



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.725178/2015-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.496 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	AROLDO GELESKI FLORES MARAFIGA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR**

Exercício: 2010

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. COMPROVAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

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).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencida a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora), que dava provimento parcial devendo os autos serem devolvidos à eg. Turma a quo, para que seja apreciado o laudo técnico acostado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores *Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).*

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de recurso especial interposto por AROLDO GELESKI FLORES MARAFIGA em face do acórdão nº 2401-011.021, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara desta Segunda Seção de julgamento que, pelo voto de qualidade, negou provimento ao seu recurso voluntário.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

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

**Exercício: 2010**

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.**

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

**DECADÊNCIA. ITR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.**

Caracterizado o pagamento parcial antecipado e ausente a comprovação de dolo, fraude ou simulação, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da data do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4o).

Não comprovado o pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o Fisco ter realizado o lançamento de ofício (CTN, art. 173, I).

**IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. ARTIGO 147 CTN.**

Retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

**ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. LEI N. 12.651/2012. NOVO CÓDIGO FLORESTAL.**

Para que o contribuinte possa excluir as áreas de preservação permanente e de reserva legal da área total tributável para fins de ITR, é obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA correspondente.

**ÁREAS ISENTAS. ÁREA DE RESERVA LEGAL.**

Para a exclusão da tributação sobre áreas de reserva legal é necessária a averbação da existência da área na matrícula do imóvel ou inscrição no Cadastro Ambiental Rural em data anterior ao fato gerador.

**ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA. NECESSIDADE.**

Exige-se o ADA para comprovação da existência de áreas isentas para fins de exclusão do cálculo do ITR. (f. 131/132)

**Dispositivo:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi que davam provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a Área Coberta por Florestas Nativas declarada no montante de 390,3 ha. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 2401-011.019, de 09 de maio de 2023, prolatado no julgamento do processo 10530.727938/2018-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (f. 132)

Cientificado, apresentou o recurso especial de divergência (f. 154/159) alegando, em apertadíssima síntese, que nos acórdãos paradigmas de nºs 2402-010.634 e 9202-010.433, interpretada a legislação tributária de modo díspar, assentando a dispensabilidade de

apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o afastamento da incidência de ITR em relação às áreas cobertas por florestas nativas.

Os retromencionados paradigmas foram acostados, em sua integralidade, às f. 160/ss.

O despacho de admissibilidade, acostado às f. 274/278, admitiu ambos os paradigmas trazidos à baila, anotando que

tanto no recorrido quanto nos paradigmas, foram examinadas situações de fato similares, lançamentos de ITR realizados antes da vigência da Lei 12.651/02, com glosas efetuadas pelo Fisco relativas às áreas de florestas nativas, glosas essas motivadas pela ausência de apresentação de ADA.

E, enquanto nos paradigmas, como bem evidenciam as ementas dos Acórdão nº 2402-010.634 e no 9202-010.433 (colacionadas na peça recursal, conforme mais acima transcrito), considerou-se desnecessária a apresentação de ADA para comprovação das áreas de florestas nativas, no recorrido, tratando-se de matéria/situação semelhante, decidiu-se de forma diversa, ou seja, pela necessidade de ADA – ainda que com base em apreciação de legislação não aplicável aos fatos examinados - restando demonstrada a divergência jurisprudencial. (f. 206)

Sem se insurgir quanto ao conhecimento do recurso de divergência, em sede de contrarrazões (f. 209/214) asseverado o acerto da decisão recorrida, eis que

[t]al comprovação depende da apresentação de laudo técnico que especifique a caracterização ambiental, relatório fotográfico de espécimes, esclarecimentos acerca de vistoria, detalhes da caracterização da região (características ambientais de relevo, recursos hídricos, fauna, estado de preservação, estado de conservação ou nível de degradação ambiental), detalhamento das características da área, especificando e apontando e especialmente demonstrando com suporte probatório o grau da vegetação de porte florestal, da vegetação nativa de porte florestal na dita área ambiental protegida, do potencial ecológico da vegetação florestal, importância e grau de presença das espécies arbóreas nativas e nativas endêmicas e eventuais arbóreas exóticas invasoras e a topografia correlacionada ao trabalho de caracterização.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

## I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial: **Necessidade de ADA para reconhecimento de área de floresta nativa.**

Transcrevo os motivos ensejadores da manutenção da glosa da área de floresta nativa incrustrados na decisão recorrida:

**Quanto à exigibilidade do Ato Declaratório Ambiental – ADA, nos termos do Parecer PGFN/CRJ 1.329, de 2016, para fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não haveria obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR para as áreas de preservação permanente e de reserva legal. Contudo, permanece a necessidade do ADA para isenção do ITR das áreas de florestas nativas.**

**Por outro lado, para fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei nº 12.651, de 2012, assim consta do referido parecer:**

(...)

Sendo assim, **necessária a apresentação de ADA para o exercício em análise, para fins de exclusão do ITR das Áreas isentas.**

Logo, não havendo comprovação de protocolização do competente Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, para **o exercício de 2013**, não é possível, portanto, a exclusão do ITR, de qualquer área ambiental, nesse exercício.

Desta forma, não se aceita a área de Floresta Nativa declarada.

O **ponto nodal** para a impossibilidade de dispensa de apresentação do ADA para fins de reconhecimento da área de floresta nativa foi a inaplicabilidade do Parecer PGFN nº 1.329, de 2016, independentemente da data da ocorrência do fato gerador do ITR. Ali firmado, portanto, ser o ADA o único meio apto à comprovação da referida área.

Peço licença para transcrever as razões declinadas nas decisões paradigmáticas

#### **Acórdão nº 2402-010.634**

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 170 da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que **a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas cobertas por florestas nativas**, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

#### **Acórdão nº 9202-010.433**

É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à não incidência do ITR em relação às áreas cobertas por florestas nativas, devendo ser reestabelecida a glosa apenas em relação às áreas não comprovadas por laudos, ofícios etc.

Em ambos os paradigmas versando sobre áreas de floresta nativa, em sentido oposto à vergastada decisão, dito não ser o ADA meio exclusivo de prova. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, **conheço do recurso especial do sujeito passivo.**

## II – DO MÉRITO

Conforme relatado, arvorando-se em precedente emanado por esta eg. Instância Especial, pretende o recorrente o afastamento da glosa das áreas de floresta nativa declaradas. A decisão paradigmática de nº 9202-010.433 assevera que

[a]inda que os fatos geradores tenham ocorrido sob a vigência da Lei 10165/00, que deu nova redação ao art. 17-O, caput e § 1º, da Lei 6938/00, para, em tese, estabelecer a obrigatoriedade do ADA, tal obrigatoriedade também foi superada pela jurisprudência do STJ, **de tal maneira que o citado Parecer PGFN é elucidativo nos seguintes termos:**

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 nº 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei nº 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 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:

(...)

**Ou seja, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a quem incumbe a representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Economia, manifestou-se, expressa e textualmente, no sentido de que “(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR”.** (sublinhas deste voto)

Malgrado tenha este Colegiado, em composição substancialmente díspar, afirmando que a própria parte recorrida teria “expressa e textualmente” entendido pela desnecessidade de apresentação do ADA como único meio probatório para reconhecimento da **área de floresta nativa**, certo que da transcrição do Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016 levada a cabo no *decisium* revela ser inadvertida a conclusão apresentada. Isso porque, ressalva a Procuradoria que tal dispensabilidade estaria adstrita às **áreas de preservação permanente e reserva legal.**

Aclarada a inadvertida premissa incrustada no acórdão paradigmático, passo analisar a legislação pertinente ao desate da controvérsia:

### **Lei nº 9.393/96**

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;

(...)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

§ 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.

#### **Decreto nº 4.382/02**

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996)

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - 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 nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

§ 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17- O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000)

**Lei nº 6.938/81 (com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.165/00)**

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

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

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Pela interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, “e”, da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto nº 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei nº 6.938/81 entendo ser o ADA documento prescindível para a comprovação das áreas de floresta nativa, objeto deste recurso especial. Calha gizar que,

[a]inda que se considere o fato de que a introdução da exclusão da referida área da base de cálculo do ITR somente sobreveio com a vigência da Lei nº 11.428, de 2006, que incluiu a alínea “e”, no inciso II, do § 1º, da Lei nº 9.393/96, e que o Regulamento do ITR é do ano de 2002, época em que não havia, portanto, a referida previsão legal, não é possível a utilização do recurso da analogia para criar obrigações tributárias, sob pena de desrespeito ao art. 108, § 1º, do CTN. Se não houve a alteração formal da legislação, não cabe ao intérprete criar obrigações não previstas em lei. Ademais, ressalto, novamente, que a previsão contida no § 1º do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, não pode ser analisada isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício

da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA, não sendo o caso das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, por não estarem previstas no caput do art. 10 do Decreto n° 4.382/02.<sup>1</sup>

O fato de ser o ADA prescindível não significa estar o sujeito passivo desincumbido do ônus probatório. Sobre os seus ombros repousa a necessidade de apresentar laudo técnico em observância às normas da ABNT, emitido por profissional habilitado com a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), no qual haja ainda a especificação se primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração a cobertura nativa – *ex vi* da al. “e” do inc. II do § 1.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996. **Merece provimento parcial o recurso de divergência**, portanto.

Por essa razão, deverão os autos ser devolvidos à Turma Ordinária para que apreciado ao laudo técnico apresentado pelo recorrente, analisando sua adequação aos requisitos legais.

### III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial do sujeito passivo e dou-lhe parcial provimento, devendo os autos serem devolvidos à eg. Turma *a quo*, para que seja apreciado o laudo técnico acostado.**

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Redator designado.

Parabenizo a Ilustre Relatora pelo judicioso voto proferido, embora, nesta ocasião, caiba-me pedir licença para divergir. Explico.

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).

<sup>1</sup> CARF. Acórdão n° 2401-008.841, Cons. Rel. Matheus Soares Leite, sessão 30 nov. 2020.

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 ambiental<sup>2</sup> (*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*

<sup>2</sup> O novo Código Florestal (Lei nº 12.651, de 2012) preferiu denominar a antiga área de servidão florestal exclusivamente pelo *nomen iures* “servidão ambiental”.

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 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).

**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 *contrario 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 imprestáveis 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 ambientais<sup>3</sup>, de modo que, por outras palavras, exige prévia comprovação por parte do declarante 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)~~

<sup>3</sup> 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 de servidão ambiental” - ASA*), as quais contam com ressalva quanto à “*prévia comprovação*”, o que vai dispensar, por interpretação sistemática, a apresentação de ADA.

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:

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

lei<sup>4</sup>, 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, renovando pedido de licença a relatoria, nego provimento ao recurso especial.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**

---

<sup>4</sup> § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000.