



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.000892/2005-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.343 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de janeiro de 2021
Recorrente APERAM INOX AMERICA DO SUL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Resta caracterizada a divergência quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretações distintas conferidas à legislação tributária.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. DESNECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO.

Para possibilitar a dedução de áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR, é prescindível a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator) e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que não conheceram do recurso. No mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, acordam em dar provimento ao recurso para afastar a exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA), com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação quanto à extensão da Área de Preservação Permanente (APP), vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança de ITR, em função da glosa **parcial** da área declarada como APP - Área de Preservação Permanente de 4.012,4 ha para 919,6 ha.

O relatório encontra-se às fls. 10/15.

Impugnado o lançamento às fls. 87/99, a DRJ em Brasília/DF julgou-o procedente às fls. 201/209.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 214/229.

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara negou provimento ao recurso por meio do acórdão 2202-00.785 – fls. 265/280.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 288/313, pugnano, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para reformar o acórdão recorrido, tornando o lançamento insubsistente.

Em 7/4/17 - às fls. 525/534 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria **“obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA – Ato Declaratório Ambiental para exclusão da APP – Área de Preservação Permanente da tributação do ITR/2001.”**

Intimado em 27/5/17 (processo movimentado em 27/4/17 – fl. 535), a União apresentou contrarrazões tempestivas em 2/5/17 (fl. 552), propugnando pelo não conhecimento o desprovimento do recurso – fls. 536/551.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O sujeito passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 13/10/11 (fl.283) e ratificou os termos de seu Recurso Especial apresentado tempestivamente em 28/10/11 (fl. 520). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para a sua admissibilidade.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA - Ato Declaratório Ambiental para exclusão da APP – Área de Preservação Permanente da tributação do ITR/2001”**.

Como noticiado, o atuante efetuou alterações na DITR do sujeito passivo em função do ADA apresentado em 2001 e da averbação da ARL na matrícula do imóvel.

Em resumo, reconheceu uma extensão a maior para a ARL (de 2.697,2 ha para 4.287,8 ha) e reduziu a APP declarada de 4.012,4 ha para 919,6 ha, já que foi essa a área que constou do ADA de 2001. **Ou seja, considerou que não houve a apresentação de ADA tempestivo para a APP de 3.092,8 ha.**

Veja-se o resumo abaixo¹:

	DITR	FISCO	DRJ	CARF
1 DIST ÁREA DO IMÓVEL				
1 ÁREA TOT IMÓVEL	<u>13.485,8</u>	<u>13.485,8</u>	<u>13.485,8</u>	<u>13.485,8</u>
APP	4.012,4	919,6	919,6	919,6
ÁREA UTIL LIM.	2.697,2	4.287,8	4.287,8	4.287,8
2 TOT ÁREA TRIBUTÁVEL	6.776,2	8.278,4	8.278,4	8.278,4
ÁREA C/BENFEITORIAS	809,2	809,2	809,2	809,2
3 TOT ÁREA APROVEITÁVEL	5.967,0	7.469,2	7.469,2	7.469,2
DIST ÁREA UTILIZADA				
PROD VEGETAIS	5.597,0	5.597,0	5.597,0	5.597,0
PASTAGENS	370,0	370,0	370,0	370,0
4 TOT ÁREA UTILIZADA	5.967,0	5.967,0	5.967,0	5.967,0
GRAU DE UTILIZAÇÃO (4/3)	100,0%	79,9%	79,9%	79,9%
VTN	<u>6.742.890,00</u>	<u>6.742.890,00</u>	<u>6.742.890,00</u>	<u>6.742.890,00</u>
VTN TRIBUTÁVEL: (2/1) * VTN	3.388.094,98	4.139.193,86	4.139.193,86	4.139.193,86
ALÍQUOTA	0,45	3	3	3
ITR DEVIDO	15.244,32	124.163,57	124.163,57	124.163,57
ITR SUPLEMENTAR		108.919,25	108.919,25	108.919,25

A decisão recorrida manteve a glosa ao amparo do artigo 17-O da Lei 6.938/81.

Passemos à análise do inteiro teor do voto condutor da decisão recorrida:

Em toda a sua extensão, pode-se notar que a necessidade do ADA tempestivo foi abordada levando-se em conta que a lide gravitava em torno das APP. Às vezes em que se referiu a áreas de interesse ambiental, o fez especificando tratarem das APP e ARL, silenciando-se com relação àquelas de “Interesse Ecológico” da alínea “b” acima citada. Confira-se com os meus destaques:

É oportuno salientar, que Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação **relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada)**, conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei n.º 9.363, de 1996, introduzido originariamente pelo art. 3º da MP n.º 1.956-50, de 2000, e mantido na MP n.º 2.166-67, de 2001, ocorre quando da entrega da declaração do ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

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

Veja-se aqui:

Como visto, na matéria de mérito, confirmou-se o não cumprimento de uma exigência legal, **aplicada às áreas de preservação permanente**, de que as áreas ambientais do imóvel, para fins de exclusão do ITR, sejam devidamente reconhecidas como de interesse ambiental, por intermédio de Ato Declaratório Ambiental - ADA, emitido pelo IBAMA/órgão conveniado ou, pelo menos, que seja comprovado a protocolização tempestiva do seu requerimento.

E novamente:

Como discussão que se trava nestes autos cinge-se em saber se a comprovação da existência das **áreas de preservação permanente** e de utilização limitada (reserva legal), para fins de exclusão das mesmas da base de incidência do ITR, depende, ou não, do cumprimento da exigência da protocolização tempestiva do ADA, a ser emitido pelo IBAMA ou órgão conveniado.

Mais uma vez:

Não tenho dúvidas de que a **obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de exclusão das áreas de preservação permanente** e de utilização limitada (reserva legal) da base de cálculo do ITR, surgiu no ordenamento jurídico pátrio com o art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000 que incluiu o art. 17, § 1º na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, para os exercícios a partir de 2001, *verbis*:

Um vez mais:

Assim, mesmo tendo sido comprovado, através de Ato Declaratório Ambiental, de parte **da área de preservação permanente** (considerada pela autoridade lançadora), e não obstante a pretensão da requerente de tentar comprovar nos autos a efetiva existência da **área de preservação permanente** (materialidade) por meio do Laudo Técnico apresentado, cabe ressaltar que, no meu entendimento, essa comprovação, mesmo que real, não é suficiente para que a lide seja decidida a seu favor, pois o que se busca nos autos é a comprovação do reconhecimento da referida área mediante ato do IBAMA ou órgão delegado por convênio ou, no mínimo, a comprovação da protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA para a área em discussão.

E finalmente:

A solicitação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental - ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR **sobre a área de preservação permanente**, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

Portanto, não há outro tratamento a ser dada **à área de preservação permanente** glosada pela autoridade lançadora, por falta de comprovação da exigência tratada anteriormente, que devem realmente passar a compor as áreas tributável e aproveitável do imóvel, respectivamente, para fins de apuração do Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) e do seu Grau de Utilização (do imóvel), conforme demonstrado pela autoridade lançadora nos autos (fls. 02).

Não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental — ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, **cabe manter a glosa efetuadas pela fiscalização em relação à área de preservação permanente**, já que a solicitação tempestiva do ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente, a proprietária do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA para a área em discussão.

O registro acima deveu-se ao fato de o sujeito passivo, em seu recurso, ter feito menção ao eventual enquadramento da área como sendo de interesse ecológico. Sobre esse

aspecto, este voto não se pronunciará, na medida em que não houve tal enfretamento pelo colegiado *a quo*.

Ainda com relação à decisão recorrida, é de salientar que em momento algum aquele colegiado, debruçando-se sobre as provas dos autos, teria entendido materialmente comprovada a APP então pleiteada.

Fazer contar que não estaria “*questionando a existência e o estado das Reservas Preservacionistas, relatórios técnicos que atestam a sua existência*” não equivale a dizer, certamente, que considerou tais APP materialmente comprovadas e sim, que o foco a ser dado ao caso diria respeito à apresentação, ou melhor, a não apresentação do ADA.

O mesmo se aplica, quando afirmou que:

....a pretensão da requerente de tentar comprovar nos autos a efetiva existência da área de preservação permanente (materialidade) por meio do Laudo Técnico apresentado, cabe ressaltar que, **no meu entendimento, essa comprovação, mesmo que real, não é suficiente para que a lide seja decidida a seu favor**, pois o que se busca nos autos é a comprovação do reconhecimento da referida área mediante ato do IBAMA ou órgão delegado por convênio ou, no mínimo, a comprovação da protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA para a área em discussão.

Vejo aqui que a conclusão a que chegou em momento algum partiu da premissa de que havia sido, efetivamente, comprovada a área. Penso que o texto poderia, perfeitamente, ser assim reescrito:

...pretendeu a requerente tentar comprovar nos autos a efetiva existência da área de preservação permanente (materialidade) por meio do Laudo Técnico apresentado. Cabe ressaltar que no meu entendimento, ainda que, por ventura, tivesse o recorrente logrado êxito nessa comprovação, não seria suficiente para que a lide seja decidida a seu favor, pois o que se busca nos autos é

Essas breves considerações consignadas no voto do relator, ditas *en passant* quanto comparadas com o tanto de argumento dispendido para abordar a obrigatoriedade do ADA, são tomadas por mim como meros *obiter dictum*, o que implica dizer que o colegiado recorrido não admitiu comprovada a existência material da área questionada, sequer se debruçou sobre o conteúdo probatório, até porque, parte dele só foi apresentado após o julgamento de seu recurso voluntário.

Feitos os destaques, passemos aos paradigmas.

De sua parte, o recorrente apresentou os acórdãos de nº 2101-00.492 e 303-35.735 com a finalidade de demonstrar a divergência a ser dirimida por esta turma.

Iniciando-se pelo de nº 303-35.735, nota-se que o colegiado paradigmático, a julgar dos excertos abaixo por mim destacados, analisou situação em que teria havido a apresentação do ADA, mas, todavia, fora do prazo admitido pelo Fisco. Confira-se:

A contribuinte foi intimada da ação fiscal para comprovar que requerer o benefício de isenção do valor do imóvel, referente as áreas de preservação permanente e utilização limitada, com base no ADA, bem como os valores declarados a título de VTN e, apresentar, demais documentos, pertinentes á cópia da matrícula no Registro de Imóveis; **o Ato Declaratório — ADA, protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente- IBAMA e laudo técnico de avaliação do imóvel rural retroativo a data de 1º de janeiro de 2001.**

Na seqüência, em procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DITR/2001, lavrou a autoridade fiscal o competente auto

de infração, do qual foi procedida à glosa da área declarada como sendo de preservação permanente, **por falta de comprovação da extensão dessas áreas e de ter protocolizado tempestivamente o ADA**, assim como, avaliação da terra nua do imóvel de acordo com o Sistema de Preços de Terras da Secretaria da receita Federal — SIPT, por falta de apresentação de laudo técnico de avaliação.

[...]

Nesse contexto, insta consignar, ainda, que a obrigatoriedade da **apresentação tempestiva** de Ato Declaratório Ambiental — ADA, previamente ratificado pelo IBAMA, com a indicação das áreas de preservação permanente, **somente passou a ter previsão legal com a edição da Lei n.º 10.165/2000, a qual alterou o art. 17-0 da Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981** (que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação).

Apenas a partir da edição do aludido diploma legal é que o ADA passou a ser obrigatório para efeito de exclusão da base de cálculo do ITR das referidas áreas. Referida norma passou a ter a seguinte redação:

[...]

A redação anterior, do parágrafo primeiro do art. 17-0, incluído pela Lei n.º. 9.960, de 28/01/2000, dispunha, por sua vez, que: *"a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional"*. Tal alteração trouxe a obrigatoriedade instituída por lei ordinária do requerimento do ADA para fruição da isenção.

Nesse esteio, é certo que **à época do fato gerador não havia determinação de prazo para a apresentação do ADA**, para comprovar a não incidência do Imposto sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal.

[...]

No contexto, esta colenda Câmara já **manifestou posição, afastando a exigência da apresentação do ADA, no prazo pretendido pelo fisco de seis meses da entrega da DIRT para as áreas de preservação permanente** ou a averbação na matrícula do imóvel quando do fato gerador para as áreas de reserva legal, se restou comprovada a efetiva existência de tais áreas ou se a existência delas não foi contestada pelo fisco. Assim, é o posicionamento da Primeira e da Segunda Câmara:

[...]

Sem embargo, além de não estar prevista em lei, ferindo o princípio da reserva legal, **a exigência com prazo estabelecido para protocolo do ADA vai contra o estipulado no parágrafo 7º, do art. 10, § 7º da Lei n.º 4.771/65**, alterado pela Medida Provisória n.º 2.166-67.

Extraio dos fragmentos acima, que o colegiado paradigmático assentou a obrigatoriedade da apresentação do ADA, relativizando, contudo, o prazo estabelecido pelo Fisco para a sua entrega. Parece-me, pois, não haver similitude fático-jurídica entre os casos.

Passando à análise do de n.º 2101-00.492, registre-se que a decisão sobre o tema já foi revertida por esta turma, conforme se vê do acórdão 9202-005.184, de 26/1/17 e que, não diferente do paradigma anterior, abordou situação em que teria havido a apresentação do ADA, todavia extemporaneamente e após o início da ação fiscal. Confira-se sua ementa:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ISENÇÃO CONDICIONADA. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO ATÉ O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A apresentação do ADA, **a partir do exercício de 2001, tornou-se requisito indispensável para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, então, uma isenção condicionada,**

tendo em vista a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-0, §10, da Lei n.º 6.938/81.

Contudo, referido dispositivo **não fixa prazo determinado para a apresentação do ato declaratório**, tampouco a necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal, para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR. Diante dessa lacuna, na forma como estatuído pelo art. 97, inciso VI, do CTN, **não pode o poder regulamentar estabelecer a desconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.**

Considerando-se que o ADA possui papel prático de apuração de área tributável, *ato este sujeito ao poder de polícia* do MAMA, denota-se que sua entrega até o início da fiscalização cumpre sua finalidade maior, transferindo, pois, para a Administração, o ônus **de** provar a inexistência da área. Nos casos em que o ADA não for apresentado, poderá o contribuinte comprovar a existência das áreas de interesse ambiental mediante a apresentação de documentos relacionados na pergunta 40 do "Manual de Perguntas e Respostas" do Ato Declaratório Ambiental (ADA), editado pelo IBAMA em 2010.

E passando àquele voto, com os meus destaques:

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-0 da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização **em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.**

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que *data* de setembro de 2002.

[...]

Diante de todo o exposto, verifica-se que, no presente caso, o Recorrente apresentou o ADA em 31/03/2006 (fi. 291), **ou seja, após o início da fiscalização** (27/03/2006, fl. 20). Não obstante, comprovou documentalmente a existência da área de reserva legal, correspondente a 50% do total da propriedade, ou seja, 12.999,50 ha., por meio da juntada de - cópia autenticada. . da matrícula do imóvel com a respectiva averbação realizada em 14/09/1987 (fl. 430), isto, antes da data do fato gerador do imposto, conforme, aliás, reconheceu a própria autoridade lançadora (-fl. 06).

Ou seja, tal como no outro paradigma, ambos os colegiados assentaram a imprescindibilidade do ADA para valer-se da dedução na DITR, mas relativizaram a exigência do prazo para a sua apresentação. Vê-se, portanto, que são situações diferentes. Não se consegue afirmar, sequer com razoável segurança, que ante o caso dos autos, onde não houve a apresentação do ADA com relação a parcela glosada, os colegiados paradigmáticos teriam mitigado a sua ausência em razão dos demais documento que constam dos autos.

E mais, ainda que entendessem pela dispensa de sua apresentação, a aceitação da dedução estaria condicionada - consoante especificou o paradigma 303-35.735 - à análise dos documentos dos autos, já que não passaram pela análise detida do colegiado *a quo*, o que implicaria revolver o conjunto probatório até aqui produzido, o que não me parece admissível em sede de recurso especial de divergência.

Nesse rumo, encaminho por não conhecer do recurso.

Uma vez vencido no conhecimento, passo ao voto de mérito.

Antes de prosseguirmos na abordagem, cumpre-me tecer algumas considerações.

O inciso II do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393/96 elenca as áreas que podem ser deduzidas da área total do imóvel para fins de tributação.

Por sua vez, as APP podem ser classificadas, segundo a forma com se constituem, em naturais (as do art. 2º da Lei 4771/65) e as administrativas (as do art. 3º da Lei 4771/65).

Com isso, resta fácil perceber que estamos diante de 3 figuras distintas, com diferentes características, requisitos e finalidades. Vejamos:

APP “naturais”: são as florestas e demais forma de vegetação natural situadas em determinados acidentes geográficos;

APP “administrativas”: são as florestas e demais forma de vegetação natural, **assim declaradas pelo poder público**, destinadas a manter ou restabelecer determinadas condições ou características ambientais.

Áreas de Interesse Ecológico: destinadas à proteção de ecossistemas, **assim declaradas pelo poder público**, e que ampliem as restrições de uso previstas para as ARL e APP.

Com mencionado alhures, toda a análise de direito a seguir empreendida levará em conta a necessidade do ADA para fins de exclusão das APP citadas na alínea “a” do inciso II do §1º do artigo 10 da Lei 9.393/96, como foi, inclusive, arrematado pelo recorrente, nesses termos:

Diante de todo o exposto, sustenta a Recorrente a impossibilidade de se não se considerar, como única forma de demonstrar que as **áreas de preservação permanente** referentes ao Parque do rio Corrente consista na apresentação do ADA, conforme ditam as decisões colacionadas, razão pela qual impende a reforma da decisão proferida em segunda instância.

Com já dito, não houve a apresentação do ADA sequer intempestivo, no que tange à APP glosada de 3.092,8. Registre-se, novamente, que o sujeito passivo pretende se valer de uma área de 4.012,4ha a esse título.

Consta à fl. 234, um quadro confeccionado por Engenheiro Florestal, com ART em anexo, por meio do qual sugere que uma área de 3.322,76ha, pertencente à recorrente, encontrar-se-ia inserida nos limites do Parque Estadual Rio Corrente.

Nesse ponto já se nota uma diferença de aproximadamente 689,4ha entre a área de que se valeu e aquela no quadro retro citado.

Em outro momento, especificamente à fls. 439/445, consta uma Laudo Técnico, também subscrito por Engenheiro Florestal e com ART em anexo, mas relativo ao exercício 2006, que embora apontasse uma APP de 3.511,00ha que estaria dentro do Parque Estadual do Rio Corrente (Decreto 40.168/98-MG, de 17/12/1998), nada especificou com relação àquelas APP do art. 2º, além de indicar uma ARL de apenas 1.309,0ha, ou seja, significativamente menor do que aquela já reconhecida pelo Fisco de 4.287,8 ha.

Também aqui, conquanto afirmado pelo recorrente que da área total do Parque (5.065,0 ha), a de 3.322,75ha lhe pertenceria, dos documentos acostados e a considerar a área total do imóvel como sendo de aproximadamente 13.400,0 ha, não sou capaz de afirmar que inserida nessa área não se encontra, por exemplo, a ARL a ele já reconhecida ou mesmo a APP já reconhecida pelo Fisco.

Na sequência, foi acostado às fls. 449/455, o Laudo de Avaliação n.º 348/2005, que além de tratar de vários imóveis no conjunto, nada mencionou acerca da existência e extensão das APP do artigo 2º da Lei 4771/65.

Por sua vez, o normativo retro citado criou, na região do médio Rio Doce do Estado de Minas Gerais, no município de Açucena, o Parque Estadual do Rio Corrente com área de aproximadamente 5.065,0 ha, que teria por finalidade proteger a fauna e a flora regionais, as nascentes dos rios e córregos da região, além de criar condições ao desenvolvimento de pesquisa e estudos.

A partir dos fatos acima, vejamos o cenário:

Como se extrai das anotações na matrícula do imóvel, sua extensão, à época da edição daquele decreto (em 12/1998), era de aproximadamente 17.200,0ha, enquanto que o parque criado, de 5.065,0ha. Logo, percebe-se que nem todo o imóvel teria sido inserido na área a ele reservada, vez que todo o parque, no qual foram inseridas, ainda, as áreas de outros imóveis, correspondia, em tese, a apenas 30% do imóvel aqui tratado.

E mais, apenas da edição do Decreto até a data do fato gerador destes autos, teriam sido vendidos e baixados aproximadamente 3.335,10ha.

A APP de 919,6ha que constou do ADA apresentado próximo à data do fato gerador, quando somada a ARL de 2.697,2 ha de que se valeu em sua DITR, perfaz uma área de 3.616,10, próxima daquela que sugere estar inserida na do parque.

Somadas a APP e ARL, a Fiscalização já reconheceu a dedução de uma área de 5.207,4 ha. Logo, bem maior do que aquela de 3.322,75 ha que sustenta estar inserida no parque. Em outras palavras, nada haveria de óbice a que essa parcela, que estaria dentro do parque, correspondesse integralmente à parte da ARL reconhecida pelo Fisco. Poder-se-ia dizer, contudo, que dos 8.300,20ha que pretende ver deduzidos, 3.322,75 ha estariam dentro do Parque e o restante, na área que estaria fora.

Veja-se que em termos de verdade material são algumas as hipóteses possíveis em função do contexto ora posto, que vão desde reconhecer a diferença cobrada pelo Fisco como eventualmente inserida na área do parque a até admitir que o Fisco deduziu mais área do que as efetivamente comprovadas.

O imbróglio que aqui vislumbro talvez não houvesse, se caso a TOTALIDADE do imóvel estivesse inserida na área do Parque Estadual ou se houvesse sido apresentado o ADA tempestivamente ao menos em período anterior ao início da ação fiscal, já que é um imperativo do qual não se deve afastar o julgador administrativo.

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

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

Tenho posicionamento firme sobre o tema.

Pode-se dizer que a apresentação do ADA seria apenas uma das formas de comprovação da utilização, destinação e preservação das áreas do imóvel rural, mas aqui complemento destacando que esse documento **é indispensável** ao início de prova.

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

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

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

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

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

Não foi à toa que o § 5º daquele artigo 17-O estabeleceu que “*após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis*”. Nesse ponto, penso que as dúvidas relacionadas a – por exemplo - eventuais sobreposição das áreas seriam, ou poderiam ser, dirimidas nessa oportunidade.

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

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

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

E não vejo qualquer incoerência nesse racional.

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

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

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

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

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

Como nas palavras do relator do recorrido:

Um dos objetivos precípuos da legislação ambiental e tributária é, indubitavelmente, estimular a preservação do meio ambiente, via benefício fiscal. No entanto, o benefício da exclusão do ITR, inclusive em áreas de proteção e/ou interesse ambiental como os Parques Estaduais, não se estende genérica e automaticamente a todas as áreas do imóvel por ele abrangidas. Somente se aplica a áreas específicas da propriedade, vale dizer, somente para as áreas de interesse ambiental situadas no imóvel como: área de preservação permanente, área de reserva legal, área de reserva particular do patrimônio natural e área de proteção de ecossistema bem como área imprestável para a atividade rural, desde que reconhecidas de interesse ambiental e desde que haja o reconhecimento dessas áreas por ato específico, por imóvel, expedido pelo IBAMA, o Ato Declaratório Ambiental (ADA).

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

Forte no exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Redatora Designada

1. Do conhecimento

Não obstante o bem fundamentado voto do Relator, interpreto de forma diversa a análise relativa ao conhecimento do Recurso Especial, pois, com base no Paradigma n.º 303-35.735, identifica-se a divergência jurisprudencial suscitada.

Conforme consta do Despacho de Admissibilidade, a matéria objeto de discussão refere-se à **obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA - Ato Declaratório Ambiental para exclusão da APP – Área de Preservação Permanente da tributação do ITR/2001.**

Compulsando-se o Acórdão recorrido, observa-se que o fundamento para a manutenção da decisão recorrida foi, essencialmente, a inexistência de apresentação do ADA, nos termos abaixo transcritos:

A solicitação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental - ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre a área de preservação permanente, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

Portanto, não há outro tratamento a ser dada à área de preservação permanente glosada pela autoridade lançadora, por falta de comprovação da exigência tratada anteriormente, que devem realmente passar a compor as áreas tributável e aproveitável do imóvel, respectivamente, para fins de apuração do Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) e do seu Grau de Utilização (do imóvel), conforme demonstrado pela autoridade lançadora nos autos (fls. 02).

Não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental — ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, cabe manter a glosa efetuadas pela fiscalização em relação à área de preservação permanente, já que a solicitação tempestiva do ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente, a proprietária do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA para a área em discussão.

Enfim, entendo que todas as áreas do imóvel rural Pedra Corrida e Outros, mesmo aquelas localizadas dentro do Parque Estadual do Rio Corrente, para serem beneficiadas pela não tributação do ITR devem estar discriminadas no Ato Declaratório Ambiental.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de indeferir o pedido de diligência/perícia solicitada pela Recorrente, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Já o Paradigma 303-35.735 expressa posicionamento no sentido de que a comprovação da APP não depende, necessariamente, da existência de ADA, nos termos seguintes:

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL/UTILIZAÇÃO LIMITADA. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE AVERBAÇÃO DA ÁREA TRIBUTADA E REQUERIMENTO DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL AO IBAMA PARA FINS DE ISENÇÃO DO ITR.

A comprovação da área de reserva legal, bem como daquela de preservação permanente para efeito de sua exclusão na base de cálculo do ITR, não depende, exclusivamente, de averbação para fins de isenção do ITR na área tributada, bem como da apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA, no prazo estabelecido.

Precedentes do Conselho de Contribuintes, STJ e TRF. (...).

O STJ e os TRF's já sedimentaram seus posicionamentos, no sentido de que é prescindível a comprovação, pelo contribuinte, da averbação das áreas de preservação permanente e de reserva legal na matrícula do imóvel ou da existência de Ato Declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR. (...).

Com base nesses fatos, entendo ser inaplicável ao caso concreto a exigência do ADA como único documento hábil à comprovação da existência das áreas de preservação permanente declaradas pelo Interessado na DITR do exercício de 2002, razão pela qual, acolho o recurso interposto quanto a este ponto.

Verifica-se que, diante de situações fáticas similares, foram proferidas decisões distintas, uma considerando a necessidade do ADA para comprovação da APP e outra a sua desnecessidade.

Nota-se que, no Acórdão Recorrido, existem fundamentos esparsos sobre a existência de comprovação da área por outros meios, mas são inconclusivos. Portanto, levando em consideração os fundamentos centrais relevantes do acórdão recorrido e do acórdão paradigma, entendo que resta caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada.

Nesse contexto, voto em conhecer do Recurso Especial.

2. Do mérito

Quanto ao mérito, a posição que adoto diverge da exposta pelo Relator, pois afastado a imprescindibilidade do ADA para a comprovação da APP, pelos fundamentos que passo a expor.

Sobre o tema, utilizo-me dos fundamentos proferidos pela Conselheira Rita Eliza, no Acórdão n.º 9202-007.217, de 26 de setembro de 2018, que assim dispôs:

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

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

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

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei nº 4.771/65. Na parte que nos interessa, as características da Área de Preservação Permanente estavam descritas, no art. 2º (com redação dada pela Lei nº 7.803/89) e 16 (com redação dada pela Medida Provisória nº 2.16667, de 2001) do Código Florestal de 1965:

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

ao longo dos rios ou de outro qualquer curso d'água, em faixa marginal cuja largura mínima será: 1 de 5 (cinco) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura:

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

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

1. de 30 (trinta) metros para os rios de menos de 10 (dez) metros de largura

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

3. de 100 (cem) metros para os cursos d'água que meçam entre 50 (cinquenta) e 100 (cem) metros de largura;
4. de 150 (cento e cinquenta) metros para os cursos d'água que possuam entre 100 (cem) e 200 (duzentos) metros de largura; igual à distância entre as margens para os cursos d'água com largura superior a 200 (duzentos) metros;
- b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;
- c) nas nascentes, mesmo nos chamados "olhos d'água", seja qual for a sua situação topográfica;
- d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;
- e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;
- f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;
- g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas;
- h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, nos campos naturais ou artificiais, as florestas nativas e as vegetações campestres.
- a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:
 - 1 de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;
 - 2 de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;
 - 3 de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;
 - 4 de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;
 - 5 de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;
- b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;
- c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;
- d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;
- e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;
- f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;
- g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;
- h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.
- i) nas áreas metropolitanas definidas em lei.

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

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

- a) a atenuar a erosão das terras;
- b) a fixar as dunas;

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

3. Na hipótese, discute-se a exigibilidade de tributo declarado em 1997, isto é, antes da entrada em vigor da Lei 10.165/00, que acrescentou o § 1º ao art. 17º da Lei 6.938/81. Logo, é evidente que esse dispositivo não incide na espécie, assim como também não há necessidade de se examinar a aplicabilidade do art. 106, I, do CTN, em virtude da nova redação atribuída ao § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 pela MP nº 2.16667/ 01.

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

Tal entendimento fundamenta-se na regra de que a norma jurídica que regulamenta o conteúdo de uma lei é veículo secundário e infralegal e, portanto, seu conteúdo e alcance deve se restringir aos comandos impostos pela lei em função da qual foi expedida.

Neste sentido uma instrução normativa não poderia prever condição não exigida pela norma originária, mormente quando tal condição dependia de manifestação de órgão cuja atuação não se vinculava com o objetivo da norma desoneração tributária.

Tal discussão assume um novo viés com a criação do art. 170 da Lei nº 6.938/81.

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

Art. 170. 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 Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA.(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

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

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

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

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis.

(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

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

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

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96 e o art. 17º da Lei nº 6.938/81, antinomia que deve ser solucionada pela aplicação do critério da especialidade, devendo prevalecer neste sentido a norma que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR,

qual a Lei nº 9.393/96.

É por essa razão que compartilho do entendimento de que o ADA não tem reflexos sobre a regra matriz de incidência do ITR, a ausência de documento informativo ou sua apresentação intempestiva não pode gerar como efeito a desconsideração de área reconhecidamente classificada como não tributada pelo legislador.

É importante mencionar que o Poder Judiciário, mesmo que com base em fundamentação diversa, por meio do Superior Tribunal de Justiça tem firmado jurisprudência no sentido de que o ADA nunca foi, mesmo com a criação do art. 170, requisito para desoneração do ITR, desoneração essa entendida pelos Ministros como isenção.

Essa orientação do STJ foi reconhecida pela própria Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016 que atualizou o Item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer prevista no art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016.

Pela relevância, peço vênia para transcrever parte do parecer:

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente (NOVO)

* Data da alteração da redação do resumo e da Observação 1, bem como da inclusão da Observação 2: 05/09/2016 Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR e AgRg no REsp 753469/SP.

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. - também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

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

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

PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016

Documento público. Averbação e prova da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente. Natureza jurídica do registro. Ato Declaratório Ambiental.

Isenção do Imposto Territorial Rural. Item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 10, II, “a”, e § 7º da Lei nº 9.393, de 1996. Lei nº 12.651, de 2012. Lei 10.165, de 2000.

(...)

II.1 Exame da jurisprudência sobre o questionamento feito à luz da legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 que deu nova redação ao art. 17º da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000 e à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 Novo Código Florestal

(...)

12. Após as considerações acima, restam incontroversas, no âmbito da Corte de Justiça, à luz da legislação aplicável ao questionamento, as posições abaixo:

(i) é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo aquela, para fins tributários, eficácia constitutiva;

(ii) a prova da averbação da reserva legal não é condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

(iii) é desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois tal área se localiza a olho nu; e

(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR.

(...)

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

(...)

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 170, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp nº 587.429/AL, senão vejamos:

Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp nº 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.16667, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não pré-questionada no caso dos autos, fez inserir o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do

ITR [...]

Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.16667, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.16667, 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.2.16667/ 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 extunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.16667, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art.10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.16667, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retro-operância da lex mitior.

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.

170, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

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

(...)

Desse modo, entendo que assiste razão à Recorrente quanto à desnecessidade do ADA para fins de comprovação da APP. Contudo, faz-se necessária a análise dos demais documentos apresentados pelo Sujeito Passivo para a identificação da exata extensão da área.

Pelo exposto, voto em dar provimento ao recurso para afastar a exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA), com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação quanto à extensão da Área de Preservação Permanente (APP).

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz