



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

Processo n° 13984.000099/2006-69
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-005.350 – 2ª Turma
Sessão de 30 de março de 2017
Matéria ITR- ÁREAS DE RESERVA LEGAL E PRESERVAÇÃO PERMANENTE
Recorrente INDUSTRIA DE MOLDURAS MOLDURANTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ITR. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. RESERVA LEGAL. CERTIDÃO DE REGISTRO OU CÓPIA DA MATRÍCULA DO IMÓVEL COM AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. CONDIÇÃO NECESSÁRIA. AVERBAÇÃO EM DATA POSTERIOR AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA ÁREA.

A averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário/possuidor como Reserva Legal é ato constitutivo, e somente após a sua prática, é que o sujeito passivo poderá suprimi-la da base de cálculo para apuração do ITR.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. APRESENTAÇÃO ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA

A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou - se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural em relação as áreas de preservação permanente, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17 - O, §1º, da Lei n.º 6.938/81.

A não apresentação de ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA com informação sobre a área de Preservação Permanente - APP antes do início da ação fiscal, impossibilita a exclusão da referida área da base de cálculo do ITR

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe deram provimento e, ainda, os conselheiros Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial, para reconhecer a APP - Área de preservação Permanente. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora-Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2801-002.437, proferido pela 1ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração de fls. 18/26, para exigir crédito tributário sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2002, no montante de R\$ 279.347,38, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Moldurante”, com Número na Receita Federal – NIRF 891941-0, decorrente da glosa total das áreas de preservação permanente APP e de reserva legal ARL, em decorrência da falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA dentro do prazo de seis meses, contados do prazo final para entrega da respectiva DITR, sendo que, em relação à área de reserva legal foi ressaltado que não consta a averbação à margem da matrícula do imóvel até a data de ocorrência do fato gerador, 01/01/02, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/26.

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 29/50, alegando, em síntese, conforme relatório do acórdão de primeira instância, fl. 99, que, o Auto de Infração é nulo de

pleno direito, haja vista que tributa áreas de preservação permanente e de utilização limitada, isentas do ITR. Aduziu que não haver previsão legal para a exigência do ADA. Sustenta que as áreas são isentas pelo simples efeito da Lei (Código Florestal) e que podem ser provadas por outros meios. Afirmou que a MP 2.166 dispensou os contribuintes de comprovação prévia das áreas isentas. Insurgiu-se contra os acréscimos legais aplicados na autuação, argumentando que a multa de 75% viola o princípio constitucional da vedação ao confisco.

A 1ª Turma da DRJ/Campo Grande/MS julgou o lançamento precedente, fls. 98/105, destacando, inicialmente, que não cabe a apreciação, na esfera administrativa, de arguição de inconstitucionalidade de lei tributária. Rejeitou o pedido de realização de perícias por entender que teria utilidade somente para levantar provas a favor da contribuinte, que poderiam ser por ela produzidas por outros meios. Quanto ao mérito, corroborou o entendimento exposto no Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/26, ressaltando que a apresentação tempestiva do ADA e averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel constituem requisitos indispensáveis para a exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR. Por fim afirmou que a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora com base na taxa de juros SELIC decorrem de disposição legal, sendo assim, não há como afastar a incidência de tais acréscimos legais.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 65/76, ratificando os argumentos de fato e de direito expendidos em sua impugnação e requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência.

A 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 156/163, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, resultando sua decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR

Exercício: 2002

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DO ADA.

A partir do exercício de 2001 é indispensável a protocolização do Ato Declaratório Ambiental no Ibama no prazo de seis meses, contado a partir da data final da entrega da DITR, como condição para exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da base de cálculo do ITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO AVERBAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. PRAZO.

Para fins de redução no cálculo do ITR, a área de reserva legal deve estar averbada no Registro de Imóveis competente até a data de ocorrência do fato gerador.

PERÍCIA E DILIGÊNCIA. NÃO CABIMENTO.

Incabível o pedido de realização de perícia e diligência para produção de provas, quando se tratar de matéria de direito.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%. EXIGÊNCIA.

Comprovada a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, correta a lavratura de auto de infração para a exigência do tributo, aplicando-se a multa de ofício de 75%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

Com exceção das decisões judiciais transitadas em julgado, proferidas no rito do recurso repetitivo e da repercussão geral, as demais decisões administrativas e judiciais não vinculam os julgamentos deste Conselho, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Dessa forma não lhe cabe apreciar alegações de violação a princípios constitucionais que tenham por objetivo afastar a aplicação da lei tributária.

Pedido de Perícia e Diligência Indeferido.

Recurso Voluntário Negado.

O Contribuinte interpôs recurso especial, fls. 169/182, objetivando fossem consideradas na DITR do exercício de 2002 as áreas de preservação permanente e de reserva legal informadas em ADA de 2004, com suporte em cópia atualizada da matrícula do imóvel, cópia dos mapas da propriedade e laudo com ART, declaradas em sua DITR do exercício de 2002 (Doc. 05, 06, 07 e 08 da Impugnação).

Em sede de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 233/237, **DEU SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, verificando a divergência, tendo em vista que o acórdão paradigma admite a dedução das áreas de preservação permanente sem apresentação tempestiva do ADA e de reserva legal não averbada à margem da matrícula do correspondente imóvel previamente ao fato gerador do imposto, enquanto que o acórdão recorrido manifesta o entendimento de que é indispensável a protocolização do Ato Declaratório Ambiental no Ibama no prazo de seis meses, contado a partir da data final da entrega da DITR, como condição para exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da base de cálculo do ITR, exigindo, ainda, para a área de reserva legal a respectiva averbação desta na matrícula do imóvel até a data de ocorrência do fato gerador.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 239/253, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração de fls. 18/26, para exigir crédito tributário sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2002, no montante de R\$ 279.347,38, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Moldurante”, com Número na Receita Federal – NIRF 891941-0, decorrente da glosa total das áreas de preservação permanente APP e de reserva legal ARL, em decorrência da falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA dentro do prazo de seis meses, contados do prazo final para entrega da respectiva DITR, sendo que, em relação à área de reserva legal foi ressaltado que não consta a averbação à margem da matrícula do imóvel até a data de ocorrência do fato gerador, 01/01/02, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/26.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante a **divergência em relação à necessidade de apresentação tempestiva do ADA e de reserva legal não averbada à margem da matrícula do correspondente imóvel previamente ao fato gerador do imposto.**

A questão controvertida diz respeito à exigência da averbação da área de reserva legal a época dos fatos geradores para fins de isenção do ITR.

Para se dirimir a controvérsia, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento, e **para isso adoto as razões do acórdão 9202.021-46, proferido pela Composição anterior da 2ª Turma da Câmara Superior, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire.**

Para tanto, devemos analisar a legislação aplicável ao tema e para isso transcrevo os trechos que interessam do art. 10 da Lei nº 9.393/96:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pela Contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
 - d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
 - e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
 - f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluída pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)
- (...) § 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 2.16667, de 2001)

Da transcrição acima, destaca-se que, quando da apuração do imposto devido, exclui-se da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, além daquelas de interesse ecológico, das imprestáveis para qualquer exploração agrícola, das submetidas a regime de servidão florestal ou ambiental, das cobertas por florestas e as alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas.

Como se percebe da leitura do citado artigo, a área de reserva legal é isenta de ITR, e como este é um imposto sujeito a lançamento por homologação A Contribuinte deverá declarar a área isenta sem a necessidade de comprovação, sujeito a sanções caso reste comprovada posteriormente a falsidade das declarações.

A 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 (Código Florestal Brasileiro, prevê a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis competente, nos seguintes termos:

Art. 16. As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação permanente, previstas nos artigos 2º e 3º desta lei, são suscetíveis de exploração, obedecidas as seguintes restrições:

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de , no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá 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, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989).

Art. 44. Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o artigo 15, a exploração a corte raso só é permitível desde que permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% da área de cada propriedade. Parágrafo único. A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803, de 18.7.1989)

Conforme apontado anteriormente, **cinge-se a controvérsia acerca da necessidade de prévia averbação da reserva legal para fins de não-incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.**

O acórdão recorrido assim dispôs:

QUANTO A AREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

Assim, como no presente caso não foi apresentado o ADA tempestivo relativo ao exercício 2002, não se encontra atendida uma das condições previstas na legislação para a exclusão da APP e da ARL da base de cálculo do ITR. Entendo que a dispensa da exigência da protocolização tempestiva do ADA somente poderia ocorrer se a APP e ARL em questão tivessem sido reconhecidas como tais pelos órgãos ambientais competentes, à época do fato gerador. E nos autos não há prova de tais fatos.

QUANTA A ÁREA DE RESERVA LEGAL

Como a averbação da ARL correspondente a 375,89 ha, foi efetuada somente em 12/07/04, conforme certidão de fls. 12/16, este requisito também não se encontra preenchido para fins de exclusão da citada área da base de cálculo do ITR/2002.

O argumento principal da Fazenda Nacional reside no fato de que para fins de isenção de ITR, a partir do exercício 2001, inclusive este, o ADA deve ser protocolizado no IBAMA no prazo de seis meses, contado do termo final para a entrega da respectiva DITR.

Saliento que a partir de 2001, **para fins de redução do ITR, a previsão expressa é a de que haja comprovação de que houve a comunicação tempestiva ao órgão de fiscalização ambiental, e que isso ocorra por meio de documentação hábil.** Entendo aqui que a documentação hábil engloba um conjunto de documentos possíveis e não apenas o protocolo de ADA.

A meu ver não é necessário que a averbação da reserva legal seja realizada antes do fato gerador, pois se a área tinha condições de ser considerada isenta, e o foi posteriormente, **é o que importa para consagração do Direito da Contribuinte, em virtude da aplicação da Verdade Material, privilegiada nos Processos Administrativos Federais por força da Lei 9784/99.**

A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, **por isso considero equivocado o condicionamento do reconhecimento do referido benefício à prévia averbação dessa área no Registro de Imóveis, posto que a averbação na matrícula do imóvel não é ato constitutivo do direito de isenção, mas meramente declaratório ante a proteção legal que tal área recebe.**

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965.

Isso é quanto ao direito. Passo agora a análise das provas anexadas aos autos:

Ato Declaratório Ambiental - ADA 2004, cópia autenticada da matrícula do imóvel, cópia dos mapas da propriedade e laudos do técnico com Anotação de Responsabilidade Técnica - ART (Doc. 05, 06, 07 e 08 da Impugnação).

Sendo assim, considerando a existência de ADA, e da respectiva Averbação a margem da matrícula (cópia autenticada da matrícula do imóvel, - averbação AV - 3 - 7.863,

uma área de Reserva Legal de 375,89 ha, datada de 21/07/2004, remetendo ao Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal de 28/06/2004.) documentos estes que adoto como hábeis a comprovação requerida em lei para isenção do ITR, tanto para Área de Preservação Permanente quanto para Área de Reserva Legal, mesmo para o exercício de 2002, pois no meu entendimento não exijo apresentação antes do fato gerador para ARL, nem antes do início da ação fiscal para APP como entende a maioria do colegiado.

Assim entendo deva ser reformado o acórdão recorrido, pois a averbação da área de reserva legal feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é fato impeditivo à concessão de isenção de ITR, pois houve a comunicação por outros meios.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Contribuinte e dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Peço licença a ilustre conselheira, para divergir do seu entendimento com **relação ao prazo para averbação das áreas de reserva legal na matrícula do imóvel, bem como a necessidade de existência de ADA para exclusão das áreas de preservação permanente para fins de apuração do ITR.**

Da análise dos autos, vê-se que a discussão trata da necessidade a protocolização do Ato Declaratório Ambiental - ADA no Ibama no prazo de seis meses, contado a partir da data final da entrega da DITR, como condição para exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da base de cálculo do ITR, além da averbação tempestiva (OU SEJA, ANTES DO FATO GERADOR) no registro de imóvel para fins dedução de área de Reserva Legal, quando da apuração da base de cálculo do ITR.

Área de Reserva Legal - ARL

É sabido que a legislação sobre a matéria Reserva Legal tem por requisito formal, ou seja, condição para sua consideração tributária, e conseqüente dedução da área para apuração do ITR, a existência dos seguintes procedimentos:

(a) apresentação tempestiva de requerimento ao IBAMA de Ato Declaratório Ambiental (ADA), no qual é informada a metragem da área destinada à Reserva Legal que, de acordo com a localização, corresponde a um percentual da área do imóvel;
e,

(b) a averbação dessa área na matrícula da propriedade rural no Registro de Imóveis antes da ocorrência do fato gerador, em 1º de janeiro do ano calendário. Saliente-se que o ADA somente passou a ser requisito com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, e a averbação, com o advento da Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989

Vejam-se os seguintes dispositivos extraídos da Lei nº 9.393/96:

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 12.651, de 25 de maio de 2012

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

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

d) sob regime de servidão ambiental;

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

(...)

§ 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.

O artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/2000, passou a prever que:

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)

Percebe-se que a apresentação do ADA pelo contribuinte ao IBAMA ou órgão conveniado – até que haja uma vistoria pelo órgão competente e a ratificação ou retificação das declarações ali contidas – restringe-se a informações prestadas pelo próprio contribuinte ao órgão ambiental acerca da existência de áreas que possuem algum interesse ecológico.

Tenho que o § 1º do art. 17-O instituiu a obrigatoriedade apenas para situações em que o benefício de redução do ITR ocorra com base no ADA, ou seja, depende do reconhecimento ou declaração por ato do Poder Público.

Quanto aos documentos necessários para comprovação da ARL - área de Reserva Legal podemos concluir que a própria Administração Pública entende que o ADA tem efeito meramente declaratório, não sendo o único documento comprobatório da área de reserva legal, podendo ser levando em conta, dentre outros, **· Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal,** que especifique e discrimine a área de interesse ambiental **desde que sua declaração seja antecedente a ocorrência do fato gerador.**

Fica evidente que a finalidade da averbação da reserva legal na matrícula do imóvel é a de atribuir-lhe publicidade, para que futuros adquirentes saibam identificar onde está localizada, seus limites e confrontações, para que possam cumprir sua função instituidora. Mais ainda, visa a imputar aos proprietários a responsabilidade de preservação de tais áreas, face o interesse público de manutenção.

Cite-se entendimento do Superior Tribunal de Justiça, relatado pelo Ministro João Otávio de Noronha, que corrobora tal assertiva:

"Essa legislação, ao determinar a separação de parte das propriedades rurais para constituição da reserva florestal legal, resultou de uma feliz e necessária consciência ecológica que vem tomando corpo na sociedade em razão dos efeitos dos desastres naturais ocorridos ao longo do tempo, resultando na degradação do meio ambiente efetuada sem limites pelo homem. Tais conseqüências nefastas, paulatinamente, leva a conscientização de que os recursos naturais devem ser utilizados com equilíbrio e preservados em intenção da boa qualidade de vida das gerações vindouras.

O que se tem presente é o interesse público prevalecendo sobre o privado, interesse coletivo este que inclusive afeta o proprietário da terra reservada, no sentido de que também será beneficiado com um meio ambiente estável e equilibrado. Assim, a reserva legal compõe parte de terras de domínio privado e constitui verdadeira restrição do direito de propriedade."

Estando delimitado na lei a **ÁREA DE RESERVA LEGAL**, os limites para sua exploração, e, finalmente, a **OBRIGATORIEDADE DE SE AVERBAR A MARGEM DA MATRICULA DO IMÓVEL**, o legislador, buscando contrabalançar os interesses de toda a sociedade, permitiu que os proprietários de tais áreas, em contrapartida a tantas obrigações, tivessem algum tipo de benefício, ou seja, a possibilidade de exclusão, da incidência do ITR, das áreas caracterizadas como de reserva legal (art. 10, II da Lei 9393/96, transcrito acima).

Ditas áreas de reserva legal são definidas pelo citado Código Florestal em seu artigo 16, e que, para serem consideradas como tal, não bastam apenas "existir" no mundo fático, **mas devem "existir" também no mundo jurídico quando averbadas na matrícula do imóvel.** O art. 16 da Lei nº 4.771/65 dispõe, dentre outros aspectos, sobre a obrigatoriedade da averbação para que as áreas de reserva legal sejam definitivamente delimitadas e protegidas.

A respeito da questão, não é a mera declaração de existência fática da área de reserva legal que permite atender os requisitos da legislação pátria vigente para excluí-la quando da apuração do ITR. Para que se possa valer do benefício, a área deve estar devidamente averbada A margem da matrícula do imóvel à época do fato gerador do tributo.

Portanto, ainda que se prove a existência material das áreas de reserva legal, como não se atendeu ao fim real da norma (art. 161), assim como suas disposições complementares, incidirá o imposto se a averbação não tiver sido providenciada no prazo legal.

No exame do caso concreto, se faz necessário investigar se a área de utilização limitada - reserva legal pleiteadas, foi devidamente averbada no registro, e se tais áreas estão devidamente identificadas e passíveis de serem ratificadas pelos órgãos competentes.

Conforme consta dos autos a averbação no registro de imóveis, deu-se em 28/6/2004, com a indicação de 375,89 ha como destinados à reserva legal, fls. 15; ou seja, em período posterior ao da ocorrência do fato gerador - 2002, razão pela qual entendo que não há como excluir referida área para fins de cálculo do ITR.

Neste sentido, é o entendimento do seguinte julgado:

Acórdão nº 210101.862, sessão de 12 de março de 2012 (excerto de ementa)

ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL RURAL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ. AVERBAÇÃO ATÉ O MOMENTO ANTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NECESSIDADE.

O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige que 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 no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis – CRI é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária.

Afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada. Ainda, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (O início do procedimento excluía a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas), poderá averbar no CRI a área de reserva

legal, podendo fruir da benesse tributária. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início da ação fiscal. Acórdão nº 210201.815, sessão de 8 de fevereiro de 2012 (excerto).

Dessa forma, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte em **RELAÇÃO À ÁREA DE RESERVA LEGAL**.

Área de Preservação Permanente

Inicialmente convém fazer considerações acerca da incidência do ITR, e das hipóteses de sua isenção. O imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, de competência da União, na forma do art. 153, VI, da Constituição, incide nas hipóteses previstas no art. 29 do Código Tributário Nacional, ora trazido à baila, *in verbis*:

"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, localizado fora da zona urbana do Município."

Em consonância com disposto pelo Código Tributário Nacional, a União promulgou a Lei Federal n.º 9.393/96, que, na esteira do estatuído pelo art. 29 do CTN, instituiu, em seu art. 1º, como hipótese de incidência do tributo, a "propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município".

No caso, muito embora para as áreas de preservação permanente ou de reserva florestal legal, a utilização da propriedade deva observar a regulamentação ambiental específica, disso não decorre a consideração de que referida parcela do imóvel estaria fora da hipótese de incidência do ITR. Isso porque, como se sabe, o direito de propriedade, expressamente garantido no inciso XXII do art. 5º da CF, possui limitação constitucional assentada em sua função social (art. 5º, XIII, da CF).

No que atine à regulação ambiental, deste modo, verificase que a legislação, muito embora restrinja o uso do imóvel em virtude do interesse na preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, na forma como estabelecido pela Constituição da República, não elimina as faculdades de usar, gozar e dispor do bem, tal como previstas pela legislação cível.

Com fundamento no exposto, não versando os autos sobre hipótese de não incidência do tributo, mas, sim, de autêntica isenção ou, como querem alguns, redução da base de cálculo do ITR, dispôs a Lei Federal n.º 9.393/96, em seu art. 10, o seguinte:

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

No que pertine a chamada "área de preservação permanente" (APP), dispõe o Código Florestal, Lei n.º 4.771/65, atualmente regulada, também, pelas Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

"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.

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. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanente, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

- b) a fixar as dunas;*
- c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;*
- d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;*
- e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;*
- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;*
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;*
- h) a assegurar condições de bem estar público.*

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei."

Destaca-se que até o exercício de 2000, não existia para área de preservação permanente, qualquer fundamento legal para a exigência da entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o fim de reduzir a base de cálculo do ITR. Nesse sentido, aliás, dispunha o art. 17-O, da Lei Federal n.º 6.938/81, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n.º 9.960/2000, o seguinte:

"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 10% (dez por cento) do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria.

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional."

Em relação ao período até 2000, inexistindo fundamento legal para a entrega tempestiva do ADA, como requisito para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela legislação atinente ao ITR, foi aprovada súmula nos seguintes termos:

"A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000."

Já para o período do lançamento ora sob análise, deve-se ter em mente que com o advento da Lei Federal n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17O da Lei n.º 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

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

Ao apreciarmos a mudança da lei fica clara a possibilidade de exigência de apresentação do ADA, como requisito indispensável para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela Lei n.º 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1º, II.

Em relação ao prazo para apresentação do ADA, trago a baila trecho do voto do Dr. Heitor de Souza Lima Júnior, , Acórdão nº 9202003.620 de 04 de março de 2015, onde o mesmo analisa os aspectos legislativos sobre o tema, chegando a conclusão que mais me parece acertada acerca da interpretação da lei sobre a matéria, razão pela qual adota seu posicionamento como razões de decidir:

No que toca a este aspecto específico, tenho para mim que é absolutamente relevante uma digressão a respeito da mens legis que norteou a alteração do texto do art. 170 da Lei n.º 6.938/81.

Analisando-se, nesse passo, o real intento do legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação do ADA, pode-se inferir que a mudança de paradigma deve-use a razões atinentes à efetividade da norma isencional, especialmente no que concerne à aferição do real cumprimento das normas ambientais pelo contribuinte, de maneira a permitir que este último possa usufruir da redução da base de cálculo do ITR.

Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi permitir uma efetiva fiscalização por parte da Receita Federal da preservação das áreas de reserva legal ou de preservação permanente, utilizando-se, para este fim específico, do poder de polícia atribuído ao IBAMA.

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária" (PONTES, Helenilson Cunha). O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez2004, p. 57) , no caso da norma isencional.

De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental lato sensu, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a necessidade da obrigatória protocolização do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/00 a exigir, de forma obrigatória, a apresentação do ADA para o fim de permitir a redução da base de cálculo do ITR, declaração esta sujeita ao poder de polícia do IBAMA.

Tratando-se, portanto, da interpretação do dispositivo em comento, deve o aplicador do direito, neste conceito

compreendido o julgador, analisar o conteúdo principiológico que norteia referido dispositivo legal, a fim de conferir-lhe o sentido que melhor se amolda aos objetivos legais.

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que, inclusive, data de setembro de 2002, posterior à data da ocorrência do fato gerador, no caso que ora se trata.

Quer-se com isso dizer, portanto, que, muito embora a legislação tratasse, de maneira inolvidável, a respeito da entrega do Ato Declaratório Ambiental, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não havia, sequer no âmbito do poder regulamentar, disposição alguma a respeito do prazo para sua apresentação, e, menos ainda, que possibilitasse à Receita Federal desconsiderar a existência de áreas de preservação permanente ou de reserva legal no caso de apresentação intempestiva do ADA.

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a desconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por instrução normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 17-O da Lei n.º 6.398/81.

Dentre os mecanismos de integração previstos pelo ordenamento jurídico, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que deve o aplicador recorrer à analogia, sendo referida opção vedada apenas no que toca à instituição de tributos não previstos em lei, o que, ressalte-se, não é o caso.

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais

especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato.

De fato, até o início da fiscalização em face do contribuinte, verifica-se que a entrega do ADA possibilitará a consideração, por parte da Receita Federal, da redução da base de cálculo do ITR, submetendo as declarações do contribuinte ao pálio do órgão ambiental competente e retirando referida aferição do âmbito da Receita Federal do Brasil. **A entrega, portanto, ainda que intempestiva, muito embora pudesse ensejar a aplicação de uma multa específica, caso existisse referida norma sancionatória, seria equivalente à retificação das demais declarações relativas ao ITR, isto é, da DIAT e da DIAC, devendo, pois, ter o mesmo tratamento que estas últimas, em consonância com o que estatui o brocardo jurídico "ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio", isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.**

À guisa do exposto, portanto, no que toca à entrega do ADA, tenho para mim que cumpre seu desiderato até o momento do início da fiscalização, a partir do qual a omissão do contribuinte ensejou a necessidade de fiscalização específica relativa ao recolhimento do ITR, o que implica nos custos administrativos inerentes a este fato.

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.18949/01, que assim dispõe, verbis:

"Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa."

De acordo com a interpretação que ora se sustenta, pois, é permitida a entrega do ADA, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.

Adotando o posicionamento do ilustre Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, considerando que a entrega do ADA no caso da área de Preservação Permanente é obrigatória para redução da área a ser tributada, porém considerando a inexistência de expressa previsão legal acerca do prazo para sua entrega, entendo que a entrega de ADA até o início do procedimento fiscal se presta a demonstrar a comprovação de sua existência, corroborada com o presente de laudo técnico.

Assim, no exame do caso concreto, se faz necessário investigar se o contribuinte, até o início do procedimento fiscal – 21/11/2005 (fl. 05), data da ciência da intimação, já havia informado ao órgão ambiental estadual ou federal a existência das áreas de preservação permanente informadas em sua declaração, e se tais áreas estão devidamente

Processo nº 13984.000099/2006-69
Acórdão n.º **9202-005.350**

CSRF-T2
Fl. 189

identificadas e passíveis de serem ratificadas pelos órgãos competentes. Compulsando o voto da ilustre conselheira não restou consignado existência de ADA antes do início da ação fiscal relativo ao exercício de 2002, razão pela qual deve-se negar provimento ao recurso também em relação a exclusão da APP.

Conclusão

Face todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira