



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13161.721152/2015-33
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-009.558 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA SANTA OTÍLIA AGRO-PECUÁRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. ATENDIMENTO DOS PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado o dissídio jurisprudencial, tendo em vista a similitude fática entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, o recurso especial deve ser conhecido.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL/COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL AUSÊNCIA. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DA ÁREA POR MEIO DE LAUDO TÉCNICO.

É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à não incidência do ITR em relação às áreas de preservação permanente cuja existência foi comprovada por meio de laudo técnico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, e 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho o (relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento (fls. 4/8) lavrada contra Fazenda Santa Otília Agro-Pecuária Ltda, referente a Imposto Territorial Rural do exercício de 2011 em decorrência da não comprovação, por parte do contribuinte, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, do Valor da Terra Nua - VTN declarado.

Foi efetuado o arbitramento considerando o valor obtido no Sistema de Preços de Terra - SIPT e o valor total da terra nua foi calculado multiplicando-se esse VTN/ha arbitrado pela área total do imóvel.

Pelo Acórdão 03-077.237, da 1ª Turma da DRJ/BSB (fls. 301/319), a impugnação foi considerada procedente em parte, para alterar a área total do imóvel e acatar a área de pastagens requerida, com base em rebanho comprovado, e o Valor da Terra Nua (VTN), de acordo como informado no Laudo de Avaliação apresentado pelo Contribuinte. De tal decisão houve recurso de ofício.

O contribuinte também apresentou recurso voluntário contra a parte remanescente do lançamento.

Em sessão plenária de 05/11/2019, foram julgados os Recursos de Ofício e Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2202-005.673 (fls. 352/366), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2011

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.

Cabe reduzir a área total apurada, de modo a adequar a exigência à realidade dos fatos, reconhecendo a duplicidade de declaração de parte da área do imóvel em outra DITR, que também foi objeto de lançamento.

DA ÁREA DE PASTAGEM.

Com base no rebanho comprovado, cabe acatar a área de pastagens requerida, para efeito de apuração do Grau de Utilização do imóvel.

DO VALOR DA TERRA NUA.

Cabe rever o VTN arbitrado pela fiscalização, quando apresentado Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotado no CREA, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel rural avaliado, a preço do ano abrangido pela ação fiscal.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO ANTES DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DISPENSA DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. SUMULA CARF Nº 122. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA), para efeito de exclusão da área de reserva legal da base de cálculo do ITR.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO POR DOCUMENTO OFICIAL QUE ATENDA A MESMA FINALIDADE.

Para efeito de exclusão da área de preservação permanente na apuração da base de cálculo do ITR, além de preencher os requisitos legais estabelecidos pelo Código Florestal, o contribuinte, obrigatoriamente, deveria protocolar o Ato Declaratório Ambiental - ADA junto ao IBAMA no prazo regulamentar após a entrega da DITR.

Entretanto, essa obrigação pode ser substituída por outro documento que atenda à finalidade de informar ao órgão ambiental da existência da área. No caso, não foram apresentados outros documentos de órgão ambiental oficial.

AREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS.

Para fins de exclusão da tributação do imposto, as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração deverão estar comprovadas por meio de ADA.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; acordam ainda, por voto de qualidade, e dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a existência de área de reserva legal de 367,6 ha, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto (relator), que deu provimento ao recurso, e os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonam Rocha de Medeiros, que deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles.

O Contribuinte foi intimado do resultado do julgamento em 25/03/2020 (fl. 376) e, em 08/04/2020 (fl. 378), apresentou Recurso Especial (fls. 380/389), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental**

(ADA) para o reconhecimento de área de floresta nativa; e b) desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente (APP), que teve seguimento negado pelo despacho de fls. 411/416.

Cientificado da decisão que negou seguimento ao seu apelo em 26/08/2020 (fl.423), o Sujeito Passivo, em 28/08/2020 (fl. 425), interpôs agravo (fls. 426/429) contra o não seguimento da matéria **b) desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente (APP)**.

Pelo despacho de 01/10/2020 (fls. 434/437), o agravo foi acolhido e determinado o seguimento do Recurso Especial relativamente à matéria referida no item “b”.

Na sequência, transcreve-se a ementa do Acórdão n.º 2401-007.530, apresentado como paradigma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

DO CONDOMÍNIO. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE.

A titularidade de parte ideal de imóvel caracteriza a copropriedade em um condomínio e, legalmente, a responsabilidade do recolhimento do crédito tributário lançado sobre bem condominial, pelo princípio da solidariedade, cabe a qualquer um de seus condôminos, sem comportar benefício de ordem.

IMÓVEL POSSUÍDO EM CONDOMÍNIO PRO INDIVISO. BEM COMUM PERTENCENTE AOS CONDÔMINOS. SOLIDARIEDADE.

A propriedade de condomínio pro indiviso, bem como pertencente aos condôminos, implica que tais pessoas têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto lançado, sendo solidariamente obrigadas no tocante ao imposto lançado, não havendo, ainda, benefício de ordem, na forma do art. 124, I e parágrafo único, do CTN. Dessa forma, o fisco pode exigir toda a obrigação de um dos condôminos, cabendo ao autuado o direito civil de regresso em favor do outro condômino que não constou do auto de infração.

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel rural à época do fato gerador. A transferência da propriedade imóvel dá-se com o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei n.º 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto n.º 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente e reserva legal, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios, notoriamente laudo

técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO INTEMPESTIVA.

O ato de averbação tempestivo é requisito formal constitutivo da existência da área de reserva legal. Mantém-se a glosa da área de reserva legal quando não averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel ou em data posterior à ocorrência do fato gerador do imposto.

Razões apresentadas pelo contribuinte

A contribuinte alega, em síntese, o que se segue:

- O acórdão recorrido n.º 2202-005.673, ao atribuir provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, houve por bem acolher a tese da necessária apresentação do ADA para a configuração da área de floresta nativa e de preservação permanente.
- A controvérsia a ser abordada cinge-se ao entendimento manifestado no julgado de que “o contribuinte deveria, obrigatoriamente, apresentar o ADA ao IBAMA dentro do prazo normativo, nos termos do parágrafo 1º, art. 17-O, da Lei n.º 6.938 de 31 de agosto de 1981 (com a redação dada pela Lei n.º 10.165 de 27/12/2000)”
- O acórdão recorrido não acatou a exclusão da área de preservação permanente e as cobertas por floresta nativa para a apuração da base de cálculo do ITR, pelo fato de não ter sido comprovado tempestivamente por meio de ADA.
- No acórdão paradigma, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, considerou-se que o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.
- Nessa linha de interpretação o acórdão paradigma, ao contrário da decisão recorrida, entendeu que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas, o que foi feito através da apresentação do laudo de fls. 214/283, cujo conteúdo foi acolhido – em parte – pela DRJ de origem e, portanto, aceito como prova.
- Não bastasse, ao contrário da decisão recorrida, que entendeu imprescindível a apresentação de ADA, a medida provisória n.º 2166-67, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo da Lei n.º 9.393/96, dispensa o contribuinte da comprovação prévia de isenção de ITR, no que se refere às áreas de proteção permanente e as impróprias para a exploração que por ventura existente na propriedade, sujeitando-o ao pagamento do imposto

devido, acrescido de juros e multa, no caso de comprovada falsidade de sua declaração, hipótese em que responderá ainda pelas demais sanções cabíveis.

- Importante ainda destacar que o referido laudo técnico carreado aos autos traz todas as informações e provas quanto as áreas de preservação permanente, de florestas nativas e de reserva legal. Portanto, em observância ao princípio da verdade real há de ser afastadas as referidas áreas da incidência do ITR.
- A floresta nativa de 175,0 ha e a área de preservação permanente de 52,7 ha devem ser excluídas da tributação pelo ITR, independentemente da apresentação do ADA ao IBAMA.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para ciência do Recurso Especial apresentado pelo contribuinte e do despacho em agravo que lhe deu parcial seguimento em 08/10/2020 (fls. 438) e, em 15/10/2020 (fl. 447), foram apresentadas contrarrazões (fls. 439/446), com os argumentos a seguir expostos:

- O contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.
- Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.
- Resta patente, portanto, a diversidade dos quadros fáticos discutidos nas decisões cotejados, bem como a falha na demonstração de similitude fática por parte da recorrente.
- Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento.
- No mérito, não merece prosperar a pretensão do recorrente.
- Da análise das alegações e da documentação apresentadas pelo contribuinte, com a finalidade de justificar as áreas de reserva legal e de preservação permanente, confirma-se o não cumprimento da exigência da apresentação tempestiva de ADA perante o IBAMA ou órgão conveniado, relativamente ao ITR do exercício de 2011.
- O direito ao benefício legal deve estar documentalmente comprovado. E o ADA, apresentado tempestivamente, é o documento exigido para tal fim.

- Na mesma linha de raciocínio, ainda que se alegasse existência de orientação da PGFN no sentido de ser desnecessária apresentação do ADA, em relação à APP, para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei n.º 12.651/2012 (novo Código Florestal), constante do Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016, ainda assim não mereceria reforma o acórdão recorrido.
- No caso, não há nenhum elemento com proximidade temporal, em especial produzido antes do início da ação fiscal, que possa demonstrar, de maneira idônea, as condições em que se encontrava a área questionada à época do fato gerador. Não há nenhum elemento apto a comprovar as alegações do recorrente.
- Convém destacar que o próprio contribuinte nada declarou, na DITR do exercício, a título de áreas de preservação permanente.
- Pugna a Fazenda Nacional para que seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.
- Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se, no ponto em que questionado pelo autuado ora recorrente, o acórdão proferido pela Turma *a qua* por seus próprios e jurídicos fundamentos, bem como com fundamento nas razões expendidas acima

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se à necessidade, ou não, de apresentação de ADA para o reconhecimento de APP, para fins de isenção do ITR.

A Fazenda Nacional insurge-se contra o conhecimento do apelo ao argumento de que não teria sido demonstrada a divergência, tendo em vista que a decisão apresentada como paradigma, Acórdão n.º 2401-007.530, retrataria contexto fático diverso daquele delineado julgado que se pretende reformar. Argumenta-se ainda que o entendimento da decisão recorrida, bem como do paradigma, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos e que não haveria divergência de teses jurídicas.

Convém ressaltar que, de conformidade com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, o Recurso Especial é cabível nos casos em que, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo.

Nesse passo, tem-se que, no que diz respeito à matéria em debate, o acórdão recorrido é no sentido de que, em se tratando de APP, sua exclusão da apuração da base de cálculo do ITR depende não somente do preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei, mas também do protocolo de ADA junto ao IBAMA ou outros documentos emitidos por órgão oficial ambiental, antes do exercício fiscalizado. Vejamos:

Todavia, para efeito de exclusão da área de preservação permanente na apuração da base de cálculo do ITR, além de preencher os requisitos legais estabelecidos na Lei n.º 4.771/65, o contribuinte deveria, obrigatoriamente, apresentar o ADA ao IBAMA dentro do prazo normativo, nos termos do parágrafo 1º, art. 17-O, da Lei n.º 6.938 de 31 de agosto de 1981 (com redação dada pela Lei n.º 10.165 de 27/12/2000).

[...]

Esclareço que o ADA não seria o único documento que comprovaria a existência da área de preservação permanente, **podendo ser apresentado outros documentos emitidos por órgão oficial ambiental, antes do exercício fiscalizado**, tais como: Laudo Técnico de Vistoria do Ibama e declaração expedida pelo Instituto Estadual Florestal.

No paradigma, de modo diverso, em que também se discutia os meios necessários de comprovação de existência de APP para fins de sua exclusão da base de apuração do ITR, a Turma Julgadora entendeu pela desnecessidade de requerimento de ADA ou outro documento emitido por órgão ambiental competente, indicando a possibilidade de sua comprovação por outros meios que fizessem prova de sua inequívoca existência e da precisa indicação de sua área. Confira-se:

Nessa senda, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN n.º 502/2016).

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

[...]

Ante o exposto, voto por, tão somente, acatar a Área de Preservação Permanente de 2.325,6 ha, para fins de exclusão do cálculo do ITR, por estar lastreada em prova documental hábil e por entender pela desnecessidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA), nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Em relação à Área de Preservação Permanente, não cabe o seu reconhecimento, eis que não restara comprovado a averbação da referida área às margens da matrícula do imóvel, antes do fato gerador. (Grifou-se)

Constata-se, assim, a divergência jurisprudencial tendo em vista que, em face de situações fáticas semelhante, os colegiados recorrido e paradigmático exararam entendimento em sentidos diametralmente diversos, cabendo acrescentar que o Recorrente demonstrou adequadamente o dissenso interpretativo.

Em vista disso, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e passo a analisá-lo o mérito.

Mérito

Como visto no relatório, tem-se Notificação de Lançamento de ITR lavrada contra Fazenda Santa Otília Agro-Pecuária Ltda, exercício de 2011, pela não comprovação, por parte do contribuinte, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, do Valor da Terra Nua - VTN declarado.

O Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir a Área de Reserva Legal – ARL da exigência do ITR, eis que devidamente averbada às margens da matrícula do imóvel. Contudo, foi mantida a tributação sobre a APP e a área de floresta nativa. Cabe ressaltar que, somente se admitiu para rediscussão por esta instância especial a questão relacionada à necessidade, ou não, de ADA para exclusão de APP da base de apuração do imposto.

Em se tratando das áreas que podem ser excluídas da tributação pelo imposto, o § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 estabelece:

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:

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 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei nº 12.844, de 2013);

- 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;(Redação dada pela Lei nº 12.651, de 2012).
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Grifou-se)

No caso, o colegiado *a quo* entendeu por manter a tributação da APP em razão de o Contribuinte não haver apresentado o ADA compreendendo área.

Por outro lado, cabe esclarecer que não foram informadas quaisquer áreas que, por previsão legal, poderiam ser excluídas da base de tributação, quando da apresentação da DITR/2011, consoante se pode observar do quadro extraído da Notificação de Lançamento, denominado “Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural (ha)”, de fl. 7.

Veja-se que questões relacionadas a áreas não tributáveis não têm nenhuma relação com o lançamento e, conseqüentemente, não seriam objeto de litígio, porém, ante a documentação apresentada pelo contribuinte em sua impugnação, com a alegação de erro de fato no preenchimento da DITR/2011, a DRJ, em observância ao princípio da verdade material, efetuou a análise da documentação apresentada e excluiu parte dos valores lançados.

A despeito da não apresentação de ADA, o Sujeito Passivo sustenta que laudo técnico elaborado por engenheiro bastaria para comprovação da existência de APP.

Nada obstante, a partir do exercício 2001, com a inclusão do art. 17-O na Lei nº 6.938/1981, para se beneficiar das isenções previstas no § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, faz-se necessário, via de regra, a informação tempestiva das áreas respectivas ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) por meio do ADA, nos prazos definidos na legislação. Vejamos o teor do dispositivo:

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 utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.** (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000) (Grifou-se)

[...]

Segundo já se esclareceu, não foram especificadas na DITR/2011 áreas suscetíveis de exclusão da área tributável, em particular “áreas ambientais de preservação permanente”, fato

evidenciado no quadro “Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural (ha)”, já mencionado. Ainda assim, à luz dos normativos acima referenciados, na decisão de primeira instância administrativa foi realizado um minucioso exame acerca da postulação dessas áreas (requeridas somente na fase contenciosa), com fundamento em Laudo Técnico apresentado pelo contribuinte.

Convém reiterar que, conquanto inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei n.º 10.165/2000, e a respectiva alteração do § 1º do art. 17-O da Lei n.º 6.938/1981, o gozo benefício fiscal ficou condicionado à entrega dessa declaração.

Aperceba-se que, como o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador do tributo (art. 144 do CTN) e, no que tange ao ITR, esta foi fixado em 1º de janeiro de cada ano (art. 1º da Lei n.º 9.393, de 1996), resta claro que a fruição do benefício está condicionada à preservação da APP, na referida data.

Nessa perspectiva, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, utilizando-se da prerrogativa de regulamentar a forma e os prazos para cumprimento de obrigações acessórias consubstanciada na entrega do ADA, especificou para tanto o prazo de seis meses após a data de entrega da DITR.

Sem embargo, a jurisprudência consolidada no âmbito desse Conselho é no sentido de aceitar o ADA protocolado antes do início da ação fiscal, em respeito à espontaneidade do Contribuinte. Senão vejamos decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

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 a apresentação de Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, **é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal.** No caso em questão o ADA foi apresentado em 21/12/2007, assim, após o início da ação fiscal, ocorrido em 04/10/2007. Destarte, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR. (Acórdão n.º 9202-005.679, de 27/07/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

(...)

APP ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. GLOSA. ADA ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO.

Cabível o acolhimento de Área Preservação Permanente **cujo ADA foi protocolado antes do início da ação fiscal.**

(...).

(Acórdão n.º 9202-005.606, de 29/06/2017) (Grifou-se)

No caso concreto, a despeito do disposto no art. 17-O da Lei n.º 6.938/1981, que condiciona a exclusão da APP à apresentação de ADA com informações a seu respeito, e da jurisprudência pacífica no âmbito deste Conselho quanto à necessidade de que, para o fim de gozo do benefício fiscal, o Ato Declaratório tenha sido protocolado no órgão ambiental competente até o início da ação fiscal, não se tem notícias sobre a existência de tal documento.

No apelo recursal o contribuinte assevera que o § 7º art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, com as alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 2.166-67/ 2001, teria dispensado qualquer comprovação prévia para fins de sua exclusão de áreas ambientais, como APP e ARL, da tributação pelo ITR.

Entretanto, dito dispositivo legal não teve tal escopo, visando tão-somente sedimentar a alteração da modalidade de lançamento anterior do ITR (por declaração, conforme a Lei n.º 8.847/1994) para lançamento por homologação. Assim, a dispensa de comprovação prévia nada tem a ver com dispensa de ADA ou de averbação, e sim com a sistemática de lançamento, igualando-o à modalidade dos demais tributos administrados pela Receita Federal.

Em virtude das considerações encimadas, e tendo em vista a não apresentação de ADA, o lançamento remanescente deve prevalecer.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, negolhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho

Voto Vencedor

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Em que pese o entendimento externado pelo Conselheiro Relator, peço vênua, para dele discordar.

Como exposto, o mérito do recurso passa pela avaliação acerca de quais requisitos são necessários para que o contribuinte tenha direito a exclusão de áreas classificadas como de preservação permanente do cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, requisitos para aplicação da exoneração prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei n.º 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

(...)

Sabe-se que o ITR, previsto no art. 153, VI da Constituição Federal e no art. 29 do CTN, é imposto de apuração anual que possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana de município, em 1º de janeiro de cada ano.

Analisando as características da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei nº 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do ITR, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se 'compensar' aqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam também onerados com a incidência de um tributo.

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

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

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

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

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

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

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

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

§2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º

deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas. *(Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§9º A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário. *(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

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

§11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos. *(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

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

Em relação a Área de Preservação Permanente, salvo as hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 4.771/65 as quais requerem declaração do Poder Público para sua caracterização, nos demais casos estando área pleiteada localizada nos espaços selecionados pelo legislador, caracterizada estava - *pelo só efeito da lei*, sem necessidade de cumprimento de qualquer outro requisito - uma APP.

Em contrapartida, por força dos §§4º, 8º e 10 do art. 16 para caracterização de Área de Reserva Legal, além dos requisitos ecológicos, exigia-se que a área fosse devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel, averbação essa que poderia ser substituída por Termo de Ajustamento de Conduta nos casos em que o Contribuinte fosse apenas possuidor do bem.

Fazia-se necessária a realização desses esclarecimentos, pois as diferenças formais apontadas traz impactos diretos no estudo dos requisitos para aplicação da não incidência do ITR - especificamente acerca da necessidade de averbação prévia e apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao IBAMA.

Do requisito da averbação:

Considerando a redação da Lei nº 4.771/65 afirma-se que o ato de averbação em nada afeta a constituição de uma área de preservação permanente a qual existe e pode ser comprovada por qualquer meio capaz de demonstrar que aquele imóvel ou parte dele está localizado em áreas com a 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.

A própria Receita Federal do Brasil nos documentos "Perguntas e Respostas do ITR" manifestava expressamente no sentido de a legislação do ITR não exigir a averbação da área de preservação permanente no Cartório de Registro de Imóveis.

Por outro lado a necessidade de averbação das áreas de Reserva Legal é exigência prevista na própria Lei n.º 4.771/65, razão pela qual filio-me a corrente cujo entendimento é no sentido de ser a averbação requisito constitutivo da referida área.

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

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

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

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

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

Do Ato Declaratório Ambiental - ADA:

A discussão quanto a necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente e também Reserva Legal, é um pouco mais polêmica, isso porque trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF n.º 67/97. Nem a Lei n.º 9.393/96, nem a Lei n.º 4.771/65 exigiam o ADA para fins constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

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

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

(...)

2. De acordo com a jurisprudência do STJ, é prescindível a apresentação do ADA - Ato Declaratório Ambiental para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN nº 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei nº 9.393/96 e da Lei 4.771/65.

3. Na hipótese, discute-se a exigibilidade de tributo declarado em 1997, isto é, antes da entrada em vigor da Lei 10.165/00, que acrescentou o § 1º ao art. 17-O da Lei 6.938/81. Logo, é evidente que esse dispositivo não incide na espécie, assim como também não há necessidade de se examinar a aplicabilidade do art. 106, I, do CTN, em virtude da nova redação atribuída ao § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 pela MP nº 2.166-67/01.

4. Recurso especial não provido.

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

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

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

Em 29.01.2000 foi editada a Lei nº 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei nº 6.938/81, nesta oportunidade, por meio do §1º, o legislador expressamente previu que a utilização do ADA para efeito de redução do valor do ITR era opcional. Ocorre que tal previsão não produziu efeitos, pois antes mesmo da ocorrência de um novo fato gerador do ITR o referido artigo foi radicalmente modificado pela Lei nº 10.165, publicada em 27 de dezembro de 2000, a qual tornou o ADA instrumento obrigatório para fins de ITR:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É por essa razão que compartilho do entendimento de que o ADA não tem reflexos sobre a regra matriz de incidência do ITR, a ausência de documento informativo ou sua apresentação intempestiva não pode gerar como efeito a descon sideração 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.

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 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 vên ia para transcreve parte do parecer:

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

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

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis **e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR.** Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de

imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

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

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

PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016

Documento público.

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

(...)

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

(...)

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

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

Observamos, portanto, que a não incidência do ITR sobre as áreas classificadas como de preservação permanente não está condicionada à apresentação do ADA e sim a efetiva comprovação da sua existência, sendo que no presente caso a prova é representada pelo laudo técnico juntado às e-fls. 214/256, onde foi reconhecido pelo profissional competente a existência de 52,7000 há de APP.

Assim, diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

