



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

**Processo n°** 10183.006124/2007-36  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-004.388 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de agosto de 2016  
**Matéria** ITR - ÁREA DE RESERVA LEGAL - AVERBAÇÃO - ADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LUIZ CÂNDIDO DE OLIVEIRA E OUTROS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2003, 2004, 2005

ARL-ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSA DO ADA.

Incabível a manutenção da glosa da ARL-Área de Reserva Legal, por intempestividade do ADA-Ato Declaratório Ambiental, quando consta a respectiva averbação na matrícula do imóvel, efetuada antes da ocorrência dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

**Relatório**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/0

9/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 06/09/2016 por MARIA HELENA COT

TA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em sessão plenária de 16/05/2013, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão 2102-002.569 (fls. 205 a 212), assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR*

*Exercício: 2003, 2004, 2005*

*NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.*

*Quando a decisão de primeira instância, proferida pela autoridade competente, está fundamentada e aborda todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, não há que se falar em nulidade.*

*O acórdão deve referir-se, expressamente, sobre todas as razões de defesa suscitadas pelo contribuinte, entretanto, não há a necessidade de responder, um a um, o feixe de argumentos exarados na defesa sobre a mesma questão, sendo suficiente que se fundamente a decisão sobre a matéria em litígio.*

*ÁREA DE RESERVA LEGAL. ADA INTEMPESTIVO.*

*Comprovada a existência de averbação da área de reserva legal no cartório de registro de imóveis competente, o ADA intempestivo, por si só, não é condição suficiente para impedir o contribuinte de usufruir do benefício fiscal no âmbito do ITR.*

*VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO.*

*Acata-se o VTN indicado em laudo apresentado pelo contribuinte, desde que emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotado no CREA e que contenha elementos suficientes para formar a convicção do julgador.*

*Recurso Voluntário Provido”*

A decisão foi assim resumida:

*“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, DAR provimento ao recurso para reconhecer a área de reserva legal com dimensão de 8.296,5 ha nos exercícios de 2003, 2004 e 2005 e reduzir o VTN para R\$ 127,42/ha, R\$ 125,29/ha e R\$ 101,12/ha nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.”*

No voto vencedor do julgado está assim registrado:

*“No mérito, no que se refere à **área de reserva legal** importa dizer que a glosa se deu tão-somente em razão da intempestividade na apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), fls. 31, enviado via internet em 28/08/2007, sendo certo que a área de reserva legal, com dimensão de 8.296,5 ha, foi averbada no registro de imóveis competente em 29/05/2001, fls. 32/33.”*

O processo foi enviado à PGFN em 10/07/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 213) e, em 12/07/2013, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 214 a 230 (Despacho de Encaminhamento de fls. 231), suscitando as seguintes matérias:

**- necessidade de tempestividade do ADA - Ato Declaratório Ambiental, para exclusão da ARL – Área de Reserva Legal da tributação do ITR nos exercícios de 2003, 2004 e 2005;**

**- revisão do VTN - Valor da Terra Nua arbitrado com base no SIPT - Sistema Integrado de Preços de Terras.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, admitindo-se a rediscussão apenas da primeira matéria - **necessidade de tempestividade do ADA - Ato Declaratório Ambiental, para exclusão da ARL - Área de Reserva Legal da tributação do ITR nos exercícios de 2003, 2004 e 2005** - conforme despacho de 21/03/2014 (fls. 233 a 237), o que foi confirmado pelo despacho de reexame de fls. 238/239.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional alega, em síntese, relativamente à matéria que teve seguimento:

- a Lei nº 9.393/96 prevê a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal da incidência do ITR no art. 10, inciso II;

- o primeiro ponto que se deve destacar, no tocante às áreas de preservação permanente e reserva legal, é que o citado dispositivo legal trata de concessão de benefício fiscal, razão pela qual deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN);

- assim, para efeito da exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente da área como tal, apresentando o ADA respectivo ou protocolizando requerimento de ADA perante o IBAMA ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração;

- a exigência do ADA encontra-se consagrada na Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-0, § 1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000, já em vigor para o ITR dos exercícios de 2003, 2004 e 2005;

- esse diploma reiterou os termos da Instrução Normativa nº 43/97 e atos posteriores, no que concerne ao meio de prova disponibilizado aos contribuintes para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, com vista à redução da incidência do ITR;

- assim, a obrigatoriedade de apresentação do ADA ou do protocolo de requerimento para sua emissão é exigência que sempre decorreu da legislação tributária e, atualmente, encontra previsão expressa no art. 17-0, § 1º, da Lei nº 6.938/81, em vigor a partir de 27/12/2000;

- noutro passo, antes do advento da Lei nº 10.165/2000, que alterou a redação do mencionado dispositivo legal, cumpre aduzir a existência de instruções normativas editadas pelo órgão fazendário;

- para efeito de apuração do ITR, cabe observar o disposto no art. 10, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 43/97, com redação dada pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 67, de 1º/09/1997, que estabelece que essas áreas serão reconhecidas mediante Ato Declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio.

- nos termos do inciso II desse mesmo parágrafo, o contribuinte terá o prazo de seis meses, contados da data da entrega da declaração do ITR, para protocolizar requerimento do Ato Declaratório, ficando determinado no inciso III, a realização do lançamento suplementar, quando o contribuinte não requerer esse documento, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA;

- os artigos 17 da IN/SRF nº 73/2000 e da IN/ SRF nº 60/2001, bem como o § 3º do art. 9º da IN/SRF nº 256/2002, ratificaram tal obrigação;

- de fato, a Instrução Normativa SRF nº 60, de 06/06/2001, e a IN/SRF nº 256, de 11/12/2002, que a sucedeu - normas complementares da legislação tributária - consolidaram a exigência de lei;

- o Decreto nº 4.382, de 2002, por sua vez, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR (Regulamento do ITR), e consolidou toda a base legal deste tributo que se encontrava em vigência à data de sua edição em um único instrumento — inclusive a Medida Provisória nº 2.166-67/2001;

- a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que tem a competência regimental de interpretar a legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal, editou a Solução de Consulta Interna nº 12, de 21/05/2003, que ratifica o entendimento acima exposto, sendo oportuna a transcrição do trecho final do citado ato:

*"3.1. Diante do exposto, conclui-se que, para fins de exclusão das áreas não tributáveis da incidência do ITR, o sujeito passivo deverá, cumulativamente:*

*a) atender a todas as condições exigidas para a caracterização de cada área declarada como não tributável; e*

*b) informar, obrigatoriamente, as áreas mencionadas no item "a" em ADA, protocolado no Ibama no prazo de seis meses, contado a partir do termino do período de entrega da declaração, obrigatoriedade esta que foi imposta desde o exercício de 1997, com base na Instrução Normativa SRF nº 43/97, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 67/97, ambas de 1997; na Instrução Normativa SRF nº 73/00, de 2000, e a partir do exercício de 2001, com base na Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, e Instruções Normativas SRF nº 60, de 2001, e nº 256, de 2002.*

*3.2. Portanto, respondendo às questões formuladas na Consulta Interna:*

*a) a falta de ADA, protocolado no Ibama, implica o não reconhecimento pela SRF das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada;*

b) a SRF deve exigir toda a documentação comprobatória das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada, inclusive o ADA protocolado tempestivamente no Ibama, sendo que este não substitui os demais documentos exigíveis;

c) além de todos os demais documentos comprobatórios das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada, deverá ser apresentada pelo contribuinte cópia do ADA entregue ao Ibama, não sendo suficiente a apresentação do protocolo de entrega, sendo que, na hipótese de descumprimento de tais exigências, ou se, após vistoria realizada pelo Ibama, seus técnicos verificarem que os dados constantes no Ato não coincidem com os efetivamente levantados e, por consequência, lavrarem, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, deverá ser apurado o ITR efetivamente devido e efetuado, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis."

- nos termos da legislação retro, o contribuinte teria o prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA;

- por outro lado, é inteiramente equivocado o entendimento, no sentido de que não existe mais a exigência de prazo para apresentação de ADA, em virtude do disposto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, incluído pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/2001, pelas razões expostas a seguir;

- referido dispositivo legal assim dispõe:

*"§ 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 a 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."*

- de acordo com o texto legal, o que não é exigido do declarante é a *prévia* comprovação das informações prestadas mas instado pela Fiscalização a apresentar documento obrigatório, nos termos do art. 17-O, da Lei nº 6.938/81, o sujeito passivo não poderia se furtar a cumprir o que lhe era solicitado;

- segundo os princípios elementares de hermenêutica jurídica, não se deve presumir que o legislador utilizou expressões inúteis ou desnecessárias;

- há que se delimitar os contornos do dispositivo "*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*" (art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96);

- a expressão “prévia”, de fato faz referência a algum evento fenomenológico, cuja ocorrência terá lugar no mundo dos fatos;

- a literalidade do texto dispensa maiores comentários: o que não é exigido do declarante é a *prévia* comprovação das informações prestadas, assim o contribuinte preenche os dados relativos às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, apura e recolhe o imposto devido, e apresenta a sua DITR, sem que lhe seja exigida qualquer comprovação *naquele momento*;

- no entanto, caso solicitado pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte deverá apresentar as provas das situações utilizadas para dispensar o pagamento do tributo;

- a esse respeito, cabe trazer à colação alguns excertos do voto vencedor proferido no acórdão nº 302.39.240, de lavra da Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim, que pontua a correta interpretação da expressão “não está sujeita à prévia comprovação”, contida no dispositivo alhures transcrito, *verbis*:

**“Não estar sujeito à comprovação prévia” significa, textualmente, não precisar juntar, à declaração, os comprovantes pertinentes.**

*Contudo, se chamado pela Fiscalização para comprová-las, os documentos a serem apresentados devem estar em consonância com a legislação de regência, ou seja, as áreas de preservação permanente devem estar comprovadas pelos documentos pertinentes e as áreas de Reserva Legal devem estar averbadas, à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no Registro de Imóveis competente, em data anterior à da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.*

*Em outras palavras, o sujeito passivo pode apresentar a comprovação dos dados que informou em sua DIAC/DIAT a qualquer tempo dentro do processo, mas **este “documento probatório” deve se referir à data de ocorrência do fato gerador.**” [destacou-se]*

- no caso concreto, embora regularmente intimado para tanto, o contribuinte não apresentou ADA ou o seu requerimento, protocolados tempestivamente, junto IBAMA, não atendendo, portanto, às exigências da legislação do ITR, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização das áreas de preservação permanente e reserva legal;

- registre-se que havendo lei, estabelecendo de forma expressa, a obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de reconhecimento do direito à isenção em relação às áreas de preservação permanente e utilização limitada/reserva legal não pode o julgador administrativo, apenas com base na verdade material e sem qualquer outro fundamento, desconsiderar dispositivo expresso de lei (em especial, o art. 17-O, da Lei nº 6.938/81) e normas regulamentares expedidas em conformidade com seu substrato de validade pela autoridade competente (Instruções Normativas da SRF);

- entender-se o processo administrativo fiscal dessa forma significaria subverter o princípio da legalidade em favor das disposições e caprichos dos contribuintes. Ainda mais, constituiria precedente para, também, em nome da verdade material, admitir-se outras permissividades, tais como a utilização de provas ilícitas no âmbito processual tributário, ao arrepio da lei;

- novamente frise-se: ainda que a aplicação do princípio da verdade material tivesse lugar no presente feito, o que se considera apenas para fins de debate, deve-se assentar que sua aplicação não é absoluta, de modo que não se presta a afastar a aplicação de dispositivo legal, válido e vigente;

- além do mais, o princípio da verdade material estriba-se no princípio da legalidade, e por ele, portanto, deve ser limitado, logo, eventual aplicação do princípio da verdade material não pode ocorrer ao alvedrio da legislação, em seu detrimento, derogando suas disposições, tampouco se afastar de sua teleologia;

- demais disto, a previsão do art. 37, *caput*, da Constituição de 1988, submete a Administração ao princípio da legalidade (cita doutrina de Luciano Amaro);

- dessa forma, no âmbito do Direito Tributário, no qual o administrador e os cidadãos estão adstritos inarredavelmente ao princípio da legalidade, ainda que sob formas diversas, e na qual ressaí de maneira invidiosa a natureza pública e indisponível do crédito tributário, não se admite que o princípio da verdade material possa ser entendido de forma dissociada daquele, sem reservas ou cautelas diante do caso concreto;

- repise-se que tal posicionamento acarretaria funestos efeitos, de forma a trazer como consequência inarredável verdadeira insegurança jurídica quanto à aplicação das leis;

- registre-se, por fim, que este é o entendimento firmado pela 3ª Turma da CSRF/03-05.940, no sentido de que a exigência da apresentação tempestiva do ADA como condição para o gozo da redução do ITR no caso de área de preservação permanente e reserva legal teve vigência a partir do exercício de 2001, inclusive este, em vista de ter sido instituída pelo art. 17-O da Lei 6.938/81, redação do art.1º da Lei 10.165/2000;

- portanto, diante de todas as razões acima colacionadas e do entendimento sufragado pelos paradigmas e demais acórdãos citados, a decisão recorrida deve ser reformada, para que prevaleça o entendimento ora firmado.

Ao final, a Fazenda Nacional pede seja conhecido e provido o recurso, reformando-se a decisão recorrida.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e dos despachos que lhe deram seguimento parcial em 04/11/2014 (AR de fls. 250), o Contribuinte ofereceu, em 18/11/2014, as Contra-Razões de fls. 253 a 257, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- o recurso não pode ser conhecido, uma vez que é exigida a indicação de dois acórdãos divergentes;

- embora tenham sido indicados dois paradigmas, o de nº 101-00.442 não caracteriza divergência, já que, relativamente à ARL - área de Reserva Legal, o entendimento é no sentido de que a averbação no registro de imóveis é ato constitutivo, portanto após a sua prática dita área pode ser excluída da tributação; nesse paradigma o ADA somente é exigido para a APP - área de Preservação Permanente;

- as decisões do STJ e jurisprudência do CARF são no sentido do acórdão recorrido.

Ao final, o Contribuinte pede o não conhecimento do recurso e, caso assim não se entenda, a manutenção da decisão recorrida.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Trata-se de exigência do ITR - Imposto Territorial Rural dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, tendo em vista glosa da ARL - Área de Reserva Legal e arbitramento do VTN - Valor da Terra Nua. No acórdão recorrido deu-se provimento ao Recurso Voluntário.

Embora no Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional tenham sido suscitadas as duas matérias que integraram o julgado, somente foi dado seguimento a uma delas - **necessidade de tempestividade do ADA-Ato Declaratório Ambiental, para exclusão da ARL-Área de Reserva Legal da tributação do ITR nos exercícios de 2003, 2004 e 2005.**

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte pede o não conhecimento do recurso, alegando que seriam exigíveis dois paradigmas para a comprovação da divergência, e que embora no presente caso tenham sido indicados dois julgados, um deles não caracterizou o dissídio interpretativo.

Em face de tal alegação, cabe esclarecer que, conforme o art. 67, § 6º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (art. 67, § 4º, do RICARF anterior), a divergência pode ser demonstrada mediante a indicação de **até dois paradigmas por matéria**. Assim, ainda que se confirmasse ser inservível um dos paradigmas, nenhum óbice foi trazido quanto ao segundo, de sorte que o apelo deve ser conhecido.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e passo a analisar-lhe o mérito.

Sobre a matéria que teve seguimento, o acórdão recorrido assim se manifestou:

*"No mérito, no que se refere à área de reserva legal importa dizer que a glosa se deu tão-somente em razão da intempestividade na apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), fls. 31, enviado via internet em 28/08/2007, sendo certo que a área de reserva legal, com dimensão de 8.296,5 ha, foi averbada no registro de imóveis competente em 29/05/2001, fls. 32/33."*

Assim, resta claro que a motivação da glosa da ARL - Área de Reserva Legal foi a intempestividade do ADA - Ato Declaratório Ambiental. Da mesma forma, a Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, aborda tão-somente a intempestividade do ADA como elemento impeditivo à exclusão da citada área ambiental da tributação do ITR.



Processo nº 10183.006124/2007-36  
Acórdão n.º **9202-004.388**

**CSRF-T2**  
Fl. 266

---

Nesse passo, filio-me ao posicionamento adotado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a averbação da ARL à margem do registro do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador (fls. 32), supre a necessidade de apresentação do ADA.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

Maria Helena Cotta Cardozo