



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17883.000007/2006-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2002-006.550 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente RICARDO FRED SCHWARZ PASCOLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2001

ITR - ISENÇÃO - ÁREA DE RESERVA LEGAL - AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Para que determinada área se enquadre como Área de Reserva Legal (ARL), é imprescindível sua averbação na matrícula do imóvel, vez que requisito previsto na legislação vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e Diogo Cristian Denny.

(assinado digitalmente)

Monica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator.

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Virgilio Cansino Gil, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente).

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 20 a 29), relativa ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, pela qual se procedeu autuação sob os seguintes fundamentos, constantes às e-fls. 24:

001 - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL**

Falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, apurado. Foi declarado o valor de 302,2 hectares como Área de Utilização Ltda. O contribuinte, sendo intimado, apresentou o requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) protocolizado junto ao IBAMA, com a data ilegível. Para que o valor declarado fosse aceito era necessário que a solicitação junto ao IBAMA tivesse sido efetuada no prazo de 06(seis) meses, contados a partir do término do prazo (28/09/2001) fixado para a entrega da declaração. O valor declarado não foi considerado, tendo em vista a impossibilidade de se determinar a data em que o citado requerimento foi protocolizado junto ao IBAMA.

Tal omissão gerou lançamento de imposto de renda pessoa física complementar de R\$ 20.351,81, 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:

A ciência do lançamento ocorreu em 30.12.2005, conforme AR de fl. 15.

Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, em 26.01.2006, fl. 20, em síntese:

Intimado, apresentou Ato Declaratório Ambiental — ADA e cópia da escritura pública contendo averbação da área de reserva legal. Tempos depois foi surpreendido pelo auto de infração. A mesma informação prestada à Receita Federal foi apresentada ao Incra, que efetuou vistoria na propriedade com o intuito de verificar a sua real situação. No Laudo Agrônomico de Fiscalização verifica-se que a Perita Federal Agrária constatou que há Área de reserva legal averbada de 302,2 hectares, preservação permanente de matas 192,8 hectares e preservação de rios 89,0 hectares. No total superior à área declarada à Receita Federal. O não foi aceito pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

"Diante deste fato, solicitei ao Incra uma declaração, que trago em anexo, que pudesse esclarecer a data correta de protocolo do ADA."

Anexo Laudo Agrônomico de Fiscalização feito pelo Incra em 2005.

Pelo exposto solicita o cancelamento do auto de infração.

A impugnação foi apreciada na 1ª Turma da DRJ/REC que, por unanimidade, em 22/12/2008, no acórdão 11-24.975, às e-fls. 94 a 104, julgou à unanimidade, a impugnação improcedente.

Recurso voluntário

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em 11/02/2009 às e-fls. 114 a 136 no qual alega, em síntese que:

- anexou aos autos cópia da escritura pública do imóvel constando a averbação da área de reserva legal, cópia do ADA e laudo técnico;
- o ADA anexado não fora aceito pela fiscalização vez que a data do protocolo estava ilegível;

- afirma que o ADA foi protocolado em 31/01/2000;
- questiona a glosa da área de reserva legal para fins de isenção do ITR;
- afirma que a obrigatoriedade de apresentação do ADA só se deu a partir de 2001, conforme disposto no artigo 17, da Lei nº 6938/81, que deu nova redação ao artigo 10 da Lei nº 10.165, de 27/12/2000;

Diligência

Na sessão de julgamento do dia 23 de maio de 2019, este relator ficou vencido na proposta de resolução nº 2002-000.099, cujo teor segue:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de origem para que o Ibama seja intimado a confirmar a entrega do ADA juntado aos autos e a data de seu protocolo, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni (relator) que rejeitou a diligência. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

A resposta da diligência encontra-se às e-fls. 159.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo.

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 20 a 29), relativa ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, que não considerou área de preservação permanente informada pelo contribuinte, vez que ausente o ADA

A DRJ manteve a autuação, sob os seguintes fundamentos:

O Laudo Agrônomo de Fiscalização, referido pelo Impugnante, encontra-se às fls. 27 a 41, do processo 17883.000007/2006-30, em nome de Ricardo Fred Schwarz Pasco li. Esclareço que, de acordo com a legislação citada neste voto, esse Laudo não substitui o Ato Declaratório Ambiental — ADA, protocolizado segundo as exigências legais.

Assim sendo, restando não comprovada a protocolização tempestiva de seu requerimento, para fins de não-incidência do ITR do exercício de 2001, não há como acatar o pleito do contribuinte visando A. consideração da Áreas de preservação permanente e de utilização limitada.

(...)

Finalmente, por não restar documentalmente comprovada a satisfação da exigência de protocolo de ADA no Ibama ou em órgãos ambientais estaduais delegados por meio de convênio, no prazo de até 6 (seis) meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração, para que as Áreas de preservação permanente e de utilização limitada sejam reconhecidas pela SRF para dedução da Área tributável, entendo deva ser mantida 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 artigo 11 da Lei nº 9.393/96, o valor do ITR será apurado aplicando-se sobre o VTN a alíquota correspondente (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. Assim, 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 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)

A APP, excetuando-se as hipóteses previstas no artigo 3º da Lei nº 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 se 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

(...)

A Conselheira deste CARF, senhora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, relatora do acórdão nº 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 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 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 cálculo 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.

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 nº 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 nº 9.393/96 a qual nos remete aos conceitos e requisitos da então nº Lei nº 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 nº 67/97.

Observa-se que nem a Lei nº 9.393/96, tampouco Lei nº 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 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 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 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 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 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 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 vênia para transcrever parte do parecer:

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 autuada 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 o cumprimento deste requisito supre a necessidade de apresentação do ADA.

No presente caso, às e-fls. 46, há declaração do engenheiro Eustáquio de Albuquerque Filho, profissional que compõe o quadro de funcionários do IBAMA, de que o contribuinte protocolou ADA em 31/01/2000, anteriormente ao fato gerador do presente processo. Ainda, às e-fls. 50 já há ADA do ano de 1997, demonstrando a praxe do contribuinte em regularizar sua situação perante ao IBAMA.

Cumprida a diligência, às e-fls. 159, foi juntado o mesmo documento apresentado pelo contribuinte às e-fls. 50. Contudo, em que pese a conversão do julgamento em diligência, o que se debate nos autos é a Área de Reserva Legal, que já estava devidamente comprovada, motivo pelo qual a autuação não merece prosperar.

Votaram pelas conclusões os conselheiros Diogo Cristian Denny e Monica Renata Mello Ferreira Stoll vez que não houve glosa de APP, não cabendo manifestação do Colegiado sobre os requisitos necessários para o reconhecimento de tal área. A glosa foi de Área de Utilização Limitada/Reserva Legal (e-fls. 58), que se encontra averbada antes do fato gerador, conforme matrícula às e-fls. 53, cabendo, portanto, o afastamento da autuação.

Diante do exposto, conheço do presente Recurso voluntário para, no mérito dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni