MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10660.723376/2012-18

Processo nº	10660.723376/2012-18
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2401-007.882 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	9 de julho de 2020
Recorrente	COMPANHIA TERRITORIAL E DE TURISMO DE SÃO FRANCISCO DOS CAMPOS DO JORDÃO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a tradicional distribuição do ônus probatório no processo tributário, a prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Constitui obrigação do declarante comprovar a exatidão das áreas não tributáveis e das áreas efetivamente utilizadas para a atividade rural que reduzem o valor do imposto a pagar para o imóvel rural, observados os requisitos das legislações tributária e fundiária. A discordância sobre a avaliação dos elementos de prova e/ou a divergência na interpretação da legislação não têm o condão de atrair a nulidade do ato administrativo, nem configura o cerceamento do direito de defesa.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS (IBAMA). REQUISITO FORMAL.

A apresentação do ADA junto ao Ibama, referente ao exercício fiscal, é requisito para excluir da área tributável do imóvel rural as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL DO IMÓVEL RURAL. PARECER PGFN/CRJ nº 1.329/2016.

A ausência do ADA, como único fundamento do lançamento fiscal, não deve ser impeditiva à exclusão das áreas de preservação permanente. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional. Não há racionalidade para a atuação divergente da administração tributária, com decisões que possam impulsionar a sucumbência nas ações judiciais.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). LAUDO DE AVALIAÇÃO. REGRAS DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Mantém-se o arbitramento do VTN com base no SIPT, a partir de valores por aptidão agrícola do município de localização do imóvel rural, quando o contribuinte deixa de comprovar através de laudo de avaliação, elaborado de acordo com as normas da ABNT, o valor menor declarado para o preço de mercado das terras.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

(Súmula CARF nº 108)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a área de preservação permanente declarada de 234,5 hectares. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e André Luis Ulrich Pinto que negavam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto que davam provimento parcial em maior extensão para também reconhecer uma área coberta por florestas nativas de 317,1 ha. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Matheus Soares Leite.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), por meio do Acórdão nº 03-061.058, de 14/05/2014, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário lançado (fls. 422/445):

Documento nato-digital

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2007

DA DECADÊNCIA. ITR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de falta de pagamento ou pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR, após o exercício de apuração do imposto, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), para efeito de contagem do prazo decadencial.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Improcedente a arguição de nulidade quando a Notificação de Lançamento contém os requisitos contidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72 e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

DO ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela Autoridade Fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados cadastrais informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

DA PROVA PERICIAL E DA DILIGÊNCIA.

A perícia técnica e a diligência destinam-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas de preservação permanente e cobertas por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental (ADA).

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO.

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, por falta de documentação hábil (Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT - NBR 14.653-3), demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e a existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do VTN em questão.

Impugnação Improcedente

Para o **exercício de 2007**, foi emitida a **Notificação de Lançamento nº 06106/00002/2012**, relativa ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de juros e multa de ofício, decorrente do procedimento de revisão da declaração do imóvel "**Fazenda São Francisco dos Campos do Jordão – TERTUR**", localizado no município de Delfim Moreira (MG), cadastro fiscal sob o nº 0.355.952-1 e área total de 568,70 ha (fls. 03/08).

Documento nato-digital

A fiscalização tributária assinalou as seguintes irregularidades na declaração do exercício (fls. 03/08):

> (i) **Área de Preservação Permanente (APP**): o contribuinte deixou de apresentar o respectivo Ato Declaratório Ambiental (ADA) do ano de 2007, protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama). Área glosada: 234,5 ha;
>
> (ii) **Áreas de Interesse Ecológico (AIE**): além da falta de apresentação do protocolo do ADA, o sujeito passivo também não comprovou o ato específico do órgão do poder público, que atesta o interesse ecológico. Área glosada: 317,1 ha; e
>
> (iii) **Valor da Terra Nua (VTN)**: o contribuinte não comprovou através de laudo de avaliação do imóvel, segundo as regras da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), o valor atribuído para o VTN no dia 01/01/2007 (R$ 192,44/ha). Para fins de avaliação do preço das terras, o agente lançador considerou o menor valor comercial por aptidão agrícola, equivalente a R$ 1.500,00/ha, extraído do Sistema de Preços de Terras (SIPT).

Cientificado da autuação em 26/11/2012, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 193/245 e 415/416).

Intimada por via postal em 26/05/2014 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 25/06/2014, conforme carimbo de protocolo, no qual invoca, em síntese, os seguintes fundamentos de fato e de direito para a reforma do acórdão de primeira instância (fls. 446/449 e 451/499):

> (i) o lançamento é nulo desde o início, haja vista a inversão indevida do ônus da prova;
>
> (ii) as provas carreadas ao processo administrativo são hábeis e suficientes para demonstrar a existência de áreas de preservação permanente e cobertas por florestas nativas primárias e secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, estas últimas um tipo de área de interesse ecológico destacada na lei;
>
> (iii) para fins de isenção, a exclusão das áreas independente da apresentação do ADA;
>
> (iv) o estudo ambiental efetuado no ano de 2005, anexado aos autos, comprova que o imóvel rural possui uma área de preservação permanente de 234,5 ha, assim como uma área coberta por florestas em estágio avançado de regeneração de 317,1 ha;

Documento nato-digital

(v) o VTN declarado para o ano de 2007 deve ser restabelecido, desprezando-se o valor arbitrado pela autoridade fiscal; e

(vi) é indevida a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Julgamento em Conjunto

Estão sendo julgados em conjunto nesta mesma sessão do colegiado os Processos nº 10660.723376/2012-18, 10660.721779/2013-11, 10660.721780/2013-38 e 10660.721781/2013-82, relativos aos exercícios de 2007 a 2010, decorrentes do procedimento de revisão das declarações de ITR do imóvel Fazenda São Francisco dos Campos do Jordão – TERTUR.

Preliminar

Inicialmente, alega a recorrente que o lançamento é nulo desde o seu nascimento, em razão da indevida inversão do ônus da prova.

Pois bem. Segundo a tradicional distribuição do ônus probatório, a prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. [1]

Estão sujeitas à comprovação, mediante documentação hábil e idônea, todas as informações prestadas pelo sujeito passivo na declaração do imposto. É ônus de qualquer declarante comprovar a exatidão das áreas não tributáveis, assim como das áreas efetivamente utilizadas para a atividade rural, que exercem influência no cálculo do grau de utilização do imóvel rural, observados os requisitos da legislação tributária e fundiária.

[1] TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3 ed. São Paulo : Editora Noeses, 2011, p. 261/265.

Documento nato-digital

De modo transparente expôs a autoridade tributária os motivos para a revisão da declaração apresentada pelo contribuinte, por meio da descrição dos fatos e enquadramento legal, parte integrante da Notificação de Lançamento, cujo texto é capaz de justificar racionalmente o lançamento de ofício do imposto (fls. 03/08).

Segundo a autoridade responsável pelo procedimento fiscal, após regularmente intimado, o contribuinte deixou de comprovar o protocolo do ADA junto ao Ibama e não demonstrou a emissão de ato específico pelo poder público que tenha reconhecido o interesse ecológico de porção da área do imóvel. Além disso, deixou de fundamentar o VTN declarado, com base em laudo de avaliação do imóvel rural, tendo em conta a provável subavaliação do valor das terras.

Ao contrário do que induz o recurso voluntário, o agente tributário não utilizou de presunção simples para o lançamento do crédito tributário, tampouco afirmou que a área total do imóvel era aproveitável para a atividade rural.

Com efeito, a fiscalização rejeitou as áreas ambientais declaradas como áreas não tributáveis do imóvel rural por entender que não houve demonstração do cumprimento dos requisitos exigidos na legislação para a exclusão, e não porque considerou economicamente aproveitáveis para a atividade rural.

Pela ausência de laudo de avaliação para suportar o valor da terra nua declarado, quando comparado com os preços de terras apurados no município, arbitrou o VTN tomando como parâmetro os dados do SIPT.

Em um e outro caso, o ato administrativo restou plenamente motivado pela autoridade fiscal e o encargo de provar continuou como obrigação tributária da pessoa responsável pela declaração dos fatos. Logo, não há que se falar em inversão indevida do ônus probatório em desfavor do recorrente.

Aliás, a pessoa jurídica não discorda que possui o ônus de provar os fatos e/ou o direito que invoca como fundamento à sua pretensão. A sua irresignação dirige-se à conduta da autoridade fiscal, que não teria justificado as razões para deixar de acolher a extensa documentação ofertada, em resposta à intimação fiscal, para fins de prova da veracidade da declaração de ITR.

Porém, não é verdade que a autoridade lançadora simplesmente ignorou a resposta da empresa e procedeu à revisão da declaração. A partir da descrição dos fatos do lançamento, percebe-se que na ótica da fiscalização as justificativas e a documentação apresentadas pelo contribuinte não foram suficientes para respaldar os dados declarados no exercício.

A discordância sobre a avaliação dos elementos de prova e/ou a divergência na interpretação da legislação não têm o condão de atrair a nulidade do ato administrativo, nem configura o cerceamento do direito de defesa.

O direito de contestar o lançamento é exercido por intermédio do contencioso administrativo fiscal, pelo qual é garantido ao autuado apresentar os elementos de fato e de direito para tornar insubsistente a revisão da declaração de ITR. As alegações do apelo recursal

Documento nato-digital

confundem-se com o próprio mérito do lançamento fiscal, de sorte que o exame será feito na sequência deste voto.

Em suma, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

(i) Áreas ambientais não tributáveis

No longo arrazoado, a recorrente procura demonstrar que o acervo documental carreado ao processo administrativo, constituído de mapas, fotografias, laudos técnicos e estudos ambientais, é mais que suficiente para comprovar que a maior parte da área da Fazenda São Francisco dos Campos do Jordão - TERTUR é coberta por florestas nativas de relevante interessante ecológico, formada de vegetação original da Mata Atlântica e de florestas nativas secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, no total de 551,60 ha (fls. 30/80 297/338, 339/365 e 366/412).

Em consequência, explica que a única área aproveitável do imóvel rural diz respeito à porção de 17,1 ha, ocupada pelas benfeitorias relativas à sede da fazenda e respectiva área de manejo e segurança.

Reconhece equívoco no preenchimento da declaração de ITR, relativo às áreas de interesse ecológico de 317,1 ha, porquanto se referem, na verdade, a áreas cobertas por florestas nativas. Para efeito de exclusão como área tributável, as áreas cobertas por florestas nativas independem da expedição de ato pelo órgão estadual e federal competente, eis que a isenção retira seu fundamento diretamente da alínea "e" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Em qualquer caso, defende o recorrente que a apresentação do ADA não é condição necessária e obrigatória para a fruição da redução do valor a pagar do imposto para as áreas de preservação permanente, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas e cobertas por florestas nativas, em respeito ao princípio da verdade material.

Com base nessa linha argumentativa, a pessoa jurídica faz uma síntese da situação do imóvel rural (fls. 469):

> (...)
>
> (i) 100% da área declarada como APP (234,5 ha) e área declarada como de Relevante Interesse Ecológico (317,1 ha) da Fazenda São Francisco dos Campos do Jordão - TERTUR está coberta por florestas nativas e em estágio secundário avançado de regeneração e
>
> (ii) tal área é de relevante interesse público nos termos da Lei e isenta de ITR, independendo de qualquer outro tipo de declaração ou Ato de qualquer tipo de órgão público, por se tratar de área coberta por florestas.
>
> (...)

Documento nato-digital

Pois bem. O laudo técnico ambiental, de 02/06/2005, assinado pelo engenheiro florestal Jorge Oneto, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), descreve que todo o imóvel rural está inserido dentro de uma área de proteção ambiental, vedada a sua utilização ou exploração econômica. Segundo o levantamento, as áreas de preservação permanente do imóvel somam 234,50 ha, ao passo que as áreas de interesse ecológico correspondem a 317,10 ha (fls. 30/45 e 49/51).

Em novo laudo técnico ambiental, datado de 17/12/2012, também acompanhado de ART, o mesmo engenheiro florestal, Jorge Oneto, atesta a existência de áreas de preservação permanente igual a 474,22 ha e de áreas cobertas por florestas nativas de 77,38 ha, com vegetação em estágio secundário de recomposição, e que ambas retratam a diversidade do Bioma Mata Atlântica onde se localiza o imóvel rural (fls. 366/392 e 399/402).

Realmente, o conjunto de mapas, fotografias, laudos técnicos e estudos ambientais gera a convicção da existência de áreas cobertas por vegetação nativa, primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração, pertencentes à Fazenda São Francisco dos Campos do Jordão – TERTUR, no total de 551,60 ha, uma parte delas caracterizada como áreas de preservação permanente, na definição da lei.

Contudo, bem explicou a decisão de primeira instância, a motivação do lançamento fiscal não está vinculada diretamente à comprovação da existência material das áreas ambientais para fins de exclusão da área tributável.

O que está em discussão é a necessidade do ADA para fruição do benefício tributário no exercício de 2007.

Por sinal, essa matéria sempre foi controvertida no âmbito do contencioso administrativo fiscal. Particularmente, penso que a apresentação do ADA para efeito de redução da área tributável, antes opcional, passou a ser obrigatória com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

> Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.
>
> (...)
>
> § 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (destaquei)
>
> (...)
>
> § 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.

Documento nato-digital

Tal interpretação está alinhada com o entendimento dado pelo Poder Executivo por ocasião da edição do regulamento do ITR, sobretudo nos requisitos estabelecidos para a exclusão da área tributável do imóvel rural com relação às áreas de proteção ambiental delimitadas pelo legislador ordinário, consoante o art. 10 do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002:

> Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):
>
> I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);
>
> II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);
>
> III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);
>
> IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);
>
> V - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");
>
> VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").
>
> § 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.
>
> § 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.
>
> § 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:
>
> I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e (destaquei)
>
> II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.
>
> § 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000).

Documento nato-digital

Quanto à exigência do ADA, é aplicável a qualquer área ambiental, inclusive áreas cobertas por florestas nativas, como condição para fruição da exclusão de tais áreas da tributação do imposto, permitindo o controle e a verificação delas pelo órgão nacional responsável pela proteção do meio ambiente.

É verdade que o art. 10 do Decreto nº 4.382, de 2002, não faz alusão às áreas de áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração. Nem poderia, levando-se em consideração que a exclusão explícita dessas áreas somente sobreveio com a vigência da Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006, a qual incluiu a alínea "e" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Porém, não é porque o texto infralegal não foi contemplado com atualização em decorrência da lei superveniente que se deve interpretar que as áreas cobertas por florestas nativas escapam à obrigatoriedade do ADA.

De fato, o art. 10 do Decreto nº 4.382, de 2002, foi redigido para alcançar todas as áreas do imóvel rural especificadas no inciso II do § 1º da Lei nº 9.393, de 1996, consideradas terras não aproveitáveis para a atividade rural e, portanto, excluídas da incidência do ITR.

O inciso I do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 2002, não tem aptidão para inovar o ordenamento jurídico, uma vez que tão somente opera a interpretação e o detalhamento do conteúdo do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000.

Pela própria natureza e destinatário do documento, não se trata de criação de obrigação tributária acessória. Longe disso, não há motivo plausível para se validar a distinção entre áreas de utilização limitada, com dispensa da obrigatoriedade do ADA prevista em lei para efeito de redução do valor a pagar do imposto na hipótese específica de áreas cobertas por florestas nativas.

Em adição, cabe dizer que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, revogado pela Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, que aprovou o novo Código Florestal, não pretendeu tornar inexigível a apresentação do ADA para o reconhecimento das áreas não tributáveis, em detrimento ao conteúdo do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981:

> 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.
>
> (...)
>
> II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:
>
> (...)
>
> § 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.

Documento nato-digital

Com efeito, o texto do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, cuidou de explicitar apenas que o ITR é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo fica dispensado, no momento da apresentação da declaração, de comprovar a existência das áreas não tributáveis.

Portanto, a lei pode exigir requisito formal como condicionante para a exclusão das áreas de proteção ambiental, além da prova da materialidade dessas próprias áreas do imóvel rural.

Com a finalidade de contrapor-se a tal interpretação, o apelo recursal afirma que não deve prevalecer um lançamento fiscal que retire seu fundamento a partir de um enfoque meramente formal. O ADA não constitui um meio de prova indispensável para as áreas de interesse ambiental, haja vista o princípio da verdade material.

Assinala a recorrente que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem admitido outros meios válidos de comprovação das glebas de terras destinadas à preservação ambiental, para fins de redução do imposto a pagar, a exemplo de laudo técnico subscrito por profissional habilitado, acompanhado de ART, com especificação e discriminação das áreas ambientais não tributáveis do imóvel rural.

Pois bem. Nos últimos anos, a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, liderada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, inclina-se contrária à flexibilização da obrigatoriedade do ADA, salvo hipóteses específicas de averbação da área na matrícula do imóvel rural e participação prévia do órgão de proteção ambiental.

Uma exceção é a área de reserva legal, quando averbada à margem da matrícula do imóvel, nos termos do enunciado nº 122 do CARF:

> Súmula CARF nº 122: A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).

A partir do advento do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, é entendimento corrente a obrigatoriedade da apresentação do ADA protocolado junto ao Ibama ou órgão conveniado (Acórdão nº 9202-007.124, de 26/07/2018, Processo nº 11040.720079/2007-13).

Prevalece o entendimento que a prova da existência das áreas de preservação permanente, áreas cobertas por floresta nativa ou qualquer outra especificada no inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, não assegura a automática subtração da área tributável do imóvel rural.

Há de se cumprir as demais exigências previstas na legislação tributária, sobretudo a obrigação de apresentação do ADA, protocolado no Ibama até o início do procedimento fiscal, para fins de dedução da área tributável (Acórdão nº 9202-008.552, de 30/01/2020, Processo nº 13.161.720041/2007-08).

Documento nato-digital

Com respeito ao laudo técnico do imóvel rural, não tem o condão de substituir o ADA previsto em lei, como necessário e imprescindível à fruição do benefício de exclusão das áreas de proteção ambiental (Acórdão nº 9202-008.622, de 19/02/2020, Processo nº 10680.721047/2007-37).

É fora de dúvidas que a comprovação material da área ambiental integrante do imóvel rural, a qual se mantém preservada e não utilizada para a atividade rural, constitui um importante delimitador para a aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Apesar disso, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, principalmente em matéria de redução da tributação, a predominância da substância sobre a forma não tem a força axiológica suficiente para superar os requisitos formais expressamente previstos na legislação para a exclusão de áreas ambientais.

Critica a recorrente o tratamento diferenciado para o imóvel rural adotado pela fiscalização, uma vez que a autoridade fiscal aceitou uma área de preservação permanente de 234,5 ha e o acórdão de primeira instância aquiesceu na exclusão de áreas cobertas por florestas nativas de 317,1 ha para o exercício de 2010. Contudo, é inevitável dizer que restou comprovada naqueles autos a protocolização tempestiva do ADA do exercício de 2010 (fls. 508/525).

No presente caso, o recorrente não produziu prova da apresentação do ADA para o exercício de 2007. A partir desse ano, o Ibama passou a exigir a apresentação anual do documento, independentemente de alterações nas características do imóvel rural deste o último protocolo do ADA (Instrução Normativa Ibama nº 96, de 30 de março de 2006).

Sendo assim, não cumprida a exigência de apresentação do ADA, não caberia reforma da decisão de primeira instância.

Acontece que há vários precedentes do Poder Judiciário, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, pela desnecessidade da apresentação do ADA para o reconhecimento do direito à isenção das áreas de preservação permanente, a partir de um determinado viés interpretativo para o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Nessa lógica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão responsável pela defesa em juízo do crédito tributário da União, elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, com fundamento no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo qual dispensa a contestação e a interposição de recursos nas demandas judiciais que versem sobre a necessidade de apresentação do ADA para fins do reconhecimento do direito à isenção do ITR em áreas de preservação permanente, relativamente a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012.

Tal orientação foi incluída no item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional (art. 2º, incisos V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

Não pairam dúvidas sobre inexistir vinculação obrigatória deste colegiado ao Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016. Em contrapartida, não há racionalidade para a atuação divergente da administração tributária com respeito ao tema, com decisões que possam impulsionar a sucumbência nas ações judiciais.

Documento nato-digital

À vista disso, na minha concepção a ausência de apresentação do ADA, como único fundamento do lançamento fiscal, não deve ser impeditiva à exclusão de áreas de preservação permanente. Mantém-se, desta forma, a coerência com a conduta que seria adotada pela Fazenda Pública caso o interessado optasse por levar a questão controvertida à apreciação do Poder Judiciário.

O contribuinte declarou uma área de preservação permanente de 234,5 ha para o exercício de 2007, corroborada pelo laudo técnico ambiental de 02/06/2005, revestido das formalidades essenciais (fls. 30/45). Por sinal, é a mesma área de preservação permanente declarada pelo sujeito passivo em outros exercícios (fls. 273/275). Para efeito de restabelecer a área ambiental qualificada como de preservação permanente, cabe respeitar o limite da glosa efetivada pela autoridade fiscal.

Logo, incumbe restabelecer, para o exercício de 2007, a área declarada de preservação permanente de 234,5 ha.

(ii) Valor da Terra Nua

Segundo a decisão de piso, a autoridade fiscal não poderia deixar de arbitrar o VTN, haja vista que o valor declarado, por hectare, em relação ao exercício de 2007, até prova documental em contrário, aparenta estar subavaliado.

Por sua vez, afirma o recorrente que as informações prestadas na declaração de ITR têm respaldo na negociação à época para compra de ações da companhia, embora o referido estudo não tenha sido formalizado.

Assim, o VTN apresentado pela autoridade fiscal deve ser desprezado, devendo ser mantido o VTN declarado para o exercício de 2007.

Não lhe assiste razão. Copio abaixo trechos da decisão de primeira instância que, desde já, adoto seus fundamentos como razões de decidir (fls. 444/445):

> (...)
>
> Portanto, cabe reiterar que não poderia a Autoridade Fiscal deixar de arbitrar novo Valor de Terra Nua, uma vez que não há dúvidas de que o VTN declarado pelo contribuinte encontra-se, de fato, subavaliado, não podendo passar despercebido que o VTN por hectare declarado para o imóvel de **R$ 192,45/ha** corresponde a apenas **9,6%** do VTN médio por hectare de **R$ 2.009,91/ha** apurado no universo das declarações do ITR/2007, referente aos imóveis rurais localizados em Delfim Moreira/MG, além, de corresponder a apenas **12,8%** do menor valor constante para a aptidão agrícola "matas" do SIPT **(R$ 1.500,00/ha**), que foi justamente o valor arbitrado pela fiscalização.
>
> (...)
>
> No caso, a Autoridade Fiscal não acatou, para comprovar o VTN declarado, o Laudo Técnico Ambiental, doc. de fls. 30/45, elaborado pelo Engenheiro Florestal Jorge Orneto, com ART de fls. 49/51, que apresenta um VTN de **R$ 300.666,00 (R$ 528,69/ha)**, às fls. 44, para o ano de 2005, pelo fato de o Laudo referir-se a período diverso do que foi solicitado, como se depreende do teor da "Descrição dos Fatos" de fls. 04/05.

Documento nato-digital

> Nessa fase, o impugnante, também, não apresentou Laudo de Avaliação, conforme exigido, apresentando outro Laudo Técnico Ambiental e de Avaliação, às fls. 366/392, elaborado, também, pelo Engenheiro Florestal Jorge Orneto, com ART de fls. 599/402, com um VTN de **R$ 2.912.676,70 (R$ 5.121,64/ha),** às fls. 389, para o ano de 2012, requerendo, contudo, que esse valor não seja adotado para respaldar o VTN de 2007, pois os dados comparados de mercado foram extraídos no ano de 2012, não refletindo a realidade de 2007.
>
> Ressalte-se para comprovação do valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (**1º.01.2007**, art. 1º, caput, e art. 8º, § 2º, da Lei nº 9.393/96), o contribuinte foi intimado a apresentar Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado (engenheiro agrônomo/florestal), com ART devidamente anotada no CREA, em conformidade com as normas da ABNT (NBR 14.653-3), com Grau de Fundamentação e Grau de Precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados (fls. 09/12).
>
> (...)
>
> Em síntese, não tendo sido apresentado Laudo de Avaliação, com as exigências apontadas anteriormente, e sendo tal documento imprescindível para demonstrar que o valor fundiário do imóvel, a preços de 1º.01.2007, está compatível com as suas características particulares e classes de exploração, não cabe alterar o VTN arbitrado pela fiscalização.
>
> Assim sendo, entendo que deva ser mantida a tributação do imóvel com base no VTN de (...) **(R$ 1.500,00/ha**), arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, mantendo a base de cálculo do ITR, que é o valor da terra nua tributável, em face do não-acatamento das áreas ambientais requeridas.
>
> (...)

Com efeito, é patente que a própria documentação carreada aos autos pelo recorrente é indicativa da subavaliação do VTN para o exercício de 2007.

O valor declarado pelo sujeito passivo foi de R$ 192,44/ha (fls. 03/08). A fiscalização arbitrou o VTN de R$ 1.500,00/ha, com base no SIPT, tomando em conta o menor valor da terra nua no município de localização do imóvel, segundo a aptidão agrícola da região (fls. 09/12 e 189).

A título de comparação, o VTN médio declarado pelos contribuintes para o mesmo munícipio, a partir dos dados contidos nas declarações de ITR do exercício de 2007, é de R$ 2.009,91/ha.

O laudo técnico ambiental de 02/06/2005, a partir de amostras de imóveis coletadas no ano de 2005, chegou ao montante de R$ 528,69/ha (fls. 37/45). Quanto ao laudo técnico datado de 17/12/2012, avaliou o VTN do imóvel a R$ 5.121,64/ha, após a homogeneização dos dados de mercado do ano de 2012 (fls. 379/392).

Como bem assinalado pelo acórdão recorrido, o laudo técnico de 02/06/2005 diz respeito à avaliação dos preços de mercado da terra nua para o ano de 2005, período diverso da fiscalização.

Logo, na falta de apresentação de laudo de avaliação, em conformidade com a NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), para comprovar o valor fundiário menor do imóvel, a preços de mercado no dia 01/01/2007, data do fato gerador do imposto, não cabe alterar o VTN arbitrado pela fiscalização.

Documento nato-digital

(iii) Juros sobre multa de ofício

No que se refere à incidência de juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício aplicada, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), é matéria pacificada no âmbito do CARF:

> Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer a área de preservação permanente declarada de 234,5 hectares.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess

Declaração de Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite

1. Das Áreas Cobertas por Florestas Nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante à exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA), para fins de isenção do ITR, em relação às Áreas Cobertas por Florestas Nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Sobre a exigência do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, dentro do prazo legal, no tocante às áreas de preservação permanente, reserva legal, e cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, cumpre esclarecer, o que dispõe a Lei nº 9.393/96, a respeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, conforme redação vigente à época do fato gerador:

Documento nato-digital

> 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 naLei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
>
> (...)
>
> d) sob regime de servidão florestal ou ambiental;(Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)
>
> (...)
>
> e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;(Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)
>
> § 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)

O Decreto n° 4.382/02, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, tratou da área tributável da seguinte forma:

> Art.10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas(Lei nº9.393, de 1996, art. 10, §1º, inciso II):
>
> I- de preservação permanente(Lei nº4.771, de 15 de setembro de 1965-Código Florestal, arts. 2ºe 3º, com a redação dada pela Lei nº7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);
>
> II- de reserva legal(Lei nº4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);
>
> III- de reserva particular do patrimônio natural(Lei nº9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21;Decreto nº1.922, de 5 de junho de 1996);
>
> IV- de servidão florestal(Lei nº4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº2.166-67, de 2001);
>
> V- de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nos incisos I e II do caput deste artigo(Lei nº9.393, de 1996, art. 10, §1º, inciso II, alínea "b");
>
> VI- comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual(Lei nº9.393, de 1996, art. 10, §1º, inciso II, alínea "c").

Documento nato-digital

> §1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.
>
> §2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural-DITR.
>
> §3ºPara fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:
>
> I- ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental-ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis-IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo(Lei nº6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, §5º, com a redação dada peloart. 1ºda Lei nº10.165, de 27 de dezembro de 2000); e
>
> II- estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1ºde janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.
>
> §4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no §3ºe, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis(Lei nº6.938, de 1981, art. 17-O, §5º, com a redação dada peloart. 1ºda Lei nº10.165, de 2000).

Ademais, o artigo 17-O da Lei n° 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei n° 10.165/00, passou a prever:

> Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, **com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA**, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)
>
> § 1o-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)
>
> § 1o A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Apesar da previsão contida no § 1° do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, entendo que o dispositivo não pode ser analisado isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA.

Pela interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, e § 7° da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3°, Inc. I do Decreto n° 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei n° 6.938/81, entendo que a exigência do ADA para fins de isenção do ITR diz respeito apenas às seguintes áreas: (a) de reserva particular do patrimônio natural; (b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nos incisos I e II do caput do artigo 10 do Decreto n° 4.382/02; (c) comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Documento nato-digital

Nas hipóteses acima, sendo o ADA exigido para fins de fruição da isenção, não cabe ao julgador afastar sua obrigatoriedade, invocando o princípio da verdade material, mormente em se tratando de exigência atinente ao ITR, de caráter nitidamente extrafiscal e que almeja a proteção do meio ambiente aliada à capacidade contributiva. Isso porque, muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto n° 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Contudo, entendo que as **áreas de preservação permanente, de reserva legal**, bem como as de **servidão florestal ou ambiental**, estão excluídas da exigência do ADA para fins de fruição da isenção, em virtude do caráter interpretativo do disposto § 7°, do art. 10, da Lei n° 9.393/96 e que trata expressamente dessas áreas.

Ainda que as áreas de preservação permanente, de reserva legal, bem como as de servidão florestal, estejam mencionadas no *caput* do art. 10 do Decreto n° 4.382/02, a interpretação deve ser sistemática, excluindo a obrigatoriedade em razão da análise conjunta com o disposto § 7°, do art. 10, da Lei n° 9.393/96. Trata-se de aparente antinomia, resolvida pelo intérprete mediante o emprego da interpretação sistemática.

A propósito, no tocante às áreas de preservação permanente e de reserva legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n° 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR[2], sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n° 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

Já no tocante às **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, entendo que se encontram excluídas da exigência do ADA em virtude da ausência de sua menção no *caput* do art. 10 do Decreto n° 4.382/02. Trata-se de interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, "e", da Lei nº 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3°, Inc. I do Decreto n° 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei n° 6.938/81.

Ainda que se considere o fato de que a introdução da exclusão da referida área da base de cálculo do ITR somente sobreveio com a vigência da Lei nº 11.428, de 2006, que incluiu a alínea "e", no inciso II, do § 1°, da Lei nº 9.393/96, e que o Regulamento do ITR é do ano de 2002, época em que não havia, portanto, a referida previsão legal, não é possível a utilização do recurso da analogia para criar obrigações tributárias, sob pena de desrespeito ao art. 108, § 1°, do

[2] É ver os seguintes precedentes: REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007; REsp 1.112.283/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/6/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007 e REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2/8/2004; AgRg no REsp 1.395.393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/03/2015.

Documento nato-digital

CTN. Se não houve a alteração formal da legislação, não cabe ao intérprete criar obrigações não previstas em lei.

Ademais, ressalto, novamente, que a previsão contida no § 1° do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, não pode ser analisada isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA, não sendo o caso das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, por não estarem previstas no *caput* do art. 10 do Decreto n° 4.382/02.

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das áreas de preservação permanente, reserva legal e das áreas cobertas por florestas nativas, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

E no tocante à questão probatória, conforme destacado pelo Ilmo. Relator, entendo que o acervo documental carreado ao processo administrativo, constituído de mapas, fotografias, laudos técnicos e estudos ambientais, é mais que suficiente para comprovar que a maior parte da área da Fazenda São Francisco dos Campos do Jordão - TERTUR é coberta por florestas nativas de relevante interessante ecológico, formada de vegetação original da Mata Atlântica e de florestas nativas secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

A propósito, conforme bem explicou a decisão de primeira instância, a motivação do lançamento fiscal não está vinculada diretamente à comprovação da existência material das áreas ambientais para fins de exclusão da área tributável, mas sim à necessidade do ADA para fruição do benefício tributário no exercício em debate.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para fins de: (i) restabelecer a área de preservação permanente declarada de 234,5 hectares e (ii) reconhecer a isenção da área coberta por florestas nativas de 317,1 hectares.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Documento nato-digital