2007-13.

² Acórdão nº 9202-008.552, de 30/01/2020, Processo nº 13.161.720041/2007-08.

Tal orientação foi incluída no item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional (art. 2º, incisos V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN n.º 502/2016).

Não pairam dúvidas sobre inexistir vinculação obrigatória deste colegiado ao Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016. Por outro lado, não há racionalidade para a atuação divergente da administração tributária com respeito ao tema, com decisões que possam impulsionar a sucumbência nas ações judiciais.

À vista disso, comprovada a existência de áreas de preservação permanente, a ausência de apresentação do ADA não deve ser impeditiva à sua exclusão da área tributável do imóvel rural. Dessa forma, fica mantida a coerência com a conduta que seria adotada pela Fazenda Pública caso o interessado optasse por levar a questão controvertida à apreciação do Poder Judiciário.

Logo, cabe reconhecer uma área de preservação permanente de 221,44 ha no imóvel rural.

O contribuinte menciona a existência de Termo de Responsabilidade de Conservação de Floresta. Firmado com o Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal, com data de 06/12/1989, o termo de responsabilidade descreve uma área de utilização limitada de 155,64 ha, correspondente a 26,91% da área do imóvel, vedada qualquer exploração, salvo autorizada pelo órgão ambiental.

Entretanto, não há prova nos autos da averbação do termo de responsabilidade na respectiva matrícula no Cartório de Registro de Imóveis, tal como acordado no próprio documento.

A necessidade de averbação da limitação administrativa consubstanciada em termo de compromisso de preservação da reserva florestal tem fundamento no art. 16 da Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, que veiculava o Código Florestal.

Transcrevo a redação vigente à época do fato gerador do imposto:

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:

(...)

§ 4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver:

(...)

§ 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. (destaquei)

(...)

Como se observa, a averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel é requisito formal constitutivo da existência da área de utilização limitada/reserva legal. Para fins de exclusão da área tributável, a área preservada deverá estar averbada em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto.

O apelo recursal refere-se à ocorrência de invasões de terceiros no imóvel rural, o que deu ensejo à propositura de Ação de Reintegração de Posse, autuada sob o nº 308/98, em trâmite na 2ª Vara Cível da Comarca de Paranaguá (fls. 180/184).

Contudo, é falha a documentação acostada aos autos, não sendo conclusiva sobre a extensão da ocupação do imóvel por terceiros nos exercícios de 2007 e 2008, objeto do presente lançamento. Não é possível avaliar a impossibilidade do pleno gozo do direito de propriedade.

Em outras palavras, o recorrente não produziu prova cabal que, na condição de proprietário do imóvel, estava despido da posse, possibilidade de uso ou fruição do bem, configurando a propriedade uma mera formalidade.

Por último, quanto ao VTN arbitrado, a decisão recorrida considerou matéria não impugnada. Com acerto, pois o contribuinte não contestou o arbitramento da fiscalização, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior do processo administrativo.

A propósito, para fins de revisão dos valores da terra nua originalmente declarados nos exercícios de 2007 e 2008, a fiscalização tributária aceitou os dados do laudo de avaliação entregue pelo contribuinte em resposta à intimação, nos exatos valores descritos pelo engenheiro florestal.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer uma área de preservação permanente de 221,44 ha.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess

Fl. 11 do Acórdão n.º 2401-008.980 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11624.720176/2011-21

Declaração de Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite

1. Das Áreas Cobertas por Florestas Nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante à exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA), para fins de isenção do ITR, em relação às Áreas Cobertas por Florestas Nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, dentro do prazo legal, no tocante às áreas de preservação permanente, reserva legal, e cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, cumpre esclarecer, o que dispõe a Lei nº 9.393/96, a respeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, conforme redação vigente à época do fato gerador:

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)

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

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).

Ademais, o artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a prever:

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.

Apesar da 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, entendo que o dispositivo não pode ser analisado 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.

Pela interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, e § 7º da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei nº 6.938/81, entendo que a exigência do ADA para fins de isenção do ITR diz respeito apenas às seguintes áreas: (a) de reserva particular do patrimônio natural; (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 nos incisos I e II do caput do artigo 10 do Decreto nº 4.382/02; (c) comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Nas hipóteses acima, sendo o ADA exigido para fins de fruição da isenção, não cabe ao julgador afastar sua obrigatoriedade, invocando o princípio da verdade material, mormente em se tratando de exigência atinente ao ITR, de caráter nitidamente extrafiscal e que almeja a proteção do meio ambiente aliada à capacidade contributiva. Isso porque, muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Contudo, entendo que as **áreas de preservação permanente, de reserva legal**, bem como as de **servidão florestal ou ambiental**, estão excluídas da exigência do ADA para fins de fruição da isenção, em virtude do caráter interpretativo do disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96 e que trata expressamente dessas áreas.

Ainda que as áreas de preservação permanente, de reserva legal, bem como as de servidão florestal, estejam mencionadas no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.382/02, a interpretação deve ser sistemática, excluindo a obrigatoriedade em razão da análise conjunta com o disposto § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96. Trata-se de aparente antinomia, resolvida pelo intérprete mediante o emprego da interpretação sistemática.

A propósito, no tocante às áreas de preservação permanente e de reserva legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR³, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

³ É ver 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

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN n.º 502/2016).

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 sua menção no *caput* do art. 10 do Decreto n.º 4.382/02. Trata-se de interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, “e”, da Lei n.º 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto n.º 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei n.º 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 n.º 11.428, de 2006, que incluiu a alínea “e”, no inciso II, do § 1º, da Lei n.º 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 n.º 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.

E no tocante à questão probatória, conforme destacado pelo Ilmo. Relator, o próprio acórdão de primeira instância assentou que, o laudo técnico e o mapa planimétrico do uso do solo apresentados, constituem provas eficazes da existência no imóvel rural de áreas de preservação permanente e áreas cobertas por florestas nativas, razão pela qual não configuram matérias controvertidas (fls. 218/219). Tem-se, portanto, que o laudo ambiental atesta uma área de preservação permanente de 221,44 ha e áreas de floresta composta do bioma Mata Atlântica de 338,53 ha (fls. 69/76).

de 2/8/2004; AgRg no REsp 1.395.393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/03/2015.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para fins de: (i) reconhecer uma área de preservação permanente de 221,44 hectares e (ii) reconhecer a isenção da área coberta por florestas nativas de 338,53 hectares.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite