



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13888.720641/2009-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **2002-005.986 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente ANTONIA GENI RIBEIRO FERNANDES DOMARCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

ITR - ISENÇÃO - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - LAUDO TÉCNICO - APRESENTAÇÃO.

Para configuração de APP, laudo técnico apresentado pelo contribuinte supre o requisito legal para caracterização da área para fins de isenção.

VALOR DA TERRA NUA - PROVA.

Para fins de incidência do ITR, cabe ao contribuinte o ônus da prova, mediante apresentação de laudo nos termos da ABNT, do VTN, visando afastar a pretensão da fiscalização em arbitramento do valor, nos termos do artigo 14 da Lei 9.393/96.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

(assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator.

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 87 a 92), relativa ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, pela qual se procedeu autuação sob os seguintes fundamentos:

Área de Preservação Permanente não comprovada

Descrição dos Fatos: _

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção da área declarada a título de preservação permanente no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

De acordo com o artigo 111 da Lei 5172/66(CTN) interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha. Sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

Enquadramento Legal z

Art. 10 § 1. inciso II alínea "a" da Lei n. 9.393/96.

Art. 14 da Lei n. 9.393, de 19/12/1996

artigo 2., da Lei n. 4.771, de 15/09/1965

artigo 33 da Lei n. 4.771 de 15/09/1965

Valor da Terra Nua declarado não comprovado z -

Descrição dos Fatos; Após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o valor da terra nua declarado. `

No Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), o valor da terra nua foi arbitrado, tendo como base as informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB. Os valores do DIAT encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa. . Enquadramento Legal z . Art. 10 § 1. inciso I e art. 14 da Lei n. 9.393/96.

Portaria SRF n. 447, de 28/03/2002: artigo 12, da Lei n. 8.629, de 25/02/1993 artigo 14, da Lei n. 9.393 de 19/12/1996

Tal omissão gerou lançamento de imposto de renda pessoa física complementar de R\$12.979,59, acrescido de multa de ofício no importe de 75%, bem como juros de mora.

Impugnação

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação, apresentada pelo contribuinte, que conforme decisão da DRJ:

Em 19/11/2009 a interessada, representado por procurador qualificado nos autos, apresentou impugnação, f. 53-70, e, após relatar os motivos da autuação, passou a tecer suas alegações, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

Preliminar

Alega inconstitucionalidade do lançamento por desobediência ao princípio constitucional da vedação ao confisco, pois, segundo o impugnante, a propriedade está avaliada em R\$ 157.339,99, sendo que o crédito tributário anual de R\$ 9.491,94,

apurado de ofício, em pouco mais de dez anos alcançaria o valor da propriedade, ensejando na perda dela. .

Mérito

Quanto à glosa da área de preservação permanente:

i) alega que o laudo técnico juntado aos autos, expedido por engenheiro agrônomo, atesta a existência, no imóvel em questão, de 141,44 ha de Área de Preservação Permanente - APP, composta de 50,77 ha de mata, 46,39 ha de mata remanescente e 44,28 há de reserva legal;

ii) entende que não existe respaldo legal para se exigir Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de reconhecimento da isenção tributária sobre Área de Reserva Legal - RL e de Área de Preservação Permanente - APP, pois a natureza dessas áreas decorre da própria lei (art. 2º do Código Florestal), sendo de mesmo entendimento a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, anexada à impugnação.

iii) afirma que o § 1º do art. 17-O da Lei 6938/81 diz respeito a obrigação de apresentação do ADA para aquelas situações em que as áreas passíveis de isenção tributária não decorram do texto legal, hipóteses das alíneas "b" a "f" do inc. II do § 1º do art. 10 da Lei 9.393/96 c/c art. 3º do Código Florestal (Lei 4.771/65), portanto, esse dispositivo legal não

alcança APP e RL.

Quanto à alteração do Valor da Terra Nua VTN:

i) alega que VTN cabível é de R\$ 2.006,12 por hectare, com base no valor mínimo de terra para pastagem, de acordo com a avaliação do Instituto de Economia Agrícola - IEA/SP. O enquadramento nessa categoria se justifica em razão das condições topográficas da área e da baixa fertilidade e profundidade dos solos, o que torna a área inaproveitável. ii) considerando área útil de R\$ 79,43 ha, grau de utilização máximo (0,1%), entende que o ITR devido é de R\$ 157,34.

Pedido

Requer que a impugnação seja conhecida, que lhe seja atribuído efeito suspensivo, que seja declarada a nulidade do auto de infração e que seja cancelado o crédito tributário lançado.

Instruiu os autos, a documentação de fls. 71 a 98, que se constituem, dentre outros documentos, de Procuração, Laudo Suplementar, tabela de Preço do IEA e Acórdão STJ proferido no Resp 665.123.

A impugnação foi apreciada na 1ª Turma da DRJ/CGE que, por unanimidade, em 27/06/2011, no acórdão 04-25.051, às e-fls. 199 a 130, julgou à unanimidade, a impugnação improcedente.

Recurso voluntário

Ainda inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 135 a 222, no qual alega, em síntese que:

- Para a não aceitação das declarações da contribuinte, e imposição das respectivas sanções administrativas, em ambas as situações, a Receita Federal alegou a inexistência do Ato Declaratório Ambiental (ADA);
- de acordo com o Laudo Suplementar ao Laudo Técnico solicitado no Termo de Intimação Fiscal n.º 08125/0003/2008 (Anexo), tem-se que dos 220,87 há (duzentos e vinte virgula oitenta e sete hectares), 64% (sessenta e quatro por cento) do referido imóvel, vale dizer, 141,44 ha

(cento e quarenta e um vírgula quarenta e quatro hectares), constituem-se, apenas e tão somente, por força da Lei n.º 4.771/65 (Código Florestal), em Área de Preservação Permanente (APP);

- Uma vez que as Áreas de Preservação Permanente (APPs) não podem ser utilizadas, quer por alteração ou quer por supressão das florestas e/ou demais formas de vegetação lá existentes, constituindo-se em uma limitação administrativa ao exercício do direito de propriedade, tais áreas são, também por força de Lei, isentas de tributação;
- Preliminarmente, dada a impossibilidade legal da proprietária utilizar Áreas de Preservação Permanente (APPs) e em função da atitude tomada pelo Fisco ao tributar área isenta de tributação, pode-se entender tal fato como sendo um verdadeiro confisco, o que é constitucionalmente vedado ao teor do inc. IV do art. 150 da CF/88;
- Conforme descrito no Laudo Suplementar (Anexo), a propriedade rural da contribuinte, ora Impugnante, tenha uma área de 141,44 ha a título de Área de Preservação Permanente (APP);
- De acordo com o Laudo Suplementar em Anexo, a comprovação do Valor da Terra Nua (VTN) encontra-se na Tabela do IEA (Anexo) para os anos de 2003 até 2008. Tais valores estão, portanto, em conformidade com o que dispõe tanto o §1º, do art. 12 da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, quanto o art. 3º da Portaria SRE 447, de 28 de março de 2002;
- o referido imóvel rural apenas foi georreferenciado recentemente. Assim, dada sua condição topográfica, somente com o georreferenciamento tornou-se possível melhor estimar as áreas na propriedade tida a título de Área de Preservação Permanente (APP);

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, já que o contribuinte foi intimado do teor do acórdão da DRJ em 19/07/2011, e-fls. 134, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 05/08/2011, e-fls. 135, posto que atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 87 a 92), relativa ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, pela qual se procedeu autuação pela não comprovação da área de preservação permanente e do VTN, arbitrado pela Fiscalização. A DRJ manteve a autuação.

ITR - Área de Preservação Permanente (APP) e Área de Reserva Legal (ARL) - isenção

O ITR está previsto no artigo 153, VI da Constituição Federal de 1988 e no artigo 29 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana de município, em 1º de janeiro de cada ano. Abaixo o teor dos artigos supra mencionados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Conforme art. 11 da Lei nº 9.393/96, o valor do ITR será apurado aplicando-se sobre o VTN a alíquota correspondente ao anexo da Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização, conforme se vê:

Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

§ 2º Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

Comprovada a utilização da área com produção vegetal e atividades pecuárias por meio de prova hábil e idônea, deve ser aplicada a alíquota correspondente ao grau de utilização verificado. Contudo, a legislação excluiu as áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal da base de cálculo do imposto, vez que imprestáveis às atividades produção vegetal e pecuária.

Passa-se a uma breve análise da natureza jurídica da área de Reserva Legal (ARL) e Área de Preservação Permanente (APP).

A caracterização da Área de Preservação Permanente e da Área de Reserva Legal estavam discriminadas, respectivamente no artigo 2º (com redação dada pela Lei nº 7.803/89) e artigo 16 (com redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) do Código Florestal de 1965:

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

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

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

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

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

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

(...)

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

I-oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

II-trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

III-vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

IV-vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§1º O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§3º Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver: (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

I-o plano de bacia hidrográfica; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

II-o plano diretor municipal; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

III-o zoneamento ecológico-econômico; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

IV-outras categorias de zoneamento ambiental; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

V-a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§5º O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico-ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá: (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

I-reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinquenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

II-ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§6º Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a: (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

I-oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

II-cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

III-vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§7º O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§9º A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

§11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)

A APP, excetuando-se as hipóteses previstas no artigo 3º da Lei n.º 4.771/65 que dependem de declaração do Poder Público para sua afetação, nos demais casos, estando a área pleiteada localizada nos espaços selecionados pela legislação, resta configurada como tal, por efeitos legais, sem necessidade de cumprimento de qualquer outro requisito.

Logo, a meu sentir, desde que o contribuinte comprove, mediante laudo técnico, que determinada área caracteriza-se APP, não é necessário apresentação de ADA ou de averbação junto ao registro de imóveis.

Já nos casos de ARL, soma-se aos requisitos ecológicos, a *i*) aprovação prévia do Poder Público e *ii*) que a área definida fosse devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel, averbação essa que era substituída por Termo de Ajustamento de Conduta nos casos em que o Contribuinte fosse apenas possuidor do bem. Tais requisitos estão previstos nos §§4º e 8º do artigo 16, acima transcrito.

Assim, para que reste configurada ARL, necessário de faz, vez que requisito legal, que haja averbação da área junto à matrícula do imóvel, no cartório de imóveis da circunscrição.

Isto pois, pela a redação da Lei n.º 4.771/65, o ato de averbação não é requisito essencial para a constituição de uma área de preservação permanente, já que pode ser comprovada mediante qualquer outro meio de prova capaz de demonstrar que determinado imóvel está localizado em áreas com 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.

Lado outro, a averbação das áreas de Reserva Legal é requisito fundamental disposto na Lei n.º 4.771/65, motivo pelo qual, entendo que a averbação é requisito de constitutivo da ARL, mas não há necessidade de apresentação de ADA.

Complementando tal entendimento, o artigo 10, §1º inciso II, 'a' da Lei n.º 9.393/96, que vigia até 1º de janeiro de 2013, elencava os requisitos legais para que o contribuinte se valesse da exclusão das áreas denominadas de Reserva Legal, da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Conforme texto legal:

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 n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;

(...)

A Conselheira deste CARF, doutora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, relatora do acórdão n.º 9202006.045, de 28 de setembro de 2017, assim analisa:

Analisando as características da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei n.º 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do ITR, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se favorecer aqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam ainda mais onerados pela incidência de um tributo.

As áreas caracterizadas como de preservação permanente e de reserva legal diante das limitações que lhe são impostas, por expressa determinação legal são excluídas do cômputo do VTN – Valor da Terra Nua, montante utilizado para a obtenção da base de cálculo do ITR. Por essa razão, no entendimento desta Relatora, o inciso II acima citado ao conceituar “área tributável” não prevê uma isenção, ele nos traz na verdade uma hipótese de não-incidência do ITR.

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei n.º 4.771/65.

No supracitado voto, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri atesta:

A averbação, precedida da outra exigência legal de ser a área reconhecida pelo poder público, é condição imprescindível para a existência da Área de Reserva Legal, sendo que tal fato nos leva a conclusão lógica de que para fins de cálculo do ITR tal averbação deve ser anterior ao fato gerador.

O Superior Tribunal de Justiça já pacificou o citado entendimento, valendo citar parte do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves, no RESP n.º 1.125.632-PR:

Ao contrário da área de preservação permanente, para as áreas de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal.

Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal (...)

Assim, considerado que a norma de apuração do ITR prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei n.º 9.393/96 a qual nos remete aos conceitos e requisitos da então n.º Lei n.º 4.771/65 podemos afirmar que para fim de não incidência do ITR a averbação da área delimitada pelo Poder Público no registro do imóvel em data anterior a ocorrência do fato gerador é requisito aplicável apenas à Área de Reserva Legal. (grifos nossos)

Por fim, necessária se faz fundamentar o entendimento da dispensabilidade do ADA para configuração de determinada área enquanto áreas de Preservação Permanente e também Reserva Legal, vide a polêmica que ronda o temário, já que trata-se de exigência prevista por meio da Instrução Normativa IN SRF n.º 67/97.

Observa-se que nem a Lei n.º 9.393/96, tampouco Lei n.º 4.771/65 faziam exigência do documento.

A Conselheira citada assim destaca o histórico acerca da obrigatoriedade do ADA:

Por tal razão, após amplo debate conclui-se que para os fatos geradores ocorridos até o ano de 2000, era dispensável a apresentação do ADA, conclusão que pode ser ilustrada pela seguinte ementa do STJ :

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ISENÇÃO. EXIGÊNCIA CONTIDA NA IN SRF N.º 67/97. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. De acordo com a jurisprudência do STJ, é prescindível a apresentação do ADA - Ato Declaratório Ambiental para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN n.º 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei n.º 9.393/96 e da Lei 4.771/65.

3. Na hipótese, discute-se a exigibilidade de tributo declarado em 1997, isto é, antes da entrada em vigor da Lei 10.165/00, que acrescentou o § 1º ao art. 17-O da Lei 6.938/81. Logo, é evidente que esse dispositivo não incide na espécie, assim como também não há necessidade de se examinar a aplicabilidade do art. 106, I, do CTN, em virtude da nova redação atribuída ao § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 pela MP n.º 2.166-67/01.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1.283.326/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 8/11/2011, DJe 22/11/2011.)

Tal entendimento fundamenta-se na regra de que a norma jurídica que regulamenta o conteúdo de uma lei é veículo secundário e infralegal e, portanto, seu conteúdo e alcance deve se restringir aos comando impostos pela lei em função da qual foi expedida. Neste sentido uma instrução normativa não poderia prever condição não exigida pela norma originária, mormente quando tal condição depende de manifestação de órgão cuja atuação não se vincula com o objetivo da norma - desoneração tributária.

Tal discussão assume um novo viés com a criação do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81.

Em 29.01.2000 foi editada a Lei n.º 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei n.º 6.938/81, nesta oportunidade, por meio do §1º, o legislador expressamente previu que a utilização do ADA para efeito de redução do valor do ITR era opcional. Ocorre que tal previsão não produziu efeitos, pois antes mesmo da ocorrência de um novo fato gerador do ITR o referido artigo foi radicalmente modificado pela Lei n.º 10.165, publicada em 27 de dezembro de 2000, a qual tornou o ADA instrumento obrigatório para fins de ITR:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei n.º 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 2º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do IBAMA. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais). (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 4º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Diante desta alteração normativa discute-se agora se lei posterior teria o condão de condicionar a aplicação de norma específica de não incidência tributária à realização de dever extra fiscal. Se diz extra fiscal porque como conceituado pelo próprio órgão o ADA nada mais é que um documento de cadastro das áreas do imóvel junto ao IBAMA. (grifos nossos)

Como bem exposto, a finalidade precípua do ADA é **informar** ao IBAMA que aquela determinada área é de interesse ambiental, sendo, como dito, **documento meramente informativo**, motivo pelo qual entendo que sua essencialidade não é requisito para constituição de APP ou ARL, corroborando com as palavras da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri:

É por essa razão que compartilho do entendimento de que o ADA não tem reflexos sobre a regra matriz de incidência do ITR, a ausência de documento informativo ou sua apresentação intempestiva não pode gerar como efeito a desconsideração de área reconhecidamente classificada como não tributada pelo legislador.

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96 e o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, antinomia que deve ser solucionada pela aplicação do critério da especialidade, devendo prevalecer neste sentido a norma que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, qual a Lei nº 9.393/96.

Destaco que, embora essa Relatora tenha o entendimento isolado de que o ADA é requisito dispensável para fins de desoneração do ITR em qualquer circunstância, o entendimento da maioria deste Colegiado é no sentido de se reconhecer ao Contribuinte o direito a isenção nos casos em que existir averbação da ARL à margem do registro do imóvel antes da ocorrência do fato gerador, para a maioria o cumprimento deste requisito formal supre a necessidade de apresentação do ADA.

Por fim, embora utilizando-se de outros fundamentos, é importante mencionar que o Poder Judiciário, por meio do Superior Tribunal de Justiça tem firmado jurisprudência no sentido de que o ADA nunca foi, mesmo com a criação do art. 17-O, requisito para desoneração do ITR, desoneração essa entendida pelos Ministros como isenção.

Essa orientação do STJ foi recentemente reconhecida pela própria Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016 que atualizou o Item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer prevista no art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016. Pela relevância, peço vênica para transcrever parte do parecer:

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

* Data da alteração da redação do resumo e da Observação 1, bem como da inclusão da Observação 2: 05/09/2016

Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR e AgRg no REsp 753469/SP.

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

OBSERVAÇÃO: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016

Documento público.

Averbação e prova da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente. Natureza jurídica do registro. Ato Declaratório Ambiental. Isenção do Imposto Territorial Rural. Item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 10, II, “a”, e § 7º da Lei nº 9.393, de 1996. Lei nº 12.651, de 2012. Lei 10.165, de 2000.

(...)

II.1 Exame da jurisprudência sobre o questionamento feito à luz da legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 - que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000 - e à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal

(...)

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

(i) é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo aquela, para fins tributários, eficácia constitutiva;

(ii) a prova da averbação da reserva legal não é condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

(iii) é desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois tal área se localiza a olho nu; e

(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR.

(...)

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal.

(...)

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp nº 587.429/AL, senão vejamos:

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp nº 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...]

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP.2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR.

1. Recorrente atuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art.10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.(...)

A prescindibilidade do ADA para caracterização de ARL ou APP, de fato, é entendimento minoritário neste CARF. A Câmara Superior da 2ª Seção de Julgamento vem decidindo pelo reconhecimento da isenção nos casos em que haja averbação da ARL à margem do registro de imóvel antes da ocorrência do fato gerador, vez que este requisito o cumprimento deste requisito cumpre a necessidade de apresentação do ADA.

Como alhures mencionado, entendo que para configuração de APP, laudo técnico apresentado pelo contribuinte supre o requisito legal para caracterização da área para fins de isenção.

Contudo, o laudo apresentado pelo contribuinte 205 a 208 não atendem os requisitos previstos pela na norma da ABNT, devendo ser desconsiderado, mantendo-se o auto de infração. Há jurisprudência deste CARF neste sentido:

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DIVERGÊNCIA ENTRE ÁREA DECLARADA NO ADA E A CONSTANTE DO LAUDO TÉCNICO.

O Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, e esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) é prova suficiente para dedução da Área de Preservação Permanente. Acórdão nº 2202-003.464 - Sessão de 15 de junho de 2016

Valor da Terra Nua - VTN

Conforme art. 11 da Lei nº 9.393/96, o valor do ITR será apurado aplicando-se sobre o VTN a alíquota correspondente ao anexo da Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização, conforme se vê:

Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

§ 2º Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

Comprovada a utilização da área com produção vegetal e atividades pecuárias por meio de prova hábil e idônea, deve ser aplicada a alíquota correspondente ao grau de utilização verificado. Como dito, o laudo que instrui os autos não segue os requisitos previstos na ABNT, devendo ser desconsiderado.

Como o VTN foi arbitrado baseado no SIPT, considerando aptidão agrícola do imóvel, e-fls. 19, mantem-se a autuação.

Quanto a inconstitucionalidade alegada, aplica-se o disposto na Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço do Presente Recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni