



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13884.722538/2012-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.687 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de março de 2023  
**Recorrente** AGRO PASTORIL E MINERACAO PIRAMBEIRAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). COMPROVADA.

Restando plenamente comprovada a área de preservação permanente, de forma inconteste e incontestada, afasta-se a glosa efetivada pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. O Conselheiro Mário Hermes Soares Campos votou pelo não provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 312/327), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão (e-fls. 300/305) da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Para ser excluída da área tributável do ITR, exige-se que essa área ambiental, glosada pela autoridade fiscal, seja objeto de Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA, além de ter o respectivo laudo técnico.

DO VALOR DA TERRA NUA – VTN – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se matéria não impugnada o arbitramento do VTN para o ITR/2008, com base no SIPT/RFB, por não ter sido expressamente contestado nos autos, nos termos da legislação processual vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Da ação fiscal e lançamento

A verificação originou-se a partir da ação fiscal, em trabalhos de malha, proveniente de revisão interna da DITR do sujeito passivo.

O contribuinte preliminarmente intimado a apresentar comprovação da área isenta declarada em sua DITR (Área de Preservação Permanente – APP, na extensão de 1.625,4 hectares), bem como a justificar o valor do VTN declarado, através de laudo técnico de conformidade com as normas da ABNT, NBR 14.653-3 com fundamentação e grau de precisão II, não fez juntar aos autos qualquer documentação relativa ao VTN e para a APP não apresentou ADA referente ao exercício solicitado, exibindo ADA de exercício posterior e, ainda assim, este foi emitido após a intimação do início da fiscalização.

De toda sorte, ainda no que se refere à APP, o contribuinte fez juntar aos autos:

(i) Decreto Estadual de Criação do Parque Estadual da Serra do Mar (Estado de São Paulo);

(ii) Declaração da Coordenadoria da Pesquisa de Recursos Naturais do Instituto Florestal da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo, datada de 01/09/1988, que declara, em resumo, que o imóvel do contribuinte encontra-se com cerca de 80% abrangido pelo Parque Estadual da Serra do Mar e que os outros 20% também se encontram sob regime de preservação permanente, visto não ter ainda sido procedido à demarcação dos limites daquele Parque, de modo que toda a área do imóvel (8.127,3 hectares) é coberta por vegetação natural sob o regime de preservação permanente, nela sendo vedada qualquer atividade que implique na supressão total ou parcial de seus recursos naturais;

(iii) documentação de processo judicial transitado em julgado tratando da “desapropriação indireta” de 80% da área do imóvel por força da criação do Parque Estadual Serra do Mar;

(iv) Laudo Técnico Agrônômico, com ART (Anotação de Responsabilidade Técnica), falando sobre a existência das áreas restritas de proteção ambiental por força do Decreto Estadual de Criação do Parque Estadual da Serra do Mar (Estado de São Paulo).

As circunstâncias do lançamento, exercício de 2003, referente ao ITR, estão sumariados no relatório do acórdão objeto da irrisignação, bem como nas peças que compõe o lançamento fiscal.

O lançamento teve por base a desconsideração do VTN declarado pelo sujeito passivo, arbitrando-o com base no VTN médio por aptidão agrícola, via consulta ao SIPT da

RFB, tendo por origem informações da Secretaria Estadual de Agricultura, observando-se o município onde localizado o imóvel e o respectivo exercício. Houve o conseqüente aumento do VTN, apurando imposto suplementar, conforme demonstrativo anexado nos autos.

O lançamento, também, teve por base reduzir para zero a APP indicada (1.625,4 hectares) por falta do requerimento tempestivo do ADA, resultando em aumento do ITR.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal e o demonstrativo de apuração do imposto devido e da multa de ofício e juros de mora estão plenamente colacionados.

Procedido com a notificação do lançamento, o sujeito passivo foi cientificado para apresentar impugnação dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento de sua jurisdição.

### **Questão de direito controvertida: Impugnação ao lançamento**

A controvérsia origina-se com a impugnação, controvertendo-se apenas quanto à APP, inexistindo contestação quanto ao VTN arbitrado.

Na defesa, em suma, discorre-se sobre a possibilidade de serem apresentados documentos alternativos ao ADA e, de toda sorte, registra que possui ADA de outros exercícios.

### **Do Acórdão de Impugnação: Decisão DRJ**

A tese de defesa não foi acolhida pela primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foi consignado que o ADA é obrigatório para validar a exclusão da APP da área tributável do ITR. Registrou-se, outrossim, que o ADA apresentado era de exercício posterior e emitido após o início da ação fiscal. Concluiu a decisão hostilizada que torna-se imprescindível que a área de preservação permanente seja reconhecida mediante ato do IBAMA ou, no mínimo, que seja comprovada a protocolização tempestiva do ADA, nos termos da intimação inicial.

### **Do Recurso Voluntário**

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera os termos da impugnação, pretendendo o cancelamento do lançamento com reforma da decisão vergastada. Manteve-se o não debate do VTN, tratando-se apenas da APP.

### **Da Diligência**

Conforme Resolução CARF n.º 2202-000.878, de 10/09/2019 (e-fls. 360/367), os autos foram baixados em diligência pelo Colegiado, nestes termos: *“Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem oficie o órgão ambiental estadual (Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo, Instituto Florestal), ou o seu sucessor, para requisitar informações complementares sobre a ‘Declaração’ constante nos autos, emitida em 01/09/1988, pelo referido órgão, esclarecendo se a área remanescente (os 1.625,4 hectares, do imóvel localizado no Município de Biritiba Mirim, registrado no cadastro INCRA 638.030.007.099-9, contíguo ao Parque Estadual Serra do Mar, registrado no 2.º Cartório de Registro de Imóveis de Mogi das Cruzes/SP sob n.º 9.113 e no 1.º Cartório de Registro de Imóveis de Santos/SP sob n.º 9.938) já foi, ou não,*

*demarcada e se ela é, ou não, toda de preservação permanente ou se há áreas possíveis de utilização e qual a extensão das áreas utilizáveis e/ou de preservação. Após a conclusão da diligência, deve ser facultada oportunidade para que o contribuinte apresente manifestação acerca de seu resultado.”*

Após retorno da diligência, em nova assentada, o Colegiado reiterou a diligência, na forma da Resolução CARF n.º 2202-000.978, de 09/08/2021 (e-fls. 460/467), sendo consignado que: *“... o suporte probatório colacionado pelo contribuinte é diversificado, no entanto, como a Declaração da Coordenadoria da Pesquisa de Recursos Naturais do Instituto Florestal da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo data de 01/09/1988, bem como considerando que as peças do processo judicial não deixam claro a situação da área remanescente (1.625,4 hectares) dando a entender que possuem limitações, mas sem precisar quais seriam e a extensão destas limitações, penso ser importante diligenciar junto ao órgão ambiental estatual, ou ao seu sucessor, para indagar a atual situação da área remanescente (os 1.625,4 hectares). Especialmente, considero que a diligência, neste particular, não foi atendida, de modo que precisa ser, ao menos, reiterada; e o fazendo diretamente para a Diretoria do Litoral Norte da referida Fundação Estadual do Estado de São Paulo.”*

Em resposta a diligência, houve o pronunciamento da Fundação Florestal e do Instituto de Pesquisas Ambientais / Fundação Florestal aduzindo, em apertada síntese, que fração do imóvel se encontra parcialmente dentro do Parque Estadual Serra do Mar (PESM) e a outra parcela na Zona de Amortecimento da UC. Em relação a Zona de Amortecimento é asseverado que se trata de porção contígua ao PESM (ficando, portanto, além dos limites do PESM), tratando-se, por isso, de Zona de Amortecimento, a qual, segundo o Plano de Manejo, tem o objetivo de *“Proteger e recuperar os mananciais, os remanescentes florestais e a integridade da paisagem na região de entorno do PE Serra do Mar, para garantir a manutenção e recuperação da biodiversidade e dos seus recursos hídricos.”* Também, destaca-se as restrições ambientais que acobertam, inclusive a área contígua.

Durante as diligências realizadas o contribuinte se manifestou, inclusive apresentando documentos e imagens, a fim de demonstrar que a área é de preservação permanente (e-fls. 407/456).

É o que importa relatar.

## **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

## **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário 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.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta

adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, quando constituído, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

## Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

De início, pondero que se cuida de lançamento de ofício do ITR, autorizado na forma do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996<sup>1</sup>. Importa anotar, *en passant*, o que disciplina a legislação para apuração do ITR:

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.

§ 1.º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989;
- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei 12.844, de 2013)
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela MP 2.166-67, de 2001)
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei 11.428, de 2006)
- d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei 12.651, de 2012).
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei 11.428, de 2006)
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei 11.727, de 2008)

III - VTNT, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

- a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;
- b) de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do inciso II;

---

<sup>1</sup> Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1.º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1.º, inciso II da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2.º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação da Lei 11.428, de 2006)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

- a) sido plantada com produtos vegetais;
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7.º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

§ 2.º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT.

§ 3.º Os índices a que se referem as alíneas "b" e "c" do inciso V do § 1.º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a:

- a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

§ 4.º Para os fins do inciso V do § 1.º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.

§ 5.º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1.º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

§ 6.º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II - oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

~~§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, 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 n.º 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei n.º 12.651, de 2012)~~

Vê-se, portanto, que, as “Áreas de Preservação Permanente” (APPs) possuem significativa importância para a apuração do ITR. Isto porque, quando efetivamente comprovadas, corroboram para a redução do valor do ITR devido.

Dá ser necessário, quando se pretenda reduzir a área tributável, comprovar a existência de tais áreas de interesse ambiental.

Uma forma de iniciar essa demonstração é fazer uso do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para possibilitar o ateste das áreas pelo órgão ambiental (Lei 6.938, art. 17-O), com o efeito de se presumir efetivas, caso não ocorra à vistoria ambiental específica (Lei n.º 6.938, art. 17-O, § 5.º).

Dito isto, em relação ao lançamento de ofício (ITR do exercício em deliberação), discute-se a glosa das áreas declaradas como de APPs, adentrando-se na temática do ADA. O VTN arbitrado não foi objeto de controvérsia nos autos.

**- Glosa da APP, ADA e outros meio de prova**

A defesa advoga que é equivocada a exclusão, na apuração, da área de APP declarada, especialmente porque apresentou o ADA de outros exercícios, bem como exibiu outros documentos alternativos ao ADA para comprovar a APP.

Consta que o recorrente tem ADA de outros exercícios, malgrado seja posterior ao início da ação fiscal, pelo que entendo não assistir razão ao recorrente para este fundamento. O ADA de outros exercícios não pode socorrer o sujeito passivo, por si só.

Superado este primeiro ponto, cabe perquirir se, para o exercício em questão, o ADA é, ou não, possível de substituição por outros elementos. Ademais, caso se conclua pela possibilidade do uso de meios alternativos ao ADA, caberá, em seguida, indagar se existem provas, anteriores a ação fiscal, da efetiva e incontroversa existência da APP e a sua extensão.

Pois bem, tanto este Colegiado (Acórdão n.º 2202-005.030), como também a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos ns.º 9202-002.250 e 9202-001.933), já entenderam ser possível a substituição do ADA por outros documentos oficiais, especialmente de órgão ambiental, a fim de atestar, ou não, a existência da área de proteção ambiental.

Aliás, no mesmo sentido, a Corte de pacificação infraconstitucional, STJ, tem autorizado o uso de documentos alternativos ao ADA para fins de efetiva comprovação das áreas de proteção ambiental, ao menos antes da vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), tanto que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no “Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016”, em síntese, confirmou tal entendimento.

Peço vênha para trazer a colação as seguintes passagens do citado parecer, *verbis*:

## **II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 – Novo Código Florestal.**

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexigível a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF n.º 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei n.º 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

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 n.º 10.165, de 2000)

§ 1.º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 20013, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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.

(...)

§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, 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.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7.º do artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não excluiria a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

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

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp n.º 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7.º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...].

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA *LEX MITIOR*.

1. Recorrente atuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia *ex tunc* consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7.º ao art. 10, da Lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Conseqüentemente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7.º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da *lex mitior*.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

24. Conseqüentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei n.º 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

### **II. 3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.**

25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos.

(...)

31. (...), considerando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6.º), bem como que a Lei n.º 12.651, de 2012, também revogou o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393 (art. 83 da Lei n.º 12.651, de 2012), mantendo o art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, o que é certo é que restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em

juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000.

Por conseguinte, doravante, sem muitas digressões, ao menos com um corte anterior a Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), penso que, realmente, para fins de atestar a existência de APP, o ADA pode ser substituído por outros documentos alternativos, especialmente de órgão ambiental estadual.

Dito isto, passo a analisar a prova dos autos alternativas ao ADA.

Primeiro, observo que consta dos autos “Declaração” de órgão ambiental com data anterior ao início da ação fiscal, pelo que penso ser possível analisá-la como elemento probatório.

Antes, pondero que a área total do imóvel é de 8.127,3 hectares, inclusive conforme certidão de matrícula do cartório de imóveis, porém a DITR apresentou como área total 1.625,4 hectares e, ao mesmo tempo, indicou-a integralmente como APP. Importante anotar que a fiscalização não se pronuncia sobre a referida diferença na declaração da área do imóvel. Mas, os elementos dos autos e informações de diligência dão conta da desapropriação da parcela maior situada dentro do Parque Estadual, sendo a área menor contígua ao Parque.

Essa diferença, decerto, deve-se ao fato de constar informações nos autos de que 80% da área foi objeto de desapropriação indireta por sentença transitada em julgado. Ora, 20% de 8.127,3 hectares são exatamente 1.625,4 hectares (área declarada do imóvel na DITR e indicada como de APP). Importante anotar, outrossim, que o contribuinte alegava, na origem da lide, que todo o imóvel (8.127,3 hectares) ainda estava registrado no seu nome no fólio real por conta do não recebimento do precatório correspondente. Essa informação não foi contestada pela fiscalização, tampouco abordada pela decisão de piso e nas diligências restou pacificada a questão da desapropriação da área maior.

Dito isto, esclareça-se que, após primeira diligência, sobreveio novas informações acerca da área do contribuinte. É informado que apenas 15,2% do imóvel é fora do Parque Ambiental (correspondente a 1.235,35 ha), enquanto o restante está dentro do parque.

Neste diapasão, retomando a análise da APP, na extensão da área de 1.625,4 hectares, importante destacar que a diferença entre 1.625,4 ha e 1.235,35 ha certamente é área de APP, pois a diferença se localiza dentro do Parque. Demais disto, o sujeito passivo apresentou o seguinte rol de documentos nos autos:

(i) Decreto Estadual de Criação do Parque Estadual da Serra do Mar (Estado de São Paulo);

(ii) Declaração da Coordenadoria da Pesquisa de Recursos Naturais do Instituto Florestal da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo, datada de 01/09/1988, que declara, em resumo, que o imóvel do contribuinte encontra-se com cerca de 80% abrangido pelo Parque Estadual da Serra do Mar e que os outros 20% também se encontram sob regime de preservação permanente, visto não ter ainda sido procedido à demarcação dos limites daquele Parque, de modo que toda a área do imóvel (8.127,3 hectares) é coberta por vegetação natural sob o regime de preservação permanente, nela sendo vedada qualquer atividade que implique na supressão total ou parcial de seus recursos naturais;

(iii) documentação de processo judicial transitado em julgado tratando da “desapropriação indireta” de 80% da área do imóvel por força da criação do Parque Estadual Serra do Mar;

(iv) Laudo Técnico Agrônômico, com ART (Anotação de Responsabilidade Técnica), falando sobre a existência das áreas restritas de proteção ambiental por força do Decreto Estadual de Criação do Parque Estadual da Serra do Mar (Estado de São Paulo).

Especialmente, vale destacar a “Declaração” da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo a qual pode ser conferida na Declaração da Coordenadoria da Pesquisa de Recursos Naturais do Instituto Florestal da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo, datada de 01/09/1988 (e-fl. 151), que declara, em resumo, que o imóvel do contribuinte encontra-se com cerca de 80% abrangido pelo Parque Estadual da Serra do Mar e que os outros 20% também se encontram sob regime de preservação permanente, visto não ter ainda sido procedido à demarcação dos limites daquele Parque, de modo que toda a área do imóvel (8.127,3 hectares) é coberta por vegetação natural sob o regime de preservação permanente, nela sendo vedada qualquer atividade que implique na supressão total ou parcial de seus recursos naturais;

Vê-se que o suporte probatório colacionado pelo contribuinte se apresenta bem razoável, mas, como a Declaração da Coordenadoria da Pesquisa de Recursos Naturais do Instituto Florestal da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo data de 01/09/1988, bem como considerando que as peças do processo judicial não deixavam claro a situação da área remanescente (1.625,4 hectares) dando a entender que possuem limitações, porém sem precisar quais seriam e a extensão, procedeu-se com a diligência para perquirir informações sobre a situação da área remanescente (os 1.625,4 hectares). De pronto a primeira resposta colhida foi que apenas 1.35,35 há estão fora do Parque, porém em zona contígua.

Após a reiteração da diligência, ficou demonstrado, com informações atualizadas da Fundação Florestal e do Instituto de Pesquisas Ambientais, que, em suma, fração do imóvel se encontra parcialmente dentro do Parque Estadual Serra do Mar (PESM) e a outra parcela na Zona de Amortecimento da UC. Em relação a Zona de Amortecimento é asseverado que se trata de porção contígua ao PESM (ficando, portanto, além dos limites do PESM, mas vizinha), tratando-se, por isso, de Zona de Amortecimento, a qual, segundo o Plano de Manejo, tem o objetivo de *“Proteger e recuperar os mananciais, os remanescentes florestais e a integridade da paisagem na região de entorno do PE Serra do Mar, para garantir a manutenção e recuperação da biodiversidade e dos seus recursos hídricos.”* Também, destaca-se as restrições ambientais que acobertam, inclusive a área contígua.

Adicionalmente, ficou demonstrado, outrossim, por provas trazidas pelo contribuinte em pronunciamento sobre a diligência, a natureza da área de preservação permanente da área contígua em questão (e-fls. 407/456). Ora o contribuinte junta aos autos, em resposta a diligência, um detalhado georreferenciamento, além de fotos e demarcação da localização espacial do imóvel, as quais coincidem com os elementos informados pelo órgão ambiental e, observa-se, especialmente nestes dados apresentados pelo contribuinte que o imóvel é caracteristicamente área de proteção ambiental. A prova dos autos razoavelmente aponta essa delicada condição ambiental.

Sendo assim, com razão o recorrente reconhecendo-se a APP de 1.625,4 hectares.

**Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento, reformando a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

**Dispositivo**

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros