



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10660.720898/2009-62</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.592 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	ALTEA EMPREENDIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

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

Para fatos geradores anteriores ao Código Florestal de 2012, o ADA, emitido pelo IBAMA, não é requisito obrigatório para que ocorra o reconhecimento de APP, sendo possível a comprovação da referida área ambiental por outros meios de prova. Aplicação cogente de item da lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, item 1.25 - ITR - "a", incluso pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016.

O STJ entende ser dispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, com vistas à concessão de isenção do ITR. A Nota SEI nº 35/2019/CRJ/PGACET/PGFN reafirma a posição dominante do STJ e a dispensa do ADA para reconhecimento de APP. Interpretação sistemática da legislação aplicável (§ 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, na redação dada pelo art. 3º da MP 2.166, de 2001, combinado com a alínea "a" do

inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, combinado com o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, de 1981, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000).

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento parcial para afastar o óbice relacionado a exigência de ADA para reconhecimento de APP e determinar o retorno ao Colegiado a quo para que enfrente a questão relacionada a comprovação, ou não, da APP a partir de provas documentais nos autos na forma proposta no recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Marcos Roberto da Silva, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 500/526) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito

tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em **agravo** (e-fls. 684/689) interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 13/8/2021, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-009.384** (e-fls. 441/448), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **"desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para exclusão, da tributação do ITR, das Áreas de Preservação Permanente (APP)"**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

#### EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

(...)

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. REQUISITO PARA ISENÇÃO. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA. ESPONTANEIDADE.

É obrigatória a apresentação, antes do início da ação fiscal, de ato declaratório ambiental (ADA) que comprove a existência de área de preservação permanente (APP) para efeito de exclusão dessa área da incidência do Imposto Territorial Rural (ITR).

(...)

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração pelo contribuinte, pretendendo aduzir omissão quanto à análise dos documentos acostados que comprovariam existir APP (Área de Preservação Permanente), ASF (Área de Servidão Florestal) e ARL (Área de Reserva Legal) no imóvel, além disso pretendia reconhecimento de contradição na análise da legitimidade do laudo técnico, porém teve seguimento negado (e-fls. 487/491).

É consignado, para afastar a omissão, por exemplo, que o voto condutor do acórdão recorrido destacou, quanto à ASF, que há necessidade de sua averbação na matrícula à semelhança do que ocorre na ARL.

#### Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2102-002.635**, Processo nº 10480.720120/2007-18 (e-fls. 529/533), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

**Ementa do acórdão paradigma (1)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA EXTEMPORÂNEO. LAUDO TÉCNICO COMPROVANDO A EXISTÊNCIA DA ÁREA DE INTERESSE AMBIENTAL. DEFERIMENTO DA ISENÇÃO.

Havendo Laudo Técnico a comprovar a existência da área de preservação permanente, o ADA extemporâneo, por si só, não é condição suficiente para arrostar a isenção tributária da área de preservação permanente.

Também, indicou-se como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), consubstanciada no Acórdão nº 9202-003.474, Processo nº 10680.725109/2011-66 (e-fls. 538/555), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

#### **Ementa do acórdão paradigma (2)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (...). ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00.

A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei nº 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O, §1º, da Lei nº 6.938/81.

(...)

A jurisprudência do CARF tem entendido que documentos emitidos por órgãos ambientais (...) suprem referida exigência.

Hipótese em que a Recorrida apresentou o ADA (...) antes da data da ocorrência do fato gerador, bem como comprovou a área de preservação permanente mediante apresentação de laudos técnicos, devidamente acompanhados de ARTs. (...)

#### **Do resumo processual antecedente ao recurso especial**

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 140/169), insurgindo-se em face da Notificação Fiscal de Lançamento para exigência do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), Exercício 2006, referente ao imóvel “Fazenda Nova do Selado” (**NIRF 2.616.516-3**), com área total declarada de 2.608,1 hectares, situado no município de Camanducaia/MG.

Uma das controvérsias é a necessidade, ou não, do tempestivo Ato Declaratório Ambiental (ADA), emitido pelo IBAMA, para possibilitar o reconhecimento de Área de Preservação Permanente (APP) declarada.

Na DITR consta declarado 621,1 hectares de APP, porém a fiscalização glosa a sua totalidade e notifica o contribuinte do lançamento/glosa (e-fl. 6). Adicionalmente, ao instaurar o contencioso, pela impugnação, o contribuinte pondera que laudo técnico apontaria 621,07 hectares no imóvel e já tinha contratado, em abril/2008, empresa para elaborar ADA, a despeito de não juntado com a impugnação de dezembro/2009. De qualquer sorte, requereu se acatar a APP reconhecida em laudo técnico.

Houve, ainda, glosa da Área de Reserva Legal (ARL) declarada. Consta na DITR 546,3 hectares declarados, porém a fiscalização não reconhece nenhum hectare de ARL (e-fl. 6).

Também, houve glosa de Área de Servidão Florestal (ASF), tendo sido declarado 511,6 hectares e nada sendo aproveitado, sendo a totalidade da ASF glosada (e-fl. 6).

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 03-52.156 - 1ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 308/328), decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 335/380), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu apenas parcialmente o recurso especial.

Admitiu exclusivamente a temática *“desnecessidade de averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel, para exclusão da tributação do ITR, antes do fato gerador”*.

Deixou-se de admitir as temáticas:

- desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para exclusão, da tributação do ITR, das Áreas de Preservação Permanente (APP);
- desnecessidade de averbação da Área de Servidão Florestal [ASF] na matrícula do imóvel, para exclusão da tributação do ITR, antes do fato gerador; e
- eficácia de laudo técnico para comprovação da isenção do ITR e do Valor da Terra Nua (VTN).

Houve interposição de agravo, sendo que a decisão correlacionada tornou sem efeito a admissão da matéria *“desnecessidade de averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel, para exclusão da tributação do ITR, antes do fato gerador”*, pois o

contribuinte aderiu no tema ao Programa de Redução de Litígio Fiscal (PRLF), visando incluir o débito correspondente à Área de Reserva Legal (ARL).

A decisão de agravo confirmou a não admissão das temáticas:

- desnecessidade de averbação da Área de Servidão Florestal [ASF] na matrícula do imóvel, para exclusão da tributação do ITR, antes do fato gerador; e
- eficácia de laudo técnico para comprovação da isenção do ITR e do Valor da Terra Nua (VTN).

Portanto, a decisão de agravo pontificou que **não são admitidas** as matérias:

- desnecessidade de averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel, para exclusão da tributação do ITR, antes do fato gerador;
- desnecessidade de averbação da Área de Servidão Florestal [ASF] na matrícula do imóvel, para exclusão da tributação do ITR, antes do fato gerador; e
- eficácia de laudo técnico para comprovação da isenção do ITR e do Valor da Terra Nua (VTN).

Quanto a não admissão do recurso especial para discutir a exigência de ADA para Área de Servidão Florestal (ASF) é importante anotar que o despacho de admissibilidade primeiro já ponderava (e-fl. 625) que “[p]ara a rediscussão dessa matéria, a Recorrente indicou os mesmos paradigmas do item anterior [áreas de preservação permanente] (Acórdãos nºs 2102-002.635 e 9202-003.474). Conforme visto anteriormente, em ambos os paradigmas o lançamento decorreu de glosa de área de reserva legal, nos quais se discutiu a necessidade de averbação da ARL na matrícula do imóvel como condição para exclusão da tributação do ITR, que difere da matéria ora tratada, qual seja, glosa de Área de Servidão Florestal, que é regida por dispositivo legal distinto. Dessa forma, não há como se falar em divergência jurisprudencial, se nenhum dos paradigmas aborda a matéria que a Recorrente objetiva rediscutir.”

Por fim, a decisão de agravo admitiu a exclusiva discussão quanto a temática “desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para exclusão, da tributação do ITR, das Áreas de Preservação Permanente (APP)”, sob o viés dos acórdãos paradigmáticos já destacados neste relatório.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

#### **Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida**

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e reconhecer a sua área ambiental glosada, no caso ainda remanescente, a APP, de modo a retificar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria **(i) “desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para exclusão, da tributação do ITR, das Áreas de Preservação Permanente (APP)”.**

Sustenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, considerando que o correto é entender que o ADA é dispensado para fins de comprovação de APP, sendo possível comprovar a citada área ambiental por outros meios, como, por exemplo, por laudo técnico.

#### **Das contrarrazões**

Em contrarrazões (e-fls. 704/711) a parte interessada (Fazenda Nacional) não discute o conhecimento e, no mérito, requer, em apertada síntese, que a decisão recorrida seja mantida por seus próprios fundamentos.

#### **Encaminhamento para julgamento**

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

Após publicação de pauta de julgamentos, sobreveio memoriais pelo contribuinte e nele se reiterou as teses defendidas.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

#### **VOTO**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

#### **Da análise do conhecimento**

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do **Acórdão CARF nº 2301-009.385**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: *Desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para exclusão, da tributação do ITR, das Áreas de Preservação Permanente (APP)*

(i) Paradigma (1): Acórdão [2102-002.635](#)

(i) Paradigma (2): Acórdão [9202-003.474](#)

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no agravo de admissibilidade prévia da Presidência da Câmara Superior.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização do ITR, com fatos geradores antes da vigência do novo Código Florestal de 2012, de modo que são julgados com legislação contemporânea.

O acórdão recorrido aplica de forma isolada o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, exigindo o ADA como requisito obrigatório para que possa ser reconhecida a existência de APP em imóvel rural.

Em contraposição, os acórdãos paradigmas fazem uma leitura e abordagem sistemática do art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000<sup>(1)</sup>, não o aplicando de forma isolada, mas conjugada com o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, na redação dada pelo art. 3º da MP nº 2.166, de 2001<sup>(2)</sup>, que se aplica ainda de forma combinada com a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393<sup>(3)</sup>, para flexibilizar o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, na redação da Lei nº 10.165, de 2000, permitindo-se comprovar APP em imóvel rural através de provas documentais, como, por exemplo, laudo técnico, dispensando-se a exigência de ADA como requisito presuntivo e obrigatório, passando o ADA a mera condição de presunção relativa que pode substituída por outros meios de prova efetivos.

Os acórdãos paradigmas também chegam a trazer ponderação, de forma direta ou por meio de precedentes do STJ, no sentido de que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação de 2001, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, pelo que deve retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106 do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retro-operância da *lex mitior*, de modo a flexibilizar a apresentação do ADA, tornando-o dispensável, por interpretação sistemática que releva o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, com a redação de 2000.

Por conseguinte, todos os acórdãos – o recorrido e os paradigmas –, enfrentam o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, com a redação de 2000, todavia, por força de interpretação sistemática, os acórdãos paradigmas estabelecem que a leitura do dispositivo exige combinação com o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação de 2001, pelo que se apresentaria equivocada a decisão recorrida que faz aplicação isolada da norma que sustenta sua razão de decidir.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

## Mérito

<sup>1</sup> Lei 6.938. Art. 17-O, § 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).

<sup>2</sup> Lei 9.393. Art. 10, § 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) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012, que instituiu o novo Código Florestal).

<sup>3</sup> Lei 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 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989; (redação anterior a Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012).

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Desnecessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para exclusão, da tributação do ITR, das Áreas de Preservação Permanente (APP)”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

A controvérsia está fartamente relatada neste voto, de modo que passo diretamente para minha manifestação.

Pois bem. O fato gerador do acórdão recorrido remonta ao ano de 2007 e a discussão sobre flexibilização quanto ao ADA se refere no momento apenas ao reconhecimento de área ambiental do tipo específico “APP” (Área de Preservação Permanente), desta feita *considerando o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, assim como atento a Nota SEI nº 35/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME* –, que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, na redação dada pelo art. 3º da MP 2.166, de 24 de agosto de 2001 (*Medida Provisória anterior a Emenda Constitucional nº 32*), que só vai ser revogado pelo novo Código Florestal (*Lei 12.651, de 2012*), prevalece e flexibiliza o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, na redação da Lei 10.165, de 2000, considerando que aquela é norma posterior.

Neste sentido, tratando-se de discussão na qual a espécie ambiental é APP, e isso para fatos geradores anteriores ao Código Florestal de 2012, deve-se aplicar o entendimento confirmado pela Procuradoria. Destarte, permite-se ao contribuinte comprovar tais áreas por meio de outros documentos.

Logo, o ADA não é o único meio de se provar APP, para fatos geradores anteriores ao Código Florestal de 2012, pois é um raciocínio presuntivo, não sendo absoluto, sendo possível outros elementos probatórios demonstrarem tal espécie de área ambiental.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente de glosa de APP, a partir de um enfoque meramente formal, pela não apresentação do ADA, ou não apresentação tempestiva, é permitido demonstrar, por outros meios de prova, a existência da APP, para fins de restabelecer a declaração do contribuinte e lhe assegurar o direito de excluir do cálculo do ITR à dita área.

No caso específico o voto recorrido não enfrentou as provas colacionadas pelo contribuinte, pois parou a análise no óbice do ADA. Veja-se:

Quanto ao laudo apresentado, ele não se presta a mitigar a exigência legal, que é inafastável na esfera administrativa.

Deste modo, compete ao Colegiado *a quo* fazer o enfrentamento, eis que é soberano na análise das provas.

Aliás, o fato de não se exigir ADA para reconhecimento de APP, sendo possível, por exemplo, apresentar laudo técnico, não condiciona o julgador administrativo à aceitação inconteste de laudo ambiental. Explico.

Para ser reconhecida a referida espécie de área ambiental deve o contribuinte apresentar prova suficiente apta a demonstrar de forma preponderante a existência da área ambiental vindicada ao reconhecimento, o que pode ser efetivado através de laudo técnico ambiental de caracterização de área, porém este deve se apresentar consistente e efetivo a finalidade probatória, sendo a prova analisada por instância ordinária.

De mais a mais, o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016 deve ser entendido como vinculante por se tratar de *“parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002”*. É imposição da norma regimental posta na alínea “c” do inciso II do art. 98 do novo RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, com suas posteriores alterações.

Ainda que possa ser alegado que assinado por Procurador Adjunto, o art. 2º, inciso III, da Portaria nº 502, de 2016, com redação dada pela Portaria nº 19.581, de 19 de agosto de 2020, iguala o parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, elaborado no uso de sua competência estabelecida pelo art. 83 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), aprovado pela Portaria MF nº 36, de 2014, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular.

Por isso, no mais, inclusa a matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, deve-se observar obrigatoriamente o efeito vinculante, já que as matérias lá inclusas são objeto de Parecer do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou do Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional no âmbito de suas competências.

Não mais se exige ato declaratório aprovado por Ministro de Estado para que se tenha o efeito vinculante e, também, não há espaço hermenêutico para que se despreze item da lista de dispensa de contestar e de recorrer, sob argumento de que a inclusão na lista ocorreu quando se exigia ato declaratório aprovado pelo Ministro, de modo que a legislação posterior não lhe seja aplicada. Ora, no momento hodierno, a legislação exige apenas que o parecer esteja vigente. Então, se há parecer vigente para dispensa de contestar e recorrer, deve-se aplicar, de forma vinculada, o entendimento.

Muito bem. Para a questão do ADA, no âmbito da pretensão de reconhecimento de APP, para fatos geradores anteriores ao Código Florestal de 2012, tem-se na lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016), com observância obrigatória, o seguinte:

#### 1.25 - ITR

**a) Área de reserva legal e área de preservação permanente** **Precedentes:** AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR, AgRg no REsp 753469/SP e REsp nº 587.429/AL.

**Resumo:** O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e

a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

**OBSERVAÇÃO 1:** Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no 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

No âmbito da Lei nº 10.522, com suas diversas alterações, inclusive as promovidas pela Lei nº 13.874, de 2019 (*Lei da Liberdade Econômica*), tem-se o art. 19-A, inciso III, combinado com o art. 19, inciso VI, sendo claro que não mais se faz necessário a aprovação do Ministro de Estado da Fazenda para que seja o parecer vinculante, inclusive consoante arrazoado na Nota SEI nº 51/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, veja-se:

7. Com a edição da Lei nº 13.874, de 2019 (*fruto da conversão da Medida Provisória nº 881, de 2019*), houve a modificação do regime legal de dispensas de contestação e recursos encartado no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, que culminou com a extinção da figura jurídica do ato declaratório do PGFN, resguardada a eficácia dos atos já editados antes da vigência da nova lei. Segundo a novel sistemática do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, a vinculação da RFB às teses firmadas pelos Tribunais Superiores competentes (*e não mais passíveis de impugnação em juízo*) dá-se com a manifestação da PGFN, sendo desnecessária a edição de ato administrativo específico ou aprovação ministerial para tanto.

A mesma Nota SEI nº 51/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME registra que a falta de regulamentação da norma não é indispensável para sua concretização, veja-se:

8. Sucede que a matéria, até o momento, pende de regulamentação pelos órgãos envolvidos, o que se pretende seja levado a efeito em breve. Embora o referido regulamento não seja indispensável para a concretização do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, entende-se deveras recomendável proceder-se à definição

interna do procedimento, no intuito de garantir certeza, uniformidade e segurança jurídica na atuação entre RFB e a PGFN.

Deve-se acrescentar, conforme o § 1º do art. 19-A da Lei nº 10.522, que:

Art. 19-A, § 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Não há nesse dispositivo referência a distinção entre decisão monocrática ou colegiada, também não se menciona as decisões do CARF, que não estão sob a regência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas compõe a estrutura do controle de legalidade do crédito tributário, tal como o exercido pelas DRJs, de modo que não pode haver diferenciação. Se o entendimento vinculante, favorável ao particular, for aplicado por força de lei para as DRJs, então deve ser também aplicado para o CARF, como medida lógica do contencioso fiscal.

Cumpre trazer à baila, por oportuno, trecho da exposição de motivos da MP nº 881, de 2019, a qual foi convertida na Lei nº 13.874 (*Lei da Liberdade Econômica*):

24. Atualmente, o art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, não oferece soluções adequadas, por exemplo, para matérias típicas do microssistema dos Juizados Especiais Federais. Também não prevê a possibilidade (sequer de modo excepcional) de extensão da “*ratio decidendi*” precedente a tema nele não especificamente analisado, nem acerca da vinculação de outros órgãos de origem (que não a RFB) de créditos de cobrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, circunstâncias que vêm provocando incoerências e contradições na atuação da Administração Pública Federal. Dessa forma, propõe-se alterações para disciplinar permissões à Administração Tributária federal rationalizar a sua atuação.

Aliás, no âmbito da racionalização da atuação tributária, inclusive uniformizando o dever cogente de visualizar os temas inclusos na *lista de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN*, otimizando, com maior eficiência, à atuação dos órgãos envolvidos quanto ao crédito tributário ou ao controle de legalidade da competência tributária, promovendo segurança jurídica para os Administrados e para a Administração Tributária, tem-se o Parecer SEI nº 153/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aprovado por Despacho do Ministro de Estado, em data de 08/04/2019, que, ao fim e ao cabo, aprova, para efeito do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, o referido Parecer, a fim de consolidar as principais medidas adotadas e/ou recomendadas pela PGFN em sua política de prevenção e redução da litigiosidade, de modo que, a meu ver, a *lista de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN*, passa a ser definitivamente cogente com consolidação em ato ministerial, até mesmo para matérias há muito nela incluídas (inclusas quando o regime jurídico exigia o ato declaratório aprovado pelo Ministro de Estado).

Então, também por força do item 1.25 - ITR - “a” - da lista de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN, incluso na lista por força do Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, além de

estar atento a Nota SEI nº 35/2019/CRJ/PGACET/PGFN, que reafirma a posição dominante do STJ e a dispensa do ADA para reconhecimento de APP, entendo equivocada a decisão recorrida, pelo que merece ser reformada no particular.

De qualquer forma, quanto ao mérito, em si mesmo, do reconhecimento de APP no imóvel rural do contribuinte, caberá ao Colegiado *a quo retomar* o julgamento e se pronunciar, sob pena de supressão de instância, sendo a Turma recorrida a soberana na análise das provas, sendo o recurso especial de cognição restrita quanto ao dissídio jurisprudencial.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente (Contribuinte), reformando-se parcialmente a decisão recorrida para afastar o óbice relacionado ao ADA. Deverá os autos retornarem ao Colegiado *a quo* para que aprecie as provas colacionadas quanto a existência de APP no imóvel rural e, assim, manifestar-se acerca do referido mérito no sentido de reconhecer, ou não, a existência da mencionada espécie ambiental no imóvel objeto do lançamento.

### **Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar o óbice relacionado ao ADA, determinando o retorno dos autos à Turma *a quo*, para apreciar o mérito do recurso voluntário quanto ao reconhecimento de APP no imóvel rural a partir das provas colacionadas ao processo, não apreciadas pelo acórdão recorrido. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Pelo exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar o óbice relacionado ao ADA, determinando o retorno dos autos à Turma *a quo* para apreciar o mérito do recurso voluntário quanto ao reconhecimento de APP no imóvel rural a partir das provas colacionadas ao processo, não apreciadas pelo acórdão recorrido.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**