



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.723341/2014-26
ACÓRDÃO	2001-008.213 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALEXANDRE GUIMARAES NICOLAU
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. SUMULA CARF nº 02.

Recurso tempestivo. Não conhecimento relativo às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade uma vez que não compete ao julgador administrativo se debruçar sobre tais alegações.

ITR. PRETENSÃO DE RECONHECIMENTO DE ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) DISPENSÁVEL POR ORIENTAÇÃO DOMINANTE DO STJ E PARECER PGFN/CRJ Nº 1.329/2016 COM MATÉRIA INCLUSA EM LISTA DE DISPENSA DE CONTESTAR E DE RECORRER DA PGFN. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APP POR OUTROS MEIOS DE PROVA QUE NÃO SEJA POR MEIO DA PRESUNÇÃO ESTABELECIDADA PELO ADA EMITIDO PELO IBAMA.

Para fatos geradores anteriores ao Código Florestal de 2012, o ADA, emitido pelo IBAMA, não é requisito obrigatório para que ocorra o reconhecimento de APP, sendo possível a comprovação da referida área ambiental por outros meios de prova. Aplicação cogente de item da lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, item 1.25 - ITR - "a", incluso pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016. O STJ entende ser dispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, com vistas à concessão de isenção do ITR. A Nota SEI nº 35/2019/CRJ/PGACET/PGFN reafirma a posição dominante do STJ e a dispensa do ADA para reconhecimento de APP. Interpretação sistemática da legislação aplicável (§ 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, na redação dada pelo art. 3º da MP 2.166, de 2001, combinado com a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, combinado com o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, de 1981, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000). Dispensada a

apresentação do ADA, para fins de comprovação de Área de Preservação Permanente (APP), exige-se do contribuinte a apresentação de prova suficiente a demonstração da existência da área ambiental vindicada ao reconhecimento, o que pode ser efetivado através de laudo técnico ambiental de caracterização de área, que se apresente preponderante, de forma consistente e apto a finalidade probatória, sendo a prova obrigatoriamente analisada por instância ordinária.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS (AFN). NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) COMO ELEMENTO NECESSÁRIO E INDISPENSÁVEL PARA POSSIBILITAR A COMPROVAÇÃO E ADMITIR A ISENÇÃO.

As Áreas cobertas por Florestas Nativas – AFN, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR (alínea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), exigem a apresentação obrigatória do Ato Declaratório Ambiental (ADA), para fatos geradores sob a vigência do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, não se aplicando a ressalva do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, que só vai excepcionar APP (área de preservação permanente), ARL (área de reserva legal) e ASA (área de servidão florestal ou ambiental).

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA NA MATRÍCULA DO IMÓVEL EM MOMENTO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE. ATO CONSTITUTIVO.

É necessária a preexistência de averbação da Área da Reserva Legal na matrícula de registro do imóvel, em data anterior ao fato gerador, como condição para efeito de exclusão de tal área da base tributável do ITR, tendo tal requisito eficácia constitutiva.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto as alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para afastar a glosa relativa à área de preservação permanente – APP – no limite de 168,0 hectares.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Jose Marcio Bittes (substituto integral), Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente). Ausente a conselheira Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, substituída pelo conselheiro Jose Marcio Bittes.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Da Autuação

Pela Notificação de Lançamento nº 3363/00052/2014 de fls. 03/07, emitida em 09/06/2014, o contribuinte em referência foi intimado a recolher o crédito tributário de R\$ 1.976.462,29, resultante do lançamento suplementar do ITR/2009, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora, tendo como objeto o imóvel rural denominado “Fazenda Maringá”, (NIRF 7.016.460-6), com área total declarada de 4.983,2 ha, localizado no município de Barreiras - BA.

A ação fiscal proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2009, incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 3363/00011/2014, de fls. 08/10, recepcionado em 06/02/2014, às fls. 11, para o contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

- Ato Declaratório Ambiental - ADA, requerido dentro do prazo legal junto ao IBAMA;

- Laudo Técnico emitido por engenheiro agrônomo/florestal, com ART devidamente anotada no CREA, que comprovem as áreas de florestas nativas declaradas, identificando o imóvel rural e detalhando a localização e dimensão das áreas declaradas a esse título, previstas nos termos da alínea “e” do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/96, que identifique a localização do imóvel rural através de um conjunto de coordenadas geográficas definidores dos vértices de seu perímetro, preferivelmente georreferenciadas ao sistema geodésico brasileiro;

- Laudo de avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecida na NBR 14.653 da ABNT, com grau de fundamentação e precisão II, com ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo, preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado. Alternativamente o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1º de janeiro de 2009, a preço de mercado. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor

da terra nua, com base nas informações do SIPT da RFB, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, no valor de:

- Outras terras R\$ 2.110,50

Em 28/04/2014, a fiscalização emitiu o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 3363/00072/2014, às fls. 12/15, para dar conhecimento ao contribuinte das informações da DITR que seriam alteradas, considerando que não foram apresentados os documentos de prova exigidos.

Foram apresentados os documentos de fls. 17/59.

Procedendo à análise e verificação dos documentos recebidos e dos dados constantes na correspondente DITR/2009, a Autoridade Fiscal resolveu glosar integralmente as áreas de preservação permanente (168,0 ha) e coberta por florestas nativas (3.729,2 ha); além de desconsiderar o VTN declarado de R\$ 995.726,00 (R\$ 199,82/ha), arbitrando o valor de R\$ 10.517.043,60 (R\$ 2.110,50/ha), apurado com base no SIPT da RFB, com o conseqüente aumento do VTN tributável e da alíquota de cálculo, esta devido à redução do grau de utilização, disto resultando o imposto suplementar de R\$ 903.814,84, conforme Demonstrativo de fls. 06.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04/05 e 07.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento, em 09/07/2014 (fls. 65), o contribuinte ingressou, em 08/08/2014 (fls. 66), com a impugnação de fls. 66/95, instruída com os documentos de fls. 96/201, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- faz um breve relato da ação fiscal;
- existência de equívocos no preenchimento do DIAT quanto à distribuição do solo, no cálculo do VTN e do imposto a pagar;
- discorre sobre a ocorrência de erros de fato, fazendo citação de posicionamento doutrinário, de julgados do CARF e de Tribunais;
- informa que o imóvel está localizado em uma região onde os índices pluviométricos estão entre 1.100 e 1.200 mm anuais, sendo mal distribuídos, além de que não é permitida a autorização da "Outorga ou Licença Ambiental" para irrigação artificial, razão pela qual os valores dos imóveis rurais são baixos;
- afirma que apesar de o Laudo Técnico demonstrar que a área total ocupada, de fato, já no ano de 2009, era de 1.977,8 ha, manterá a impugnação relativa à área total, de direito, de 4.983,2 ha;
- observa a função do ITR de proteger o meio ambiente, na medida em que são excluídas de sua tributação as áreas de preservação permanente e de florestas nativas;
- o Laudo Técnico evidencia a existência de uma área de preservação permanente de 168,0 ha;
- ocorreu erro de fato ao deixar de transmitir o ADA/2009, porém enviou o ADA/2008 e o ADA/2011;
- afirma ser uma prática corriqueira a transmissão de ADA e que somente não efetuou o encaminhamento do ADA/2009 por ocorrência de erro, que pode ser reparado;
- faz citação de julgados do CARF e de Tribunais para referendar sua alegação de que mesmo com a ausência de ADA, não pode a RFB glosar tal área;

- entende que sendo pacífica a desnecessidade de apresentação do ADA, para ter direito à isenção do benefício fiscal, esta concessão é medida que se impõe;
 - o Laudo Técnico também indica uma área de 4.486,8 ha de floresta nativa, composta por vegetação natural na Fazenda Maringá;
 - faz citação da Solução de Consulta Interna/COSIT/RFB nº 25, de 02/07/2008, bem como de trecho de Decisão proferida pela DRF/Campo Grande-MS e julgados de Tribunais, para fundamentar sua alegação de que as áreas de florestas nativas são isentas de ITR;
 - pelo princípio da eventualidade, caso não seja considerada a área de floresta nativa existente na Fazenda Maringá, que seja considerada, a referida área, como sendo de reserva legal;
 - entende que mesmo não constando a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, essa deve ser isenta do ITR conforme entendimentos do STJ;
 - pleiteia a isenção de ITR da área coberta por floresta nativa existente na Fazenda Maringá, ou que seja enquadrada como área de reserva legal;
 - quanto às benfeitorias, afirma que, na realidade, o Laudo indica que o imóvel possui uma área de 12,3 ha;
 - o Laudo Técnico indica a existência de uma área de 48,7 ha ocupada com afloramento de rochas, que pode ser considerada como área coberta por floresta nativa, pois apesar de ser pedregosa, possui vegetação nativa;
 - o Laudo Técnico indica, ainda, que existe uma área de pastagem plantada que corresponde a 267,4 ha;
 - de acordo com apuração realizada no Laudo Técnico, o imóvel possui um VTN total de R\$ 2.875.067,00;
 - considera a multa aplicada como sendo punitiva, ferindo os princípios da capacidade contributiva e o da vedação ao confisco;
 - insurge-se contra a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos juros, ferindo princípios constitucionais;
 - caso haja condenação para pagamento de imposto, que os juros moratórios se limitem a 1% ao mês, afastando a incidência da taxa SELIC;
 - apresenta quadro onde simula as novas áreas distribuídas/utilizadas do imóvel, com indicação do VTN apurado no Laudo Técnico e o imposto resultante dessas alterações;
 - por fim, requer:
 - sejam reconhecidos os erros de fato apresentados na impugnação, efetuando-se a devida correção dos mesmos, pleiteando seja ajustado conforme quadro que deve compor a nova DITR/2009;
 - caso sejam mantidos o crédito tributário e sua multa, estes ferirão a capacidade contributiva do impugnante, por terem efeitos confiscatórios, o que é proibido pela Constituição da República, devendo ocorrer sua extinção ou, ao menos, sua redução;
 - a inaplicabilidade da taxa SELIC, por ser ilegal e inconstitucional.
- É o relatório.”

Decisão da DRJ de fls. 237/254 julgou parcialmente procedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

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.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas de preservação permanente, de reserva legal e coberta por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental (ADA), além da averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

DAS ÁREAS DE BENFEITORIAS E DE PASTAGENS.

Devem ser mantidas as áreas de benfeitorias e de pastagens declaradas na DITR/2009, visto que as áreas requeridas pelo contribuinte têm dimensões inferiores às originalmente declaradas, e o seu acatamento implicaria no agravamento da exigência. DO VALOR DA TERRA NUA. Cabe rever o VTN arbitrado pela fiscalização, quando apresentado Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente registrada no CREA, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel rural avaliado, a preço do ano abrangido pela ação fiscal.

DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto complementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigí-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Não há como dispensar o contribuinte do pagamento da multa exigida pela Autoridade Fiscal, ou alterá-la, com base no artigo 14, § 2º, da Lei nº 9.393/1996, pois somente a Lei pode permitir a autoridade administrativa conceder remissão total ou parcial do crédito tributário ou anistia de penalidades.

DOS JUROS DE MORA (TAXA SELIC).

Apurado imposto complementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigí-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Por expressa previsão legal, os juros de mora equivalem à Taxa SELIC.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Às fls. 260/303 é apresentado recurso voluntário que se insurge contra as glosas de áreas verdes: área de preservação permanente e área de floresta nativa, pugnando que, caso não se considere tais áreas que, subsidiariamente, seja reconhecida a área de reserva legal. Alega ainda que tanto o tributo, quanto a multa aplicada teriam caráter confiscatório. Todas essas

alegações foram feitas em sede de impugnação. Junta como documentos ADA's dos exercícios de 2008, 2011 a 2017, memorial descritivo do imóvel e cópia da matrícula do imóvel – sem qualquer averbação de área verde.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo, contudo, dele conheço parcialmente, exceto das alegações de ilegalidade. Explico.

Um dos tópicos do recurso apresentado versa sobre a violação ao princípio do não confisco, uma vez que o contribuinte alega que o tributo e a multa de ofício de 75% estariam sendo cobrados de forma confiscatória.

Ocorre que, quanto a tais questionamentos é importante frisar que o julgador administrativo está adstrito à aplicação das regras vigentes no ordenamento jurídico, de modo que qualquer arguição relativa a ilegalidades ou inconstitucionalidades não podem ser apreciadas no contencioso fiscal, devendo tal discussão ser remetida ao Poder Judiciário. Nesse sentido, destaco trecho do voto vencido do acórdão de nº 2202-008.460 de relatoria da Conselheira Sonia de Queiroz Accioly:

“Cumpre consignar ser vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis.”

É ver ainda o teor da Sumula 02 do CARF, no mesmo sentido:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

II – DO MÉRITO

Conforme exposto acima, as alegações relativa a violação ao princípio do não confisco não foram conhecidas. Assim, após a decisão da DRJ que considerou parcialmente

procedente o pleito do contribuinte, a discussão do presente caso gira em torno da glosa das seguintes áreas verdes, inicialmente declaradas pelo sujeito passivo para o exercício de 2009:

- Área de Preservação Permanente – APP – 168,0 hectares declarados e integralmente glosados;
- Área coberta por floresta nativa – AFN – 3.729,2 hectares declarados e integralmente glosados;

A decisão da DRJ manteve as glosas acima delimitadas sob a justificativa que não teria sido apresentado o ADA do exercício de 2009, sendo tal requisito obrigatório para o reconhecimento das áreas verdes. Como o sujeito passivo fez pedido subsidiário em sua impugnação de que ao menos uma parcela do imóvel fosse considerada como área de reserva legal, a decisão salientou a impossibilidade do seu reconhecimento uma vez que nada teria sido averbado na matrícula do imóvel nesse sentido, outro requisito legal indispensável. Importante salientar que o laudo apresentado pelo contribuinte com a impugnação sequer foi analisado uma vez que não foi apresentado ADA.

Em seu recurso voluntário o sujeito passivo alega, basicamente, o que segue.

Quanto a área de preservação permanente – APP – aduz que na época do fato gerador, 2009, a exigência de ADA não estava contemplada em lei, mas apenas em ato administrativo e que teria havido a derrogação do art. 17-O da Lei 6.938/1981 pela disposição contida na Lei 9.393/1996 que em seu art. 10 não trata da exigência de ADA ou de comprovação prévia e que a isenção deve ser interpretada de forma literal, nos termos do Art. 111, CTN.

Salienta que o ADA relativo ao exercício de 2009 não foi entregue por erro, pois o apresentou em 2008 e em exercícios futuros como 2011 e seguintes, sendo razoável presumir que a condição do imóvel não se alterou em 2009.

Salienta que em 2009 a quase integralidade do imóvel era ocupada por áreas verdes, o que pode ser comprovado por meio de laudo técnico apresentado junto com a impugnação e que, para corroborar com suas alegações, apresenta em sede recursal novo laudo técnico segundo o qual área equivalente a 2.293,1 ha seriam de floresta nativa – vegetação típica de cerrado.

Alega ainda que a DRJ entendeu que as áreas verdes, para serem consideradas isentas, deveriam estar registradas na matrícula do imóvel, mas que a solução de consulta 25 da COSIT deixa claro que tal requisito não é necessário para as áreas de floresta nativa.

Que a DRJ não considerou considerar ao menos 20% da área do imóvel como área de reserva legal, como determinado no Código Florestal.

Juntamente com o recurso foram trazidos alguns documentos já apresentados em sede de impugnação, como ADA's de 2008 a 2013, mas também outros que somente foram juntados neste momento, como ADA's de 2014 a 2017, memorial descritivo do imóvel e cópia da matrícula do imóvel – sem qualquer averbação de área verde.

Inicialmente importante frisar que os documentos trazidos pelo sujeito passivo em sede recursal serão conhecidos em razão dos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório que devem se sobrepôr ao formalismo processual, sobretudo quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, isso porque ao não se apreciar os documentos estaríamos embaraçando o direito do contribuinte de provar suas alegações e isso possivelmente apenas faria com que a discussão – que já se sabia ser infrutífera – seguisse na via judicial.

Além disso, nos termos do Art. 149, CTN, quando a autoridade administrativa dispuser de elementos capazes de fazer com que o lançamento possa ser revisto de ofício ela poderá fazê-lo, desde que dentro do prazo decadencial. Assim, não permitir que o sujeito passivo possa, a qualquer tempo, apresentar provas de suas alegações seria, no mínimo, uma ofensa ao princípio da isonomia e da paridade de armas.

No mesmo sentido, trecho de voto apresentado pelo colega e conselheiro Wilderson Botto no acórdão de nº 2001-007.705:

“Nesse ponto o art. 149 do CTN, determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, caput, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais, de cunho material e processual, aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos trazidos à colação pelo Recorrente.”

Assim, passemos à análise do caso.

Da área de preservação permanente – APP.

Inicialmente importante identificarmos o que seria uma área de preservação permanente e salientar os requisitos legais para a sua constituição.

De acordo com o disposto no Art. 3º da Lei 12.651/2012 – Código Florestal – considera-se área de preservação permanente:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

(...)

II - Área de Preservação Permanente - APP: área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas;

Trata-se de uma área que deve ser preservada sem exploração e ocupação. Assim e em razão de sua importância para o ecossistema e sua função ambiental específica destinada à proteção de recursos naturais e à manutenção do equilíbrio ecológico sem fins econômicos ou produtivos, a legislação do ITR permite que ela seja excluída da base de cálculo do imposto no momento de sua apuração. É ver o Art. 10, §1º, II, “a” da Lei 9.393/1996:

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 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)

Ocorre que, para que a dedução seja lícita é necessário que o contribuinte comprove a sua existência.

No tocante às APP's a principal prova a ser considerada é o Ato Declaratório Ambiental (ADA), todavia, ao menos para fatos geradores ocorridos até o advento da Lei 12.651/2012, ele não é o único documento capaz de atestar a natureza da referida área verde, podendo ser comprovada por outros meios.

A própria PGFN perfilha desse entendimento exposto no “Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016”, segundo o qual, a partir da interpretação consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), aprovou a seguinte nova redação para o item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer para os representantes daquele órgão:

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1.360.788/MG, REsp 1.027.051/SC, REsp 1.060.886/PR, REsp 1.125.632/PR, REsp 969.091/SC, REsp 665.123/PR e AgRg no REsp 753.469/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 1: 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 REsp 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).

Abaixo, trechos do citado parecer PGFN que melhor elucidam a questão:

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.

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF n.º 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei n.º 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, caput e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

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 n.º 10.165, de 2000) § 1.º 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)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 20013, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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.

(...)

§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7.º do artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não excluiria a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7.º 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 § 1.º, 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 § 7.º 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 n.º 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 n.º 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 § 7.º 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 § 7.º, 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 § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei n.º 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. II.3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal. 25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos.

(...)

31. (...), considerando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6.º), bem como que a Lei n.º 12.651, de 2012, também revogou o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393 (art. 83 da Lei n.º 12.651, de 2012), mantendo o art. 17-O, caput e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, o que é certo é que restou

superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, caput e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000.

Aproveito para destacar trecho do voto de relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no acórdão de nº 2202-006.165:

“Aliás, de acordo com a nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, a vinculação da RFB às teses firmadas pelos Tribunais Superiores (e não mais passíveis de irresignação em juízo) dá-se com a manifestação da PGFN, sendo desnecessária a edição de ato administrativo específico ou aprovação ministerial para tanto. Ainda que se diga que o dispositivo precise de regulamentação para aplicação à RFB ou que se sustente que os Conselheiros do CARF não se vinculem a tal norma, pois são independentes da RFB, entendo, com respeito as posições em contrário, que deve prevalecer a segurança jurídica e se aplicar de modo incontinenti o entendimento esposado pela PGFN, sob pena de incentivo a litigância desfavorável a própria Fazenda Nacional.

Ademais, cito o seguinte precedente unânime de outra Turma Ordinária deste Egrégio Conselho em recente julgamento (Acórdão n.º 2301-005.972, de 08/04/2019):

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2005

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1.329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Dito isto, importa aferir os “outros elementos” que possam atestar a área vindicada para o imóvel.

(...)

Acrescento, ainda, que para reconhecimento de APP não se faz necessário averbação no registro de imóveis.

Toda essa digressão para se concluir que outros elementos de prova além do ADA podem ser admitidos para se comprovar a natureza das áreas de preservação permanente.

No mesmo sentido do meu entendimento destaco os seguintes precedentes: acórdãos de nº 2401-010.197, 2202-007.302, 2202-009.687, 2202-006.166 e entendimento da CSRF acórdão de nº 9202-011.591.

A título exemplificativo pode ser apresentado como elementos probatórios: laudo técnico, CAR e eventuais documentos emitidos pelo Poder Público, como decretos estaduais que sinalizam a natureza da área em questão.

No presente caso o Recorrente trouxe – desde a impugnação – laudo técnico expedido por engenheiro agrônomo, com ART, que descreveu a integralidade do imóvel no exercício de 2009. No documento constante às fls. 2/202 foi salientada a existência de área de preservação permanente presente dentro da matrícula 8.409 com área total de 168,0 hectares, mesma área atestada no memorial descritivo apresentado junto com o recurso voluntário de fls. 260/303.

Ademais, foram apresentados ADA's de outros exercícios do imóvel – 2008 e 2011 nos quais foi destacada área de 168,0 hectares de APP.

Ante o exposto, entendo que deve ser revista a glosa relativa à APP no valor total pleiteado pelo contribuinte, de 168,0 hectares.

Entretanto, no que tange à área de floresta nativa, entendo que não assiste razão ao contribuinte. Isso porque, a apresentação do ADA é requisito legal obrigatório para sua validação.

E ao afirmar tal ponto, saliento que revi meu posicionamento anteriormente aplicado em outros casos.

Em casos anteriores, de forma inadvertida, sustentei que áreas diversas das áreas de preservação permanente, área de reserva legal e área de servidão ambiental, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, poderiam ser comprovadas em laudo técnico que atestasse sua presença, sendo prescindível a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA). Contudo, ao me debruçar novamente sobre o assunto, cheguei à conclusão que a legislação de regência sinaliza que, para áreas que não as 03 anteriormente salientadas, como no presente caso, as áreas cobertas por Florestas Nativas, é sim, obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), para fatos geradores sob a vigência do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000 – ex vi línea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393. Daí o porquê inaplicável a ressalva lançada no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, que excepciona tão somente as áreas de preservação permanente, as áreas de reserva legal e áreas de servidão florestal ou ambiental.

Feita a importante ponderação de mudança de entendimento, para elucidar a questão, valho-me das razões de decidir do voto vencido proferido pelo conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no acórdão de nº 9202-011.496 da CSRF que inclusive aborda a questão legislativa trazida pelo contribuinte em seu recurso voluntário:

“Trata o caso em uniformização de deliberação sobre a necessidade, ou não, de ADA (Ato Declaratório Ambiental, protocolado junto ao IBAMA) como elemento necessário ao reconhecimento de “Áreas cobertas por Florestas Nativas” como área não tributável para fins de apuração e pagamento do ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural).

A discussão jurídica, no momento específico do recurso especial de divergência, perpassa pela necessidade de se responder se o ADA é condição necessária para tanger a comprovação da área ambiental concernente as “Áreas cobertas por Florestas Nativas”. Outras espécies de área ambiental, ainda que eventualmente mencionadas, não foram devolvidas no recurso especial de divergência em combinação com o despacho de admissibilidade.

É por todos conhecido que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui remansosa jurisprudência estabelecendo que para comprovação de áreas de preservação permanente e de reserva legal não se faz necessário comprovar a existência de ADA (Ato Declaratório Ambiental, protocolado junto ao IBAMA).

No entanto, “Áreas cobertas por Florestas Nativas” (AFN) não se confundem com Área de Preservação Permanente (APP), tampouco guarda identidade imediata com Área de Reserva Legal (ARL), ademais, para a dispensa de ADA para APP e para ARL, estabelecida na jurisprudência do STJ, há detalhes que precisam ser pontuados e bem delineados, todos sendo importantes elementos ao conhecimento para, ao final, se chegar a uma solução nesta uniformização, que vai cuidar apenas das Florestas Nativas, apesar de ser comentada a situação (em caráter obiter dictum) para APP, para ARL e para outros tipos legais de áreas ambientais.

Muito bem.

1º momento no STJ

O STJ, em primeiro momento, sedimentava a dispensa de protocolo de ADA junto ao IBAMA como elemento obrigatório para comprovação de APP e de ARL em razão de sua exigência ter sido originalmente prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/1997), isto é, por ter sido imposta por ato infralegal.

O contexto legislativo apreciado naquela primeira consolidação se pautava na redação originária da Lei nº 9.393, de 1996, considerava o Código Florestal aprovado pela Lei nº 4.771, de 1965 (antigo Código Florestal), bem como levava em conta a versão da Lei nº 6.938, de 1981, sem a redação do art. 17-O, caput e § 1º, que só vão ser incluídos pela Medida Provisória nº 2015-1, de 30/12/1999, que veio a modificar a Lei nº 6.938, ainda assim estabelecendo o ADA em caráter inicialmente opcional (facultativo), só vindo a firmá-lo como obrigatório a partir da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, a qual vai estabelecer nova redação ao § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938.

A interpretação dada pelo STJ dispensava o ADA, porque não havia exigência estabelecida em lei. Consequentemente, as áreas ambientais ou eram comprovadas na forma enunciada pelo Código Florestal da época (pela Lei nº 4.771, de 1965, que tratava objetivamente, por exemplo, de como se caracterizava uma APP, bastando demonstrar a subsunção do fato à hipótese legal) ou eram comprovadas por meio de laudos técnicos, se e quando houvesse procedimento fiscalizatório, conquanto sempre dispensada a apresentação do ADA.

2º momento no STJ: Abordagem sobre APP e ARL

Posteriormente, a Lei nº 9.393 é alterada, assim como também é modificada a Lei nº 6.938, de modo que novo contexto legislativo exsurge. A última legislação trata da Política Nacional do Meio Ambiente e passa a falar sobre o Ato Declaratório Ambiental (ADA) e sua implicação para os proprietários de imóveis rurais que se beneficiam da redução do ITR em razão de áreas ambientais tidas por não tributáveis.

O novo contexto legal passa a exigir nova interpretação do Colendo Tribunal.

Apesar da Lei nº 9.393 falar em áreas não tributáveis pelo ITR (nas alíneas “a” a “f” do inciso II do § 1º do art. 10), a doutrina e o STJ cuidam do assunto como norma isentiva. Por consequência, qualquer interpretação para o assunto deve seguir o disposto no art. 111, II, do CTN.

Junto ao originário art. 10 da Lei nº 9.393, que trata da apuração e pagamento do ITR, inclusive falando das áreas ambientais não tributáveis, passa a existir o § 7º (a partir da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000) enunciando, em outras palavras, que APP e ARL (alínea “a” do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), bem como área sob regime de servidão florestal ou ambiental¹ (alínea “d” do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393) não precisam de prévia comprovação por parte do declarante do ITR na DITR transmitida, ocasião em que o STJ vai interpretar (expressamente tratando de APP e ARL) que referidas áreas ambientais não precisam também, por força de interpretação sistemática e norma mais favorável ao contribuinte, de prévio protocolo do ADA, mesmo com o § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, prevendo o ADA como obrigatório e condição necessária para fins de redução do ITR.

O assunto, na forma ponderada como tendo sido abordada pelo STJ, é delineado no “PARECER PGFN/CRJ/Nº 1329/2016” da Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD) da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o qual ensejou inclusão de item na Lista de dispensa de contestar e de recorrer da Fazenda Nacional, apresentando-se a temática na citada Lista, nestes termos:

1.25 - ITR

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, AgRg no REsp 753469/SP e REsp nº 587.429/AL.

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, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, 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 1: 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 REsp 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.

¹ O novo Código Florestal (Lei nº 12.651, de 2012) preferiu denominar a antiga área de servidão florestal exclusivamente pelo nomen iures “servidão ambiental”.

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).

OBSERVAÇÃO 3: Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula nº 41 do CARF.

Vide Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016

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

Assim, mesmo na vigência do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, o STJ firma jurisprudência dispensando o ADA como elemento necessário na comprovação de APP e de ARL. Além disso, a Área sob regime de Servidão florestal ou Ambiental – ASA (alínea "d" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393) deve ter igual tratamento.

2º momento no STJ: Temáticas não abordadas e novo Código Florestal

A contrário sensu, apesar de não haver manifestação expressa do STJ sobre as demais áreas ambientais, como o § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, passa a prever o ADA como obrigatório e condição necessária para fins de redução do ITR, e como o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação dada pela Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, não vai citar outras áreas ambientais além da APP, da ARL e da ASA (áreas das alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), então a exigência normativa é impositiva para os tipos de áreas ambientais a seguir:

- Área de interesse ecológico (AIE) para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas para APP e ARL (alínea "b" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);
- Área comprovadamente impréstáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico (AIE) mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (alínea "c" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);
- Áreas cobertas por florestas nativas (AFN), primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (alínea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);
- Áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas (AUH) autorizada pelo poder público (alínea "f" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);
- Área de Reserva Legal do Patrimônio Natural (RPPN) estabelecida por gravame de perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica, na forma legal e regulamentar (Lei nº 9.985, de 2000, art. 21, combinado com o art. 8º do Decreto nº 5.746, de 2006).

Deveras, isto ocorre porque, além da previsão de ADA obrigatório (§ 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000), o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, não faz ressalvas para tais áreas ambientais², de modo que, por outras palavras, exige prévia comprovação por parte do declarante

² Diversamente do que ocorre com Área de Preservação Permanente (APP), Área de Reserva Legal (ARL) e área de servidão florestal ou ambiental (no novo Código Florestal denominada exclusivamente por "área

quanto a área ambiental declarada para fins de redução do ITR, sendo que tal “prévia comprovação”, por interpretação sistemática, se dá com a apresentação do ADA, na forma do art. 17-O, caput e § 1º, da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000.

Veja-se as disciplinas legais apontadas:

LEI Nº 6.938

~~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 dez por cento do valor auferido como redução do referido imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria. (Incluído pela Medida Provisória nº 2015-1, de 1999)~~

~~§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional. (Incluído pela Medida Provisória nº 2015-1, de 1999)~~

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 opcional. (Incluído pela Lei nº 9.960, 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) [Revogado apenas pela Lei nº 14.932, de 2024, considerando que o novo Código Florestal vai tratar do assunto no CAR – Cadastro Ambiental Rural, cuja inscrição é obrigatória na forma do § 3º do art. 29 da Lei nº 12.651, que institui o novo Código Florestal]

§ 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)

LEI Nº 9.393

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:

de servidão ambiental” - ASA), as quais contam com ressalva quanto à “prévia comprovação”, o que vai dispensar, por interpretação sistemática, a apresentação de ADA.

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)

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) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)~~

~~d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)~~

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)

(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas “a” e “d” do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) [Revogado apenas pela Lei nº 12.651, de 2012, que institui o novo Código Florestal, considerando a normativa própria do CAR – Cadastro Ambiental Rural, no art. 29]

Vale sintetizar ponderando que, a partir da previsão de ADA obrigatório (§ 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000), até antes da entrada em vigor do novo Código Florestal (Lei nº 12.651, de 25/05/2012), impõe-se o protocolo do ADA, inclusive com pagamento de taxa de vistoria ao IBAMA, para oportunizar a averiguação da área de interesse ambiental pelo órgão ambiental, na forma expressa no caput e §1º-A do art. 17-O da Lei 6.938, incluído pela Lei nº 10.165, de 2000, sendo o ADA instrumento de utilização obrigatória para a redução do valor do ITR para todas as demais modalidades de redução da área tributável que não sejam área de preservação permanente (APP), área de reserva legal (ARL) e área de servidão ambiental (ASA).

Essa sistematização ora delineada é, inclusive, abordada na “Nota SEI nº 35/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME” e na “Nota SEI nº 39/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME”, além de ser tangenciada no “Parecer SEI nº 11773/2020/ME”, o qual resta aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário da Fazenda Nacional.

Demais disto, após o novo Código Florestal, impõe-se a apresentação obrigatória do CAR (Cadastro Ambiental Rural), que fará às vezes do ADA, na forma do art. 29, § 3º, da Lei nº 12.651. Aliás, hodiernamente, o § 5º do referido art. 29 reza que: “É o produtor rural autorizado a apresentar o CAR de que trata o caput deste artigo, para fins de apuração da área tributável prevista no inciso II do §1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)” (Incluído pela Lei nº 14.932, de 2024).

De qualquer sorte, o julgamento em curso é de fato gerador que discute a necessidade ou não do ADA, como elemento indispensável para fins de possibilitar incorrer na comprovação de Áreas cobertas por Florestas Nativas – AFN (alínea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), para reduzir o valor de apuração do ITR (inciso II do §1º do art. 10 da Lei nº 9.393), à luz do ADA obrigatório exigido pelo § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, de modo que tenho como inafastável a exigência imposta em lei³, haja vista que a jurisprudência assentada pelo STJ não é aplicável para o caso dos autos (inocorre a aderência necessária), considerando ser a AFN área ambiental não ressalvada no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, que só vai excepcionar APP, ARL e ASA, sendo a jurisprudência do STJ exclusivamente focalizada em APP e ARL.”

Assim, mantenho a glosa relativa à área de floresta nativa.

Por fim, o contribuinte faz pedido subsidiário de que seja, ao menos, reconhecida como área de reserva legal 20% do imóvel, como determinado no Código Florestal. Todavia, o pedido não pode prosperar.

Ocorre que a classificação das áreas verdes não pode variar para fins de atendimento de pedido subsidiário. Ou uma área é de floresta nativa ou se caracteriza como área de reserva legal, isso porque são conceitos distintos, trabalhados na lei 9.393/1996 e com regras diversas. O que não significa que um imóvel não possa ser reavaliado e as áreas reclassificadas – exceto para RPPN – mas desde que isso seja motivado e comprovado.

Quanto às ARL temos, pela análise da matrícula do imóvel – fls. 260/303 – ponto incontroverso, como inclusive admitido pelo do Recorrente que não há área averbada na matrícula.

O STJ pacificou o entendimento segundo o qual a averbação da área de Reserva Legal na matrícula do imóvel rural é uma formalidade constitutiva para fins de exclusão da área da base de cálculo do ITR, ou seja, ela é indispensável para que o proprietário possa usufruir da isenção do imposto, não se tratando de formalismo excessivo, apenas.

Quanto ao assunto já me manifestei nesse sentido em outros casos, como no julgamento do PTA de nº 10530.724898/2015-65, julgado em julho de 2024 pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção deste Conselho no acórdão de nº 2202-010.843 de relatoria da conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

Inúmeros outros são os julgados do CARF no mesmo sentido, dentre os quais destaco, exemplificativamente, os acórdãos de nº 9202-011.493, 2002-008.384, 2002-008.385, 2201-011.386, 2001-007.565 e 2201-011.387.

³ § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000.

Por todas essas razões, entendo que o lançamento deve ser parcialmente mantido, devendo ser revertida apenas a glosa relativa à área de preservação permanente no limite de 168,0 hectares.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, exceto as alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade, e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para afastar a glosa relativa à área de preservação permanente – APP – no limite de 168,0 hectares.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza