



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10120.721398/2009-55  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9202-010.064 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 29 de outubro de 2021  
**Recorrente** ANTONIO JOSÉ GAZARINI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2006

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO.

Considerando a protocolização do ADA até o início da ação fiscal, não há que se falar em sua intempestividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a Área de Preservação Permanente de 200,5533 ha. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz Nome do Relator - Relator

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 Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 2402-007.806, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 6 de novembro de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 219 e seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

**DA ÁREA DE RESERVA LEGAL E RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL - RPPN**

As áreas de Reserva Legal e de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN, para fins de exclusão da tributação do ITR, devem estar averbadas à margem do registro imobiliário do imóvel, à época do respectivo fato gerador.

**ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. TRIBUTAÇÃO. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. INDISPENSABILIDADE.**

Para fins de exclusão da tributação de Área de Preservação Permanente (APP), é indispensável que tal área tenha sido informada ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA) apresentado tempestivamente.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 246 e seguintes, houve sua admissão por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 264 e seguintes para rediscutir a matéria **a) “a Área de Preservação Permanente pode ser comprovada por outros documentos que não o Ato Declaratório Ambiental”**.

Em seu **recurso, aduz o Sujeito passivo**, em síntese, que:

- a) ato Declaratório Ambiental é desnecessário para fins de exclusão do cálculo do ITR e que basta que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas;
- b) apresentação do ADA de forma tempestiva não pode ser requisito para a concessão da isenção prevista em lei;
- c) o ADA pode ser apresentado ao órgão de fiscalização ambiental até o início da ação fiscal;

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou Contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Assim, passo à análise acerca da área de preservação permanente.

Constam da Descrição dos fatos, os seguintes fundamentos:

**Complemento da Descrição dos Fatos:**

Em ação fiscal de revisão de Declaração do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural **DITR/2006** de n.º 01.56929.91, prestada pelo contribuinte à Secretaria Receita Federal do Brasil, em 20/09/2006 relativa à FAZENDA SÃO JORGE, NIRF 6.241.045-8, o sistema Informatizado da Receita Federal apontou que o sujeito passivo declarou como sendo o valor da terra nua do imóvel **R\$ 592.500,00 em 01 de janeiro de 2006, para uma área total de 1.149,9 hectares, onde se obtém um valor de terra nua declarado de R\$ 515,26 por hectare.**

Ante tal fato, foi emitido o Termo de Intimação n.º 01201/00046/2009, o qual foi recebido pelo contribuinte em 24/03/2009, solicitando documentação pertinente conforme previsto na legislação em vigor para comprovar os dados informados pelo sujeito passivo na DITR sob análise, em síntese: (...)

Em atendimento ao Termo de Intimação n.º 01201/00046/2009, o contribuinte apresentou documento datado de 15/06/2009 acompanhado de: -cópia autenticada da Carteira de Identidade e CPF do Sr. Antonio José Gazarini (01 folha); - **cópia Ato Declaratório Ambiental ADA de 2008, transmitido em 18/09/2008** (01 folha). -cópia do Termo de Intimação n.º 01201/00046/2009 (2 folhas); -Cópia da **Certidão emitida pelo Cartório de Registro de Imóveis de Caiapônia GO** do Imóvel NIRF 6.241.045-8, código do imóvel no INCRA 932043.006750-5 datado de 04/06/2009 (1 folha – frente verso); -cópia CCRI 2000/2001/2002 do imóvel Fazenda Caiapozinho, NIRF 9320430067505. -**Lauda Técnico de Vistoria para o ano de 2005 (3 folhas); -Lauda Técnico de Avaliação para o ano de 2005 (2 folhas); -Anotação de Responsabilidade Técnica - ART CREA-GO n.º 00012888 2009 076088 10 de 15/05/2009 finalidade: Laudo Técnico de Avaliação do Valor da Terra Nua**, na propriedade São Jorge no município de Caiapônia Goiás de propriedade do Sr. Antonio José Gazarini (1 folha); -Tabela de ITBI Prefeitura Municipal de Caiapônia Administração 2001/2004 (4 folhas);

-Mapa da fazenda CAIAPOZINHO Lugar denom. São Jorge , elaborado em 11/2003; - Laudo Técnico de Vistoria para o ano de 2006 (3 folhas); -Laudo Técnico de Avaliação para o ano de 2006 (2 folhas);-Anotação de Responsabilidade Técnica – ART CRER-GO n.º 00012888 2009 073053 10 de 15/05/2009 finalidade Vistoria para identificação de Área de Preservação Permanente na propriedade São Jorge no município de Caiapônia Goiás, de propriedade do Sr. Antonio José Gazarini (1 folha); - Anotação de Responsabilidade Técnica - ART CREA-GO n.º 00012888 2009 076094 10 de 15/05/2009 finalidade: Laudo Técnico de Avaliação do Valor da Terra Nua, na propriedade São Jorge no município de Caiapônia Goiás de propriedade do Sr. Antonio José Gazarini Referente a Declaração do ITR 2006(1 folha); -Tabela de ITBI Prefeitura Municipal de Caiapônia Administração 2001/2004 (4 . folhas);

-Mapa da fazenda CAIAPOZINHO Lugar denom. São Jorge , elaborado em 11/2003; Da análise da referida documentação constatamos que:

1- A área de reserva legal (229,99.68 hectares) e reserva legal extra propriedade (928,5152 hectares) foi **averbada no registro de imóveis, conforme Certidão de Registro de Imóveis apresentado pelo Cartório da Comarca de Caiapônia, em 04/06/2009;**

2- O Ato Declaratório Ambiental ADA **requerido junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis Ibama refere-se ao ano de 2008, requerido em 18/09/2008;**

**3- Para comprovar a área de preservação permanente declarada, apresentou Laudo Técnico de Vistoria datado 05/05/2009, onde menciona a juntada de Mapa da propriedade o qual está datado de novembro de 2003.**

4- Na DITR de 2005 e 2006 consta que o imóvel está situado no Município de Rio Verde e a documentação apresentada indica que o imóvel pertence ao Município de Caiapônia, foi lavrado o Termo de Constatação e de Re-intimação n.º 285/2009 apontando referida divergência e solicitando os esclarecimentos. Tendo o contribuinte apresentado documento afirmando: Conforme verificamos foi cometido um erro no preenchimento das DITR de 2005 e DITR 2006, já fizemos as devidas correções constando o município correto ficando Fazenda São Jorge município de Caiapônia distrito de Caiapônia Go .

#### **Da análise de toda documentação apresentada esclarecemos:**

1. Conforme dispositivos legais que disciplinam o assunto, para exclusão da área de reserva legal e preservação permanente da incidência do ITR é necessário que o contribuinte comprove cumulativamente que atende todas as condições legais exigidas para área declarada como não tributável, ou seja: (...).

##### **1.1. Da Reserva Legal:**

1.1.1- apresentação do Ato Declaratório Ambiental ADA, **protocolado junto ao IBAMA no prazo de seis, meses, contado a partir do término do período de entrega da declaração conforme disciplina Lei n.º 6.938, de 1981, art. 17-0, § 1 - , com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, art. 1.º; Decreto n.º 4.382/02- RITR/2002, arts. 10, II, § 3 1 incisos I e II; e, Instrução Normativa SRF n.º 256, de 2002 , arts. 9.º, § 3º; I e II.**

**1.1.2 - a averbação da referida área no registro de imóveis na data de ocorrência do fato gerador, no presente caso** (1º de janeiro de 2006). Decreto n.º 4.382/02- RITR/2002, art. 12, caput e § 1º, IN SRF n.º 256, de 2002, art. 11, § 1 - ; e,

1.1.3 - documento que comprove a localização da área de reserva legal, nos termos do § 4º do art. 16 da Lei 4.771/65, introduzido pela Medida Provisória 2001.

## **1.2. Da Preservação Permanente:**

**1.2.1- apresentação do Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolado junto ao IBAMA no prazo de seis, meses, contado a partir do término do período de entrega da declaração** conforme disciplina Lei n.º 6.938, de 1981, art. 17-0, § 1º, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, art. 1º; Decreto n.º 4.382/02- RITR/2002, arts. 10, II, § 3º, incisos I e II; e, Instrução Normativa SRF n.º 256, de 2002, arts. 9º, § 3º; I e II.

**1.2.2- apresentação Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo/florestal, com ART registrado no CRER, que comprovem as áreas de preservação permanente declaradas identificando o imóvel rural e detalhando a localização e dimensão nos termos das alíneas a até h do art. 2º da Lei 4.771 de 15/09/1965, localização do imóvel rural geo-referenciadas ao sistema geodésico brasileiro;**

e,

• **1.2.3- Certidão do órgão público competente, para área declarada como de preservação permanente (art. 3º da Lei 4.771/65) acompanhado do ato do poder público que a declarou.**

Assim, considerando os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, acima citados, e documentos apresentados pelo contribuinte conclui-se que:

a. o contribuinte não apresentou documentação necessária para comprovar a área declarada na DITR/2006 com sendo de reserva legal

b. não foi apresentada cumulativamente a documentação hábil e idônea para comprovação da área declarada de preservação permanente; e,

c. com relação ao município de localização do imóvel, restou comprovado erro no preenchimento da DITR/2006, devendo esta ser retificada para o município de Caiapônia/GO e o Valor da Terra Nua para R\$ 558,00 por hectare, conforme Laudo Técnico de Avaliação e demais documentos apresentado pelo contribuinte.

Em decorrência do acima exposto, foi lavrada a presente notificação glosando integralmente a área de Reserva Legal (791,8 hectares); a área de preservação permanente (260,6 hectares); e, corrigido o município de localização do imóvel para Caiapônia/GO e o Valor do VTN para R\$ 641.142,00 (R\$ 558,00 por hectare).

Assim, houve o aumento da área tributável, do valor do VTN, e alíquota aplicada no lançamento, apurando imposto suplementar conforme demonstrativo constante dos autos.

Assim, observa-se que a razão da glosa da APP declaradas na DITR/2006 deu-se por não ter sido feito o protocolo do ADA — Ato Declaratório Ambiental **até seis meses após a data prevista para a entrega da DITR.**

Pelo que **consta da notificação fiscal, o ADA foi requerido em 18/09/2008 e foi emitido o Termo de Intimação n.º 01201/00046/2009, o qual foi recebido pelo contribuinte em 24/03/2009.**

Nesse cenário, observa-se que a Ação fiscal teve início em 2009, conforme e o ADA foi apresentado em 2008, de modo que o **ADA foi protocolizado antes do início da ação fiscal.**

**Nota-se, que tal informação também consta do Acórdão de impugnação às fls. 158:**

Em se tratando do exercício de 2006, observado, o prazo previsto no art. 90 parágrafo 3º, inciso I, da IN/SRF n.º 256/2002, o Ato Declaratório Ambiental – ADA deveria ter sido protocolado junto ao IBAMA até **31 de março de 2007**, considerando-se o prazo de 6 (seis) meses, contado do prazo final fixado para entrega da DITR/2006 (até **29.09.2006**, de acordo com a IN/SRF n.º 0659, de 11.07.2006.

No presente caso, constata-se que o ADA - Exercício de 2008, doc. de fls. 17, contemplando uma área de preservação permanente de **200,5 ha** e uma área de reserva legal de **948,5 ha**, somente foi recepcionado pelo IBAMA, em **18 de setembro de 2008**, sendo, portanto, **intempestiva** a providência para justificar a exclusão das áreas ambientais nele informadas do ITR/2006. No caso, é de se ressaltar que as áreas constantes desse ADA, do exercício 2008, são diferentes das áreas declaradas no exercício de 2006.

Quanto à APP, adoto posição na qual o ADA é dispensável para a comprovação da APP, no mesmo sentido do Parecer PGFN/CRJ/N.º 1329/2016, emitido pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim, considerando o bem fundamentado voto da Conselheira Rita Elisa, no Acórdão 9202-007.217, proferido em 26 de setembro de 2018, utilizo-me dos fundamentos adotados, pois, atualmente, são convergentes com o meu posicionamento sobre a matéria:

No Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, os requisitos para aplicação da exoneração estão previstos 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 n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do imposto, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se 'compensar' aqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam ainda mais onerados pela incidência de um tributo.

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

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei n.º 4.771/65. Na parte que nos interessa, as características da Área de Preservação Permanente estavam descritas,

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 outro qualquer curso d'água, em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 5 (cinco) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura:

2 - igual à metade da largura dos cursos que meçam de 10 (dez) a 200 (duzentos) metros de distância entre as margens;

3 - de 100 (cem) metros para todos os cursos cuja largura seja superior a 200 (duzentos) metros.

1. de 30 (trinta) metros para os rios 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 meçam entre 50 (cinquenta) e 100 (cem) metros de largura;

4. de 150 (cento e cinquenta) metros para os cursos d'água que possuam entre 100 (cem) e 200 (duzentos) metros de largura; igual à distância entre as margens para os cursos d'água com largura superior a 200 (duzentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, mesmo nos chamados "olhos d'água", seja qual for a sua situação topográfica;

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;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, nos campos naturais ou artificiais, as florestas nativas e as vegetações campestres.

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

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

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

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

Da interpretação conjunta dos dispositivos citados, entendo que 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.

Ocorre que, em que pese a clareza da norma, a discussão quanto a necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente é polêmica, isso porque trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF nº 67/97. Nem a Lei nº 9.393/96, nem a Lei nº 4.771/65 exigiam o ADA para fins constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

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

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ISENÇÃO. EXIGÊNCIA CONTIDA NA IN SRF Nº 67/97. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. De acordo com a jurisprudência do STJ, é prescindível a apresentação do ADA - Ato Declaratório Ambiental para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente

quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN n.º 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei n.º 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 n.º 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 dependia de manifestação de órgão cuja atuação não se vinculava com o objetivo da norma - desoneração tributária.

Tal discussão assume um novo viés com a criação do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81.

Em 29.01.2000 foi editada a Lei n.º 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

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.

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.

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.

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 vênha para transcreve parte do parecer:

**a) Área de reserva legal e área de preservação permanente**

*\* Data da alteração da redação do resumo e da Observação 1, bem como da inclusão da Observação 2: 05/09/2016*

***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 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 n.º 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 n.º 9.393, de 1996. Lei n.º 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 n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000 - que deu nova redação ao art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 27 de dezembro de 2000 - e à Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 587.429/AL, senão vejamos:*

***- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp n.º 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 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.*

*(...)*

Contudo, cabe ressaltar que parte do Colegiado entende que que o fato de o ADA ter sido apresentado antes do início da ação fiscal implica o reconhecimento da área não tributável, razão pela qual votaram pelas conclusões.

**Assim, a área da APP de 200ha, 55ca e 33ca deve ser restabelecida, de acordo com o Laudo de fls. 35 (do PDF).**

**Diante do exposto, voto em conhecer do recurso quanto à área de preservação permanente e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para restabelecer a APP 200ha, 55ca e 33ca.**

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.