



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13888.720672/2008-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.766 – 2ª Turma
Sessão de 31 de agosto de 2017
Matéria ITR.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANTONIA GENI RIBEIRO FERNANDES DOMARCO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial da Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL/COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL INTEMPESTIVO MAS ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DA RESPECTIVA ÁREA

É possível a dedução de áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR, a partir do exercício de 2001, quando houver apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)/comunicação ao órgão de fiscalização ambiental até o início da ação fiscal e desde que comprovada a existência da área deduzida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer como Área de Preservação Permanente (APP) o total de 136,00 ha, declarada pelo contribuinte. Votaram pelas conclusões todos os demais membros do colegiado.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o Contribuinte e por meio do qual exige-se a diferença do Imposto Territorial Rural - ITR relativo ao exercício de 2004. Conforme termo de "descrição dos fatos e enquadramento legal" (fls. 03 e seguintes) a autuação pode assim ser resumida:

Declaração de ITR do sujeito passivo incidiu em Malha Fiscal, nos parâmetros Áreas Não Tributáveis e Cálculo do Valor da Terra Nua VTN. O sujeito passivo informou na Declaração de Informação e Apuração do ITR - DIAT, no quadro Distribuição da Área do Imóvel, 136,0 ha como Área de Preservação Permanente.

Regularmente intimado e transcorrido o prazo fixado, o interessado apresentou Ato Declaratório Ambiental ADA, relativo ao exercício de 2007, protocolado em 25/09/2007, documento este que não se presta a atender as exigências para as isenções do exercício de 2004.

...

Em relação à Área de Preservação Permanente, além da não apresentação do ADA válido para o exercício em pauta, o interessado apresentou Planta do Imóvel Fazenda Monte Carmelo onde é informado e constatado 50,76 ha para este tipo de área ambiental referente às regiões em torno da malha hidrográfica da fazenda e não 136,0 hectares como foi declarado na DITR.

...

Quanto ao Valor da Terra Nua VTN, acatamos o valor apresentado pelo contribuinte de R\$ 4.132,23 (quatro mil cento e trinta e dois reais e vinte e três centavos) por hectare que está coerente com os parâmetros mínimos aceitos pela Receita Federal do Brasil para o município de Santa Maria da Serra no exercício de 2003.

Intimado o contribuinte apresentou impugnação (fls. 82) fundamentada, entre outros pontos, na desnecessidade de ADA para reconhecimento da área de preservação

permanente. Fez juntar laudo complementar aqueles apresentados à fiscalização e ainda decisões judiciais favoráveis.

A Delegacia de Julgamento, julgou improcedente a impugnação e manteve na íntegra o lançamento. Na parte que nos interessa conclui que para a exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente, é necessária a comprovação efetiva da existência dessas áreas e apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao Ibama, no prazo previsto na legislação tributária.

Em Recurso Voluntário (fls. 141) o Contribuinte ratificando os termos da impugnação reitera a existência de área de preservação permanente no total de 141,44 ha, constituídas apenas e tão somente por força da Lei nº 4.771/65.

Por meio do acórdão nº 2202-01.739 a 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, deu provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer, nos termos do voto do Redator, a APP descrita no laudo técnico.

Referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

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

O recorrente foi autuado pelo fato de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente e reserva legal sem prévio ato declaratório ambiental.

A Medida Provisória 2.166, de 24 de agosto de 2001, ao inserir o parágrafo 7, ao artigo 10 da Lei 9.393, de 1996, dispensa a apresentação do 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, ressalvada a possibilidade da Administração Tributária demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.

Quando o contribuinte for intimado e conseguir demonstrar através de provas inequívocas, como por exemplo, averbação no registro de imóveis ou laudo de avaliação assinado por profissional competente o que deve prevalecer é a verdade material.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido

Inconformada a União interpôs recurso especial de divergência para questionar a interpretação dada pelo Colegiado *a quo* no sentido de ser o ADA instrumento dispensável para fins de exclusão das áreas de preservação permanente da área tributável do ITR.

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões o Contribuinte suscita o não conhecimento do recurso por três motivos: ausência de pré-questionamento da matéria; a tese do recorrente contraria entendimento pacífico na esfera administrativa e também judiciária e, por fim, aponta que os paradigmas estariam superados.

Em relação ao primeiro ponto, ausência de pré-questionamento devemos destacar que tanto o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 que trata do Processo Administrativo Fiscal - PAF, quanto o §5º do art. 67 do Regimento Interno do CARF são expressos no sentido de que tal regra se aplica ao contribuinte, e não poderia ser diferente, pois via de regra, salvo a necessidade de oposição de embargos contra a decisão proferida, a primeira oportunidade de a Fazenda nacional se manifestar nos autos se dá com a interposição do Recurso Especial. vale citar os dispositivos legais mencionados:

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF."

...

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais."

Quanto ao argumento de não conhecimento do recurso pelo suposto fato de o acórdão recorrido ter aplicado jurisprudência pacífica deste Conselho ou do Poder Judiciário, destaco que não há no Regimento Interno atual ou no vigente na data da respectiva

interposição, qualquer previsão neste sentido. Segundo o já citado art. 67 do RICARF, somente não será conhecido recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF.

Por fim, não há como acolher o argumento de que os paradigmas já estariam superados, além das razões expostas acima, deve-se destacar que nos termos do §12 do art. 67 do RICARF, apenas não servirá como paradigma o acórdão que contrariar súmula vinculante do STF, decisão judicial definitiva em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo, e súmula ou resolução do Pleno do CARF.

No caso concreto não temos nenhuma das situações acima, destacando que na data da interposição do recurso, os paradigmas apontados pelo Recorrente não haviam sido reformados.

Diante do exposto, conheço do recurso.

Do mérito:

Conforme exposto no relatório, o objeto do recurso é a discussão acerca dos requisitos necessários para que o contribuinte tenha direito a exclusão de áreas classificadas como de preservação permanente do cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, requisitos para aplicação da exoneração prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

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;

(...)

Sabe-se que o ITR, previsto no art. 153, VI da Constituição Federal e no art. 29 do CTN, é imposto de apuração anual que possui 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.

Analisando as características da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei nº 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

'compensar' 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 nº 4.771/65.

As características da Área de Preservação Permanente e da Área de Reserva Legal estavam descritas, respectivamente no art. 2º (com redação dada pela Lei nº 7.803/89) e 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: [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#) [\(Regulamento\)](#)

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

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; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

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 [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

I - o plano de bacia hidrográfica; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

II - o plano diretor municipal; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

III - o zoneamento ecológico-econômico; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

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 [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

II - cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

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

§ 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. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#)

Interpretando os dispositivos percebemos além de diferenças ecológicas existentes entre uma APP e uma ARL, diferença formal/procedimental na constituição dessas áreas.

Em se tratando de **Área de Preservação Permanente**, salvo as hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 4.771/65 as quais requerem declaração do Poder Público para sua caracterização, nos demais casos estando área pleiteada localizada nos espaços selecionados pelo legislador, caracterizada estava - *pelo só efeito da lei*, sem necessidade de cumprimento de qualquer outro requisito - uma APP. Para tanto basta ao Contribuinte apresentar provas robustas sobre a condição do seu imóvel.

Mesmo diante da clareza da norma, há quem discuta acerca da necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente. Trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF nº 67/97; nem a Lei nº 9.393/96, nem a Lei nº 4.771/65 exigiam o ADA para fins de constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

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 Nº 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 nº 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei nº 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 nº 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 fundamentou-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 comandos 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 dependia de manifestação de órgão cuja atuação não se vinculava com o objetivo da norma - desoneração tributária.

A discussão assume um novo viés com a criação do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Em 29.01.2000 foi editada a Lei nº 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei nº 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 nº 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 nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA.(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

§ 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 passou-se a discutir 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.

Destaca-se: a função do ADA é apenas informar ao IBAMA a existência de área de interesse ambiental em propriedade, posse ou domínio de particular área essa reconhecida seja pela própria lei - no caso de APP, ou por meio da averbação - no caso da ARL. É documento meramente informativo de uma área já existente, ou seja, o ADA não é requisito para constituição de áreas não consideradas pelo legislador quando da delimitação do fato gerador do ITR.

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, o embora essa Relatora entenda que o ADA é requisito dispensável para fins de desoneração do ITR, o entendimento da maioria deste Colegiado é no sentido de se reconhecer ao Contribuinte o direito a isenção à Área de Preservação Permanente devidamente comprovada nos autos e cujo ADA foi apresentado antes do início da ação fiscal. Para a maioria o cumprimento desse requisito formal supriria necessidade de apresentação do ADA.

No presente caso, quanto ao cumprimento dos requisitos acima, destacamos que há nos autos prova exaustiva da existência da área de preservação permanente, valendo citar os laudos técnicos de fls. 22/29, 60 e 104 onde todos atestam uma APP com área total de 141,44 ha, e temos ainda a comprovação de que o Ato Declaratório Ambiental - ADA foi protocolizado junto ao IBAMA em 25/09/2007 (fls. 58), data anterior ao início da ação fiscal que ocorreu em 25/06/2008, conforme fls. 17.

Vale citar que, para o objeto deste lançamento (ITR 2004) somente foram declarados como área de APP o montante de 136,00 ha, razão pela qual considerando que i) os laudos são posteriores a data da ocorrência do fato gerador, e ii) não foi apresentada qualquer declaração retificadora para exercício, somente deve ser considerada como área não tributável o valor declarado pelo contribuinte, afinal o processo administrativo não pode gerar efeitos compensatórios a inércia do sujeito passivo.

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 transcreve parte do parecer:

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

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

(...)

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. (...)

Assim, diante de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para reconhecer como Área de Preservação Permanente o total de 136,00 ha, declarada pelo Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri