



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



**Processo nº** 11516.722704/2012-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-007.911 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de agosto de 2020  
**Recorrente** DIVALDO LUIZ AMORIM  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008

**DA REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO.**

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

**DELIMITAÇÃO DA LIDE PELA DRJ.**

A DRJ examinou de forma minuciosa a controvérsia e os argumentos apresentados no recurso quanto a APP e AFN. Restou delimitada a lide aos motivos da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, cabendo ao colegiado a apreciação das alegações apresentadas pelo Recorrente.

**ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS. EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS (IBAMA).**

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. Por outro lado, é dispensável o ADA para excluir da tributação as áreas de preservação permanente.

**ÁREAS COM PRODUTOS VEGETAIS E DE REFLORESTAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. BENFEITORIAS NÃO COMPROVADAS.**

As áreas não foram objeto de glosa, pois sequer indicadas na DITR, sendo que o Recorrente não traz novos argumentos com relação às referidas áreas, pretendendo a simples retificação da declaração através de argumentos genéricos, o que não é possível. Não há documentos comprobatórios de benfeitorias.

**VALOR DA TERRA NUA. VTN.**

Não há como acatar o VTN declarado, em face da falta dos elementos de convicção.

#### MULTA DE OFÍCIO. CARACTERIZAÇÃO.

A obrigatoriedade da aplicação da multa de ofício decorre de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a área de preservação permanente de 27,1 ha. 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 Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Matheus Soares Leite e Rayd Santana Ferreira que davam provimento parcial ao recurso em maior extensão para também reconhecer a área de Florestas Nativas de 268,2 ha. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess. Votaram pelas conclusões, quanto à área de preservação permanente, os conselheiros Cleberson Alex Friess e Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

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

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS (DRJ/CGE) que, por unanimidade de votos, indeferiu pedido de juntada posterior de documentos e de realização de perícia, rejeitou as preliminares de nulidade e, no mérito, julgou improcedente a impugnação, mantendo o Crédito Tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 04-36.457 (fls. 223/235):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2007, 2008

**Retificação de Declaração sob Procedimento de Fiscalização**

Em princípio, retificação de declaração deve ser efetuada antes do início de procedimento fiscal, se posteriormente, o pedido deve estar munido de documentos eficazes que comprovem os dados a serem retificados.

**Áreas de Preservação Não Declaradas****Requisitos de Isenção Não Comprovados**

Para que a distribuição da área do imóvel não informada na declaração possa ser considerada na impugnação do lançamento, esta deverá estar acompanhada de comprovantes das alegações, principalmente para as isentas, como laudo específico das áreas preservadas, averbação na matrícula se for o caso, Ato Declaratório Ambiental - ADA, entre outros.

**Área utilizada pela atividade rural não comprovada**

A não comprovação da utilização do imóvel rural conforme declarado não possibilita a revisão do lançamento efetuado já por essa ausência.

**Valor da Terra Nua - VTN - Laudo Técnico**

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação somente se, na contestação, forem oferecidos elementos de convicção, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, que apresente valor de mercado diferente ao do lançamento, relativo ao mesmo município do imóvel e ao ano base questionado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do Auto de Infração - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de fls. 03/13, lavrada em 26/09/2012, que exige o pagamento de crédito tributário no montante total de R\$ 230.258,82, exercícios 2007 e 2008, sendo R\$ 105.652,95 de Imposto Suplementar, R\$ 45.366,16 de Juros de Mora, calculados até 31/08/2012, e R\$ 79.239,71 de Multa Proporcional, passível de redução, referente ao imóvel rural denominado "Fazenda do Ticum", cadastrado perante a RFB sob o NIRF 5.930.346-8, com área total declarada de 422,4 ha, localizado no município de Alfredo Wagner - SC.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento legal (fls. 05/08) temos que: as áreas declaradas como de Pastagem e de Exploração Extrativa foram glosadas e o VTN alterado de acordo com a tabela do SIPT, sendo utilizado os valores mais baixos, bem como modificados os demais dados consequentes.

O Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, via Correio, em 29/09/2012 (fl. 16) e, em 25/10/2012, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 132/167, instruída com os documentos nas fls. 168 a 215, onde:

1. Questionou a tributação da totalidade da propriedade, sem levar em conta as áreas com isenção, que, conforme extraído do Laudo apresentado, são:
  - 27,19ha de Área de Preservação Permanente - APP;
  - 268,29ha de Área coberta por Florestas Nativas - AFN;

2. Informou a existência de:
  - 15,51ha de área ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias destinadas à atividade rural;
  - 5,06ha de Área de Produtos Vegetais - APV;
  - 93,25ha de Área com Reflorestamento;
3. Disse que o Grau de Utilização - GU é de 88,24%;
4. Utilizando o mesmo VTN do AI, e o Grau de Utilização apurou o ITR para ambos os exercícios;
5. Questionou o VTN utilizado pela fiscalização;
6. Alegou cobrança abusiva com relação aos juros moratórios e multa de ofício;
7. Se insurgiu contra a utilização da Taxa SELIC como índice de Juros de Mora;
8. Requereu a realização de perícia técnica, no caso de não ser reconhecida a veracidade dos dados apresentados, em respeito aos Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório.

O Processo foi encaminhado à DRJ/CGE para julgamento, onde, através do Acórdão nº 04-36.457, em 01/09/2014 a 1ª Turma julgou no sentido de considerar improcedente a impugnação apresentada.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/CGE em 09/09/2014 (fl. 239) e, inconformado com a decisão prolatada, em 03/10/2014, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 241/266, onde:

1. Questiona a existência de áreas não tributáveis que não haviam sido informados na Declaração de ITR e o arbitramento do Valor da Terra Nua - VTN;
2. Afirma que o Laudo Técnico foi aceito para a glosa das áreas de pastagem e exploração extrativa, porém não foi aceito para a determinação das áreas de Preservação Permanente, Florestas Nativas, Produtos Vegetais e de Reflorestamento;
3. Se insurge contra a exigência do ADA, uma vez que a isenção das áreas de preservação é determinada por lei e não se sujeitam a qualquer condição;
4. Alega cobrança abusiva na Multa de Ofício aplicada.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

### Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### Mérito

Trata o presente processo da exigência de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercícios 2007 e 2008, referente ao imóvel denominado “Fazenda do Ticum”, em virtude da glosa das áreas de exploração extrativa e de pastagem, além da modificação do Valor da Terra Nua (VTN) de acordo com a tabela do SIPT.

O contribuinte questiona a existência de áreas não tributáveis que não haviam sido informados na Declaração de ITR e o Valor da Terra Nua. Segundo o Recorrente, o Laudo Técnico foi aceito para a glosa das áreas de pastagem e exploração extrativa, porém não foi aceito para a determinação das demais áreas (preservação permanente, florestas nativas, produtos vegetais e com reflorestamento).

A DRJ afirma que, em princípio, toda declaração sob procedimento fiscal não poderia ser retificada, entretanto esclarece que os dados a serem modificados, independentemente de serem relativos à declaração retificadora ou à impugnação específica das partes alteradas, estão vinculados à comprovação.

Dessa forma, esclarece a decisão *a quo* que, em atenção ao princípio da verdade material, as alegações embasadas em comprovação idônea, podem ser consideradas na fase do julgamento, porém, a maioria dos documentos encaminhados não se mostra eficaz para comprovar os dados questionados, e passa a fazer a análise das áreas de preservação permanente e de floresta nativa, do seguinte modo:

#### Das Áreas de Preservação Permanente e com Floresta Nativa

52. Para que estas áreas possam ser consideradas, além do laudo técnico específico, elaborado por profissional habilitado demonstrando a APP e AFN nos termos da legislação, deve ser comprovada a regularização das mesmas junto ao órgão ambiental competente, através do Ato Declaratório Ambiental - ADA, tempestivamente apresentado ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, que a seguir será melhor focado.

#### Do Ato Declaratório Ambiental

53. Para o direito à isenção do imposto, além da comprovação de existência da área preservada, seja através de laudo técnico, seja através de Ato específico do Poder Público, da existência de Área de Floresta Nativa - AFN, ou Área de Preservação Permanente - APP e de Área de Reserva Legal - ARL devidamente averbada, entre outras, é necessário comprovar, também, a regularização dessas áreas junto ao IBAMA, com a apresentação do ADA, protocolado nesse Instituto dentro do prazo legal para o exercício fiscalizado.

(...)

62. Pelo exposto, não basta apenas a existência da preservação florestal para que esta seja considerada isenta, pois, a legislação tributária, cujo objetivo é o financiamento das atividades do Estado, com justiça social e proteção ambiental, estabeleceu condições (obrigações acessórias) para fruição do direito à exclusão da tributação das áreas indispensáveis à proteção ambiental, ou a ela destinada por seus proprietários mediante a ampliação de restrições de uso, tais como: a ARL, Reserva Particular do Patrimônio

Natural - RPPN, a Servidão Florestal e as Áreas de Interesses Ecológicos - AIE, conforme descritas no dispositivo legal mencionado.

Com efeito, verifica-se que no presente caso a Recorrente não informou a área de Preservação Permanente, bem como as áreas ocupadas com Florestas Nativas, em sua DITR, buscando a retificação da declaração para a inclusão da área não declarada e a modificação do cálculo do ITR.

Após a análise da documentação apresentada pelo contribuinte, a DRJ entendeu que, em atenção ao princípio da verdade material, as alegações embasadas em comprovação idônea poderiam ser analisadas, no entanto, não acatou referidas áreas de APP e AFN por entender que haveria necessidade de apresentação do ADA.

A Recorrente se insurge contra a exigência do ADA e afirma que a isenção é determinada por lei e que não sujeitam referidas áreas a qualquer condição.

Cabe nesse ponto esclarecer que o lançamento se restringiu à glosa das áreas de exploração extrativa e de pastagens e modificação do VTN declarado, não havendo glosa de Área Preservação Permanente e de Floresta Nativa, eis que, conforme consta no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, essas áreas não foram declaradas pelo contribuinte.

Dessa forma, o procedimento correto seria a retificação da declaração, antes do início de qualquer procedimento fiscal, para inclusão das referidas áreas, uma vez que não foram declaradas na DIAT/ITR, cabendo ainda ao contribuinte a impugnação ao lançamento com a demonstração do erro de fato ocorrido no preenchimento da declaração.

No entanto, não obstante a hipótese de erro de fato ter sido arguida após o início do procedimento fiscal, a DRJ examinou de forma minuciosa a controvérsia e os argumentos apresentados pela Recorrente, observou os aspectos de ordem legal, e constatou que embora tenham sido verificadas as áreas, entendeu pelo não acatamento apenas sob o fundamento da necessidade de apresentação do ADA.

Assim restou delimitada a lide aos motivos da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, cabendo ao colegiado a apreciação das alegações apresentadas pela Recorrente, razão porque passo à análise.

### **Ato Declaratório Ambiental – ADA**

De plano, cabe destacar, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, que o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, não é necessária a apresentação do ADA para fins de exclusão da área da base de cálculo do ITR, com fundamento no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Nesse contexto, registre-se ainda que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional inclusive já possui Parecer favorável (Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016) reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça a respeito da inexigibilidade do ADA nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, sendo 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).

Logo, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas.

Já com relação 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 face de toda a interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, em especial, em virtude da ausência de sua menção no caput do art. 10 do Decreto n.º 4.382/02, que regulamenta o ITR, além do art. 10, Inc. II, “e”, da Lei n.º 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto n.º 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei n.º 6.938/81.

Com efeito, a previsão de imperatividade do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR, contida no § 1º do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, 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.º 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 as áreas cobertas por florestas nativas, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas.

Por todo o exposto, entendo que não cabe a exigência do ADA para a fruição da isenção das Áreas de Preservação Permanente (27,19ha) e Florestas Nativas (268,29ha), devidamente comprovadas através do Laudo Técnico e anexos de fls. 99/128.

### **Áreas com produtos vegetais e de reflorestamento**

Com relação às áreas com produtos vegetais e com reflorestamento indicadas no Laudo Técnico e não aceitas pela fiscalização, o Recorrente afirma que a Delegacia de Julgamento ficou inerte quanto às referidas áreas, arguindo não ter eficácia o referido laudo. Dessa forma, pleiteou pela realização de perícia *in loco* para a comprovação da existência dessas áreas.

Conforme visto, essas áreas não foram objeto de glosa, pois sequer indicadas na DITR, sendo que o Recorrente não traz novos argumentos com relação às referidas áreas, pretendendo a simples retificação da declaração através de argumentos genéricos.

A decisão de piso se manifestou quanto à realização da perícia, afirmando que o contribuinte pretende que o Fisco produza prova que já deveria ser apresentada desde o início do procedimento fiscal, bem como, quanto às demais áreas, verifica que o contribuinte não comprova a produtividade do seu imóvel, e quanto às benfeitorias, nenhum documento comprobatório foi enviado, senão vejamos:

33. Relativamente à perícia, verifica-se, antes de tudo, a intenção de se reverter o ônus da prova. Pois, para comprovar os dados declarados, o Fisco procedeu à intimação para apresentação de laudos e demais documentos cuja guarda é de responsabilidade do contribuinte.

34. Dos documentos apresentados a autoridade fiscal demonstrou os itens incorretos, que deveriam ser sanados pelo contribuinte, porém, este pede para que o Fisco produza

prova que já deveria ser apresentada desde o início do procedimento fiscal e/ou com sua impugnação.

(...)

Desta forma, deve-se indeferir o pedido com base no Art. 18, do Decreto nº 70.235/1972 a seguir reproduzido:

(...)

**Da Área com Produtos Vegetais – Área de Exploração Extrativa – Não comprovação**

66. Como já visto, desde o início o sujeito passivo foi intimado a comprovar a produtividade de seu imóvel, com a apresentação de diversos documentos relacionados no Termo de Intimação. Em atenção a esse termo, inversamente ao solicitado, o sujeito passivo informou não existir exploração alguma em seu imóvel e, posteriormente, embasado em um laudo não eficaz informou da existência de pequenas áreas com Pastagem e AEE, porém, desacompanhado de qualquer documentação comprobatória para essas atividades, razão pela qual as mesmas foram glosadas.

67. Com a impugnação o sujeito passivo buscou a consideração dessas áreas, embasado apenas em meras argumentações, pois, nada de comprovante foi encaminhado além do já rejeitado laudo ineficaz.

68. Desta forma, não há como aceitar as áreas em pauta.

**Das benfeitorias**

69. Para este item também nenhum documento comprobatório foi enviado. Aliás, mesmo que houvesse sido comprovada, a dimensão pleiteada não modificaria o GU de forma a ultrapassar os 30,0% necessários para a mudança da alíquota de cálculo e, assim, conseqüentemente, a apuração final do crédito tributário não sofreria alteração.

Em consonância com a decisão de piso e tendo em vista que o Recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório, entendo que não merece prosperar a argumentação do Recorrente.

**Valor da Terra Nua - VTN**

No que tange ao VTN para o período de 2008, insurge-se o contribuinte contra o arbitramento, aduzindo que pela leitura do lançamento, a autoridade fiscal utilizou o valor do preço máximo compatível com a terra de campo ou reflorestamento (R\$ 5.000,00/ha), quando o mais razoável seria a utilização do preço mínimo, já que se trata de presunção.

O VTN médio utilizado por aptidão agrícola consta à fl. 37.

O laudo apresentado traz a informação acerca do levantamento de preço de terras pela EPAGRI, com a apresentação de três valores para cada tipo de terra: o mínimo, o mais comum e o máximo, e o contribuinte requer que seja considerado o valor mínimo, para o exercício de 2008, sem maiores considerações.

Conforme bem asseverado pela decisão de piso, “de toda essa variedade de tipos e valores de terras, que vai de R\$ 4.000,00 a R\$ 35.000,00, a Receita Federal, em virtude da ausência de documento técnico eficazmente elaborado, avaliou o VTN em R\$ 5.000,00 por hectare e o impugnante pede para que seja alterado para R\$ 4.000,00, sem apresentar nenhuma comprovação técnica de que sua propriedade se enquadraria no tipo Terra de Campo ou Reflorestamento com preço mínimo.

Dessa forma, deve ser mantido o lançamento nesse ponto.

## Da Multa aplicada

Por fim, o Recorrente se insurge contra a multa de ofício aplicada.

Sobre a aplicação da multa de ofício, é desnecessário tecer maiores considerações, uma vez que a exigência de multa de ofício no percentual de 75% está prevista no inciso I, do art. 44 da Lei 9430/96, sempre que houver recolhimento a menor do tributo, não cabendo a este Conselho se manifestar sobre a compatibilidade de tal penalidade com os termos da Constituição Federal.

Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

As multas incidentes nos lançamentos de ofício sobre os créditos tributários constituídos, ou sobre tributos ou contribuições não recolhidos ou recolhidos a menor, têm por objetivo responsabilizar o sujeito passivo pela prática de infrações tributárias (não oferecimento à tributação, rendimentos que, nos termos da legislação de regência, devem ser tributados).

Assim, a obrigação de pagar tributo decorre de uma norma jurídica e a não realização do comportamento devido (o não cumprimento de tal dever) implica prejuízo a toda a sociedade e, nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é aplicar a multa de 75%.

Portanto, sendo caracterizado o não recolhimento do ITR, tem-se por procedente a aplicação da multa de ofício no percentual de 75,00%, não merecendo qualquer reparo a decisão de primeira instância.

## Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para acatar as Áreas de Preservação Permanente (27,19ha) e Florestas Nativas (268,29ha).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

## Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença à I. Relatora para divergir do voto, particularmente no que tange à área coberta de florestas nativas.

Está em discussão a necessidade do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para fruição do benefício tributário.

Pois bem. A 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.

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 impróprias 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).

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.

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.

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 do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, consideradas terras não aproveitáveis para a atividade rural e, portanto, excluídas da incidência do ITR.

Por sua vez, o inciso I do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 2002, não tem aptidão de 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.

Quanto ao § 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 inexistente 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.

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.

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 na seara administrativa 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).

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).

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

Uma vez não cumprida a exigência de apresentação do ADA, não cabe a exclusão da área coberta de florestas nativas de 268,29 ha.

Por outro lado, tendo em vista o entendimento do Poder Judiciário, indispensável a ressalva sobre a exigência do ADA em relação às áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal.

Em razão das reiteradas decisões do Poder Judiciário, foi expedido o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016 para dispensar 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 e áreas de reserva legal, relativamente a fatos geradores anteriores à Lei n.º 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 n.º 502/2016).

Não pairam dúvidas sobre inexistir vinculação obrigatória deste colegiado ao Parecer PGFN/CRJ n.º 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.

A ausência de apresentação do ADA para o exercício, quando comprovada a existência da área ambiental, não deve ser impeditiva à exclusão da área de preservação permanente de 27,19 ha.

Dessa forma, fica mantida 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.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário apenas para reconhecer a área de preservação permanente de 27,19 ha, nos termos do voto da I. Relatora.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess