



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



**Processo nº** 10183.003579/2005-38  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.242 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 18 de novembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AGROPECUARIA TAMAKAVY LTDA

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

Exercício: 2001

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL/COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL INTEMPESTIVO. 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 sobre área de preservação permanente cuja existência foi comprovada por 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, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa de 1.498,30 ha, a título de Área de Preservação Permanente (APP), vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento integral. 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)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança de ITR, em função da glosa **integral** das áreas declaradas Área de Preservação Permanente (2.000,0 ha), de Utilização Limitada (20.000,0 ha) e de pastagens (17.300,0 ha).

O relatório encontra-se à fl. 8.

Impugnado o lançamento, a DRJ em Campo Grande/MS julgou-o procedente em parte às fls. 120/129.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 136/144.

Por sua vez, a 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso por meio do acórdão 301-034.777, de **15.10.2008**.

Foram apresentados Embargos Inominados pelo conselheiro relator, suscitando inconsistência entre a conclusão do voto condutor do acórdão e o registro da decisão do colegiado, o quais foram acolhidos pelo então presidente da 2ª Seção, para fins de nova distribuição e inclusão em pauta.

Assim feito, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara - por meio do acórdão 2401-005.436 de fls. 179/685 - conheceu e acolheu os embargos para que o dispositivo do acórdão embargado passasse a constar "*Acordam os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator*".

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 186/201, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para reformar o acórdão recorrido quanto às matérias recorridas, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade, mantendo-se a glosa referente às áreas indicadas como de preservação permanente e reserva legal, devido a não informação de tal área ao IBAMA em razão da ausência de requerimento tempestivo de ADA.

Em 18/10/18 - às fls. 204/212 - foi dado seguimento parcial ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria "**obrigatoriedade de apresentação do ADA Tempestivo para fins de isenção APP**". Não foi dado seguimento à matéria "**Obrigatoriedade de apresentação do ADA tempestivo para fins de isenção ARL**".

Intimado do julgamento do Recurso Voluntário, assim como do recurso interposto pela União em 31/10/19 (fls. 224) o autuado quedara-se inerte.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-009.242 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 10183.003579/2005-38

## Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 22/5/18 para ciência do acórdão de embargos – fl. 185 – e recurso apresentado em 5/7/18 – fls. 202). Preenchido os demais requisitos, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida apenas a matéria “**obrigatoriedade de apresentação do ADA tempestivo para fins de isenção APP**”.

Como noticiado, o autuante efetuou diversas alterações na DITR do sujeito passivo, a DRJ deu-lhe parcial razão, restabelecendo a área utilizada com pastagens, e a decisão embargada, que já havia feito constar o provimento do recurso, restabeleceu a dedução com a APP e parcialmente com a ARL, em 18.000,0 ha.

De sua vez, o acórdão de embargos apenas ajustou o disposto da decisão embargada, que embora houvesse restabelecida apenas parte da ARL, concluiu por dar provimento (integral) ao recurso, ao invés de **provimento parcial**.

Veja-se o resumo abaixo<sup>1</sup>:

				ACÓRDÃO CARF - TO				
				EMBARGADO	DE EMBARGOS			
				DITR	FISCO	DRJ	EMBARGADO	DE EMBARGOS
DIST ÁREA DO IMÓVEL								
1	<u>ÁREA TOT IMÓVEL</u>	<u>40.000,0</u>	<u>40.000,0</u>	<u>40.000,0</u>	<u>40.000,0</u>	<u>40.000,0</u>	<u>40.000,0</u>	<u>40.000,0</u>
	APP	2.000,0				2.000,0	2.000,0	2.000,0
	ÁREA UTIL LIM.	20.000,0				18.000,0	18.000,0	18.000,0
2	<b>TOT ÁREA TRIBUTÁVEL</b>	<b>18.000,0</b>	<b>40.000,0</b>	<b>40.000,0</b>	<b>20.000,0</b>	<b>20.000,0</b>	<b>20.000,0</b>	<b>20.000,0</b>
	ÁREA C/BENFEITORIAS	200,0	200,0	200,0	200,0	200,0	200,0	200,0
3	<b>TOT ÁREA APROVEITÁVEL</b>	<b>17.800,0</b>	<b>39.800,0</b>	<b>39.800,0</b>	<b>19.800,0</b>	<b>19.800,0</b>	<b>19.800,0</b>	<b>19.800,0</b>
DIST ÁREA UTILIZADA								
	PROD VEGETAIS	500,0	500,0	500,0	500,0	500,0	500,0	500,0
	PASTAGENS	17.300,0		17.300,0	17.300,0	17.300,0	17.300,0	17.300,0
4	<b>TOT ÁREA UTILIZADA</b>	<b>17.800,0</b>	<b>500,0</b>	<b>17.800,0</b>	<b>17.800,0</b>	<b>17.800,0</b>	<b>17.800,0</b>	<b>17.800,0</b>
	GRAU DE UTILIZAÇÃO (4/3)	100,0	1,3	44,7	89,9	89,9	89,9	89,9
	<u>VTN</u>	<u>3.690.800,00</u>	<u>3.690.800,00</u>	<u>3.690.800,00</u>	<u>3.690.800,00</u>	<u>3.690.800,00</u>	<u>3.690.800,00</u>	<u>3.690.800,00</u>
	VTN TRIBUTÁVEL: (2/1) * VTN	1.660.860,00	3.690.800,00	3.690.800,00	1.845.400,00	1.845.400,00	1.845.400,00	1.845.400,00
	ALÍQUOTA	0,45	20,00	12,00	0,45	0,45	0,45	0,45
	ITR DEVIDO	7.473,87	738.160,00	442.896,00	8.304,30	8.304,30	8.304,30	8.304,30
	ITR SUPLEMENTAR		<b>730.686,13</b>	<b>435.422,13</b>	<b>830,43</b>	<b>830,43</b>	<b>830,43</b>	<b>830,43</b>

Nesse sentido, resta evidente que a União já teria interesse recursal desde a prolação daquele acórdão embargado, seja pelos termos do voto condutor, seja pelo próprio dispositivo da decisão embargada que lhe foi desfavorável.

<sup>1</sup> A apuração do imposto após os acórdãos do CARF é apenas um indicativo e não tem o condão de substituir os cálculos que serão elaborados pela unidade de execução da RFB, quando da liquidação dos julgados.

Todavia, conquanto haja nos autos informação de desentranhamento de volumes e folhas, eis que não pertenceriam a este processo ou estariam eivados de erro, conforme se vê de fls. 663 e 665, o fato é que não se logrou evidenciar a ciência daquele acórdão embargado por parte da Fazenda Nacional.

Feito o registro, passo a análise da matéria que foi devolvida.

O voto condutor do acórdão embargado, após fazer constar seu entendimento de que o ADA seria apenas uma das formas de comprovação da utilização, destinação e preservação das áreas do imóvel rural, com o fim de apurar a base de cálculo do ITR, consignou que o sujeito **passivo teria entregue o ADA em 26/10/2006**, declarando as APP e ARL.

Nesse ponto, insta observar que a ação fiscal iniciou-se em meados de junho ou julho de **2005**, consoante se depreende da intimação fiscal e Aviso de Recebimento de fls. 17/20. Logo, tem-se que o ADA fora apresentado quando já iniciada a ação fiscal.

Ponto outro que merece destaque é o fato de o autuante, ao fundamentar a glosa da APP, ter noticiado que o laudo apresentado pelo fiscalizado daria conta de uma área a esse título de apenas 501,7 ha.

De fato, compulsando os autos, em especial o que consta à fl. 56, percebe-se que é apontada uma APP naqueles exatos 501,70 ha o que discrepa dos 2.000,0 informados na DITR do sujeito passivo. Confira-se excerto do laudo:

#### HI — INFORMAÇÕES SOBRE ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

A área de Preservação Permanente ( 501,7 ha) é constituída de matas ciliares e matas de galerias com sua vegetação original preservada, nas nascentes, restingas , enquadrando - se nos itens : " a ", "b" e "c" do Art.2º da LEI 4.771 de 15/09/65, com redação dada pela LEI Nr.7.803 , de 18/07/89.

Não obstante a apresentação do laudo de fls. 56/57, sobre o qual o autuante não teceu maiores comentários e sob minha ótica mostra-se demasiadamente simples, inclusive não descrevendo, sequer por alto, as áreas, os acidentes geográficos e o estado de conservação das florestas e demais vegetação que as compõem e que integrariam o imóvel, tenho que a apresentação do ADA, ao menos em período anterior ao início da ação fiscal, é um imperativo do qual não se deve afastar o julgador administrativo.

Por mais que se reconheça que a atual jurisprudência do STJ caminhe em sentido contrário, o ponto é que o artigo 17-O da Lei 6.938/81, com a redação dada pela Lei 10.165/2000, é claro ao estabelecer em seu §1º que “*a utilização do ADA para efeito da redução do valor a pagar do ITR é obrigatória*”.

Não há espaço, assim penso, para o julgador administrativo desconsiderar o texto da lei, que não poderia ser mais claro, ainda que se diga que a dispensa do ADA estaria amparada pela conjugação do artigo acima com as disposições do § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96. Não vejo, *data venia*, que a combinação de artigos igualmente vigentes possa dar azo a fazer de *tabula rasa* um deles.

Tenho posicionamento firme sobre o tema.

Acompanho parte da decisão recorrida quando assevera que a apresentação do ADA seria apenas uma das formas de comprovação da utilização, destinação e preservação das áreas do imóvel rural, mas aqui complemento destacando que esse documento é indispensável ao início de prova.

Isto por que, caso a autoridade fiscal entenda que além da apresentação desse documento, faz-se necessária a apresentação de Laudo Técnico segundo as normas que disciplinam sua emissão, assim deve proceder o fiscalizado, sob pena de ter por glosada a APP de que se valeu.

O motivo é simples. É cediço que as APP, sob a égide da lei 4771/65, art. 2º, não são exatamente os acidentes geográficos, que a rigor, permanecem, ou deveriam permanecer hígidos ao longo do tempo, já que a alteração em sua estrutura demandaria um significativo esforço humano.

As APP, em verdade, são as florestas e demais vegetações naturais, nativas ou não, situadas nos locais, nos acidentes geográficos, estabelecidos naquele artigo 2º.

Desde a Constituição da República, o poder reformador vem transferindo aos cofres municipais o produto da arrecadação do ITR, embora a competência plena sobre o tema permaneça a cargo da União. Se com sua promulgação, caberia aos municípios 50% do produto da arrecadação relativamente aos imóveis neles situados, com a emenda 42/2003 abriu-se a possibilidade de os municípios optarem por fiscalizar o cumprimento da obrigação, cabendo-lhes, se assim o fizer, a totalidade da arrecadação.

Nesse contexto, em que por vezes a fiscalização do tributo não dispõe do mesmo aparelhamento no conjunto das administrações tributárias municipais, que não raro contam com diferentes níveis de estrutura, a exigência de um documento, que, a princípio, despertaria apenas o interesse por parte do órgão ambiental, passa a ser de suma importância também para a cobrança do tributo.

Não foi à toa que o § 5º daquele artigo 17-O estabeleceu que “*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*”. Nesse ponto, penso que as dúvidas relacionadas a – por exemplo - eventuais sobreposição das áreas seriam, ou poderiam ser, dirimidas nessa oportunidade.

Eis aí a finalidade, a razão de ser da exigência, que mais do que meramente formal, também carrega uma importância substancial para a fiscalização do tributo, fazendo com que a exclusão de tais áreas se apresente como um verdadeiro benefício fiscal condicionado.

De outro giro, levando-se em conta que a vistoria realizada pelo órgão ambiental se dá por amostragem, o que significa dizer que nem todos os imóveis serão efetivamente vistoriados, penso que é, sim, facultado ao agente fiscal tributário, a possibilidade de intimar o sujeito passivo a apresentar-lhe um Laudo Técnico **que ateste a existência de tais áreas à época do fato gerador**, ainda que, repito, o ADA tenha sido regularmente entregue àquele órgão.

O que não quer dizer, em absoluto, que a apresentação do Laudo Técnico, por si só, tenha o condão de substituir a obrigatoriedade da apresentação do ADA, que tem a finalidade precípua de provocar o interesse do poder público ambiental no exercício de seu poder de polícia.

E não vejo qualquer incoerência nesse racional.

Sustentar diferente seria o mesmo que, *mutatis mutandi*, dispensar a exigência de um laudo médico oficial para o reconhecimento de isenção do imposto de renda por portadores de moléstia grave, pelo fato de um laudo particular atestar com clareza a doença elencada na lei.

Dessa forma, não é difícil perceber a dupla finalidade que carrega o ADA. Além de municiar a fiscalização do órgão ambiental para a seleção dos imóveis que serão vistoriados, prestam a dar um mínimo de segurança à administração tributária acerca da consistência nas informações das áreas que o contribuinte pretendeu deduzir da base de cálculo do ITR.

Dentro desse racional, defendo, inclusive, que a apresentação do ADA ao órgão ambiental deva se dar até o momento em que não se comprometa a seleção e programação das vistorias naquele órgão, o que, muito provavelmente, seria em dada bem anterior a do início da ação fiscal, que, no caso do ITR, se dá, via de regra, em alguns anos após o fato gerador.

Todavia, aderindo a jurisprudência há muito consolidada desta turma, adoto a data do início da ação fiscal como limite para a apresentação do ADA.

Com efeito, tratando-se de **inarredável exigência legal** que carrega significativa importância para a fiscalização do tributo, forçosa a necessidade de que se tenha o ADA apresentado ao órgão ambiental até, pelo menos, o início da ação fiscal, sob pena de ter por glosada a área que pretendeu deduzir da base de cálculo do tributo.

Por fim, mas não menos importante, é de se lembrar que normas que versam sobre a outorga de benefício fiscal, e não tenho dúvida de que se trata do caso, devem ser interpretada literalmente, a teor do artigo 111 do CTN.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

## Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Em que pese o bem fundamentado voto, peço vênias para divergir do entendimento do Conselheiro Relator.

Conforme exposto no relatório o recurso do contribuinte devolve para este Colegiado a discussão acerca da necessidade de apresentação do ADA para fins de caracterização da área de preservação permanente que foi devidamente comprovada por meio de laudo técnico idôneo.

Para dirimir a questão temos que avaliar detidamente quais os requisitos 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 nº 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 - *pele 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 n.º 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 nº 9.393/96 a qual nos remete aos conceitos e requisitos da então Lei nº 4.771/65 podemos afirmar que para fim de não incidência do ITR a averbação da área delimitada pelo Poder Público no registro do imóvel em data anterior a ocorrência do fato gerador é requisito aplicável apenas à Área de Reserva Legal.

#### Do Ato Declaratório Ambiental - ADA:

A discussão quanto à 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 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 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 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 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 desconsideração de área reconhecidamente classificada como não tributada pelo legislador.

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei n.º 9.393/96 e o art. 17-O da Lei n.º 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 n.º 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 vênia 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.** No presente caso foi juntado laudo técnico às fls. 56/57, por meio do qual o contribuinte comprova apenas parte da área declarada, tendo o profissional competente atestado a existência de exatos 501,70 há.

Diante do exposto dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a glosa de 1.498,30 ha, a título de Área de Preservação Permanente (APP).

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri