



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13984.720713/2014-12
ACÓRDÃO	2001-008.418 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NASCIMENTO ANTONIO PARISOTTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2010

MATÉRIA DE PROVA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTO IDÔNEO APRESENTADO EM FASE RECURSAL.

Sendo interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias que tenha conhecimento, na busca da verdade material, admitindo-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo dos contribuintes, ainda que apresentada a destempo, desde que reúna condições para demonstrar a verdade real dos fatos.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo e responsáveis solidários o exercício do contraditório e da ampla defesa.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO PARCIAL. SÚMULA CARF Nº 122.

A averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel no registro de imóveis competente faz prova da existência da área de reserva legal, limitada à área averbada, independentemente da apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

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

Para fatos geradores anteriores ao Código Florestal de 2012, o ADA, emitido pelo IBAMA, não é requisito obrigatório para que ocorra o reconhecimento de APP, sendo possível a comprovação da referida área ambiental por outros meios de prova. Aplicação cogente de item da lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, item 1.25 - ITR - "a", incluso pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016. O STJ entende ser dispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, com vistas à concessão de isenção do ITR. A Nota SEI nº 35/2019/CRJ/PGACET/PGFN reafirma a posição dominante do STJ e a dispensa do ADA para reconhecimento de APP. Interpretação sistemática da legislação aplicável (§ 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, na redação dada pelo art. 3º da MP 2.166, de 2001, combinado com a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, combinado com o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938, de 1981, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000). Dispensada a apresentação do ADA, para fins de comprovação de Área de Preservação Permanente (APP), exige-se do contribuinte a apresentação de prova suficiente a demonstração da existência da área ambiental vindicada ao reconhecimento, o que pode ser efetivado através de laudo técnico ambiental de caracterização de área, que se apresente preponderante, de forma consistente e apto a finalidade probatória, sendo a prova obrigatoriamente analisada por instância ordinária.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS (AFN). NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) COMO ELEMENTO NECESSÁRIO E INDISPENSÁVEL PARA POSSIBILITAR A COMPROVAÇÃO E ADMITIR A ISENÇÃO.

As Áreas cobertas por Florestas Nativas – AFN, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR (alínea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), exigem a apresentação obrigatória do Ato Declaratório Ambiental (ADA), para fatos geradores sob a vigência do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, não se aplicando a ressalva do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, que só vai excepcionar APP (área de preservação permanente), ARL (área de reserva legal) e ASA (área de servidão florestal ou ambiental).

ÁREA DE REFLORESTAMENTO. COMPROVAÇÃO

A apresentação de documentos para comprovação de área declarada como utilizada na atividade rural (reflorestamento) justificam o restabelecimento da área glosada.

DA ÁREA DECLARADA DO IMÓVEL. CORREÇÃO. POSSIBILIDADE.

Cabível a redução da área declarada do imóvel tendo em vista documentação hábil capaz de comprovar ter se tratado de equívoco do declarante, qual seja, cópia das Certidões ou Matrículas do Registro de Imóveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para afastar a glosa relativa à área de reserva legal até o limite de 38,67 hectares, afastar a glosa relativa à área de preservação permanente até o limite de 25,50 hectares, afastar a glosa relativa a área de reflorestamento até o limite de 75,00 hectares e ainda, para permitir a retificação da área total do imóvel de propriedade do Recorrente para 549,82 hectares.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lílian Cláudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca e Rosimery Brandão Barbosa.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Pela notificação de lançamento nº 09205/00027/2014 (fls. 97), o contribuinte em referência foi intimado a recolher o crédito tributário de R\$ 68.277,56, proveniente do lançamento do ITR/2010, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 21/07/2014, incidentes sobre o imóvel “Fazenda da Chapada” (NIRF 1.649.629- 9), com a área total declarada de 616,9 ha, situado no município de Painel - SC. A descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações, os demonstrativos de apuração do imposto devido, da multa de ofício e dos juros de mora encontram-se às fls. 98/101.

A ação fiscal proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2010 iniciou-se com o termo de intimação de fls. 10/11, para o contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- notas fiscais do produtor e de insumos, certificado de depósito, contratos ou cédulas de crédito rural, referentes às áreas plantadas no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, para comprovar a área de produtos vegetais do imóvel informada na DITR/2010;

- fichas de vacinação e movimentação de gado, notas fiscais de aquisição de vacinas e de produtor, referentes ao rebanho existente no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, para comprovar a área de pastagem do imóvel informada na DITR/2010;

Em atendimento, foram anexados os documentos de fls. 13/96.

Após análise desses documentos e da DITR/2010, a autoridade fiscal glosou integralmente a área declarada de produtos vegetais (135,0 ha) e parcialmente a de pastagens, reduzindo-a de 476,9 ha para 308,0 ha, com o conseqüente aumento da alíquota de cálculo, de 0,11 % para 1,90 %, pela redução do GU de 100,0 % para 50,4 %, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 32.420,50, conforme demonstrativo de fls. 100.

Cientificado do lançamento em 30/07/2014 (AR/fls. 102), o contribuinte, por meio de representantes legais, postou em 29/08/2014 (fls.170) a impugnação de fls.103/111, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 112/171, com as seguintes alegações, em síntese:

- discorre sobre esse procedimento fiscal, do qual discorda, pela ausência de abatimento e de aceitação das áreas não tributáveis de preservação permanente (25,50 ha) e reserva legal (114,71 ha), sem necessidade de ADA e averbação, além de área coberta com floresta plantada (75,0 ha), com elevação da alíquota e redução do GU, devendo ainda haver retificação da área do imóvel tributável de 616,9 ha para 549,82 ha, conforme laudo técnico com ART/CREA e demonstrativo anexados:

- cita e transcreve legislação de regência e ensinamentos doutrinários, além de acórdãos do STJ e do CARF, para referendar seus argumentos.

Ao final, o contribuinte requer seja julgada inteiramente procedente sua impugnação e retificada a notificação de lançamento suplementar do ITR/2010, adequando a área tributável à área existente no imóvel e considerando não tributáveis as áreas de preservação permanente e reserva legal, para restabelecer a alíquota de 0,15 %, em razão da área de reflorestamento não considerada.”

Decisão da DRJ de fls. 175/181 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2010

DA PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento administrativo ou de medida de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo, em relação a atos anteriores, para alterar dados da declaração do ITR que não sejam objeto da lide.

DA REVISÃO DE OFÍCIO - ERRO DE FATO.

A revisão de ofício dos dados informados pelo contribuinte, na DITR/2010, somente poderia ser aceita quando comprovada a hipótese de erro de fato com documentos hábeis, nos termos da legislação pertinente.

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL, DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E COM FLORESTAS NATIVAS.

Para serem excluídas da área tributável do ITR, exige-se que essas pretendidas áreas ambientais tenham sido objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA, além de a área de reserva legal estar averbada tempestivamente em cartório.

DA ÁREA DE PASTAGENS.

Não comprovada, por meio de documentos hábeis, a existência de rebanho no imóvel no ano-base de 2009, deverá ser mantida a glosa parcial da área de pastagem declarada, desconsiderando-se também a área pretendida para o ITR/2010, observada a legislação de regência.

DA ÁREA COM REFLORESTAMENTO.

Deverá ser desconsiderada a pretendida área com reflorestamento, por falta de documentação hábil para comprová-la.

DA ÁREA COM PRODUTOS VEGETAIS - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se matéria não impugnada, por não terem sido expressamente contestada nos autos, a glosa da área declarada de produtos vegetais para o ITR/2010, nos termos da legislação processual vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 187/233 é apresentado recurso voluntário tempestivo no qual os argumentos tecidos em sua impugnação são repisados. Inicialmente alega ter ocorrido erro de fato no momento do preenchimento de sua DITR, assim, alega nulidade da decisão da DRJ por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa. No mérito, defende a impossibilidade de incidência do ITR sobre as áreas verdes, a necessidade de retificação da área total do terreno. Apresenta documentos.

Despacho de encaminhamento de fls. 236 determinou a inclusão dos autos em lote/sorteio, tendo sido a mim direcionados.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Inicialmente, importante delimitarmos a lide.

Notificação de lançamento de fls. 97/101 exige ITR suplementar do imóvel denominado Fazenda da Chapada, exercício de 2010. A metragem total considerada foi de 616,9 hectares e foram glosadas áreas de produtos vegetais e área de pastagem não comprovadas, apenas.

É ver que na DITR de fls. 3/9 nenhuma área verde foi declarada pelo contribuinte, tendo sido informado como área total do imóvel 616,9 hectares.

Em sede de impugnação o sujeito passivo não se insurge contra a glosa de produtos vegetais. Alega hipótese de erro de fato e, com base nessa premissa, é requerida a retificação da área total do imóvel de 616,9 para 549,82 hectares, bem como é solicitado o reconhecimento da existência das seguintes áreas verdes: área de reserva legal – ARL, área de preservação permanente – APP e área de floresta nativa – AFN com base nos laudos e demais documentos apresentados. Nada é construído com relação a glosa da área de pastagem a não ser um quadro na penúltima folha do documento que entende que a metragem correta da área de pastagem seria 320,23 hectares – e não os 308 considerados pela Fiscalização.

Decisão da DRJ entendeu ter havido perda da espontaneidade para fins de retificação da DITR e, considerando a alegação de erro de fato, concluiu pelo não enfrentamento dos pontos trazidos pelo contribuinte em razão de não ter sido apresentado ADA, é ver:

“Portanto, não serão enfrentadas neste julgamento as alegações do impugnante no que se refere às pleiteadas áreas ambientais, pois, ainda que houvesse a possibilidade de retificação da DITR/2010, a hipótese de erro de fato deveria estar comprovada por Ato Declaratório Ambiental – ADA tempestivo dessas áreas, exigido para sua exclusão, além da averbação da área de reserva legal.

A exigência do ADA aplicada a qualquer área ambiental, seja de preservação permanente ou de utilização limitada (RPPN, Servidão Florestal, Área Imprestável/Declarada como de Interesse Ecológico, floresta nativa e Reserva Legal), vem desde o ITR/1997, para excluí-las de tributação (art. 10, § 4º, da IN/SRF nº 043/1997, com redação dada pelo art. 1º da IN/SRF nº 67/1997), e para o exercício de 2010, encontra-se prevista na IN/SRF nº 256/2002 e no Decreto nº 4.382/2002 – RITR (art. 10, § 3º, inciso I), tendo como fundamento o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, em especial o caput e parágrafo 1º, cuja atual redação foi dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165/2000.

Para o exercício de 2010, o prazo para preenchimento e entrega do ADA ao IBAMA expirou em 30/09/2010, data final para a entrega da DITR/2010, de acordo com a IN/RFB nº 1.058/2010, c/c a IN/IBAMA nº 96/2006 (art. 9º), além de prevista na Solução de Consulta Interna nº 06/2012, item 10.1”

No tocante à área de reserva legal a DRJ assim se manifestou:

“Há, ainda, a exigência específica da averbação da área de reserva legal no cartório de registro de imóveis até 01/01/2010 (data do fato gerador do ITR/2010, art. 1º da Lei 9.393/1996), nos termos da legislação de regência da matéria (art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/1.965, com as alterações introduzidas

pela Lei nº 7.803/1989, e redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/2001; art. 11, § 1º, da IN/SRF nº 256/2002, e art. 12, § 1º do Decreto nº 4.382/2002 – RITR); essa exigência também não foi atendida, pois as averbações constantes às fls. 144/146 foram efetuadas em 22/03/2013.”

Quanto ao pedido de retificação da área do imóvel:

“Acrescente-se que, para eventual acatamento, as pretendidas reduções da área total do imóvel, de 616,9 ha para 549,8 ha, e da área com benfeitorias, de 5,0 ha para 4,0 ha, deveriam ser comprovadas, respectivamente, pelo registro tempestivo no cartório competente e pela especificação e dimensionamento no referido laudo.”

No que concerne às áreas de reflorestamento:

“Também, deve ser desconsiderada a pretendida área com reflorestamento para o ITR/2010 (75,0 ha), pois não foram apresentados os documentos exigidos para comprová-la, tais como notas fiscais do produtor e de insumos do ano-base de 2009, laudo de acompanhamento de projeto fornecido por instituição competente e certidão de órgão oficial dessa área, que atestassem a efetiva atividade rural; a área de pastagens será abordada no item seguinte.”

Por fim, quanto a área de pastagem, assim se manifestou a DRJ:

“A área de pastagens, informada na DITR/2010, foi glosada parcialmente pela autoridade fiscal e reduzida de 476,9 ha para 308,0 ha, com base nos comprovantes apresentados após a intimação inicial (fls. 15/93); o recorrente pretende que seja acatada uma área de 320,2 ha, nos termos do demonstrativo de fls.110 e do laudo técnico com ART anexados (fls. 147/167).

Observada a legislação aplicada à matéria (alínea “b”, inciso V, art. 10, da Lei nº 9.393/1996 e artigos 24 e 25 da IN/SRF 256/2002), a área servida de pastagem a ser aceita está sujeita à comprovação e à aplicação do índice de rendimento mínimo por zona de pecuária (ZP), fixado para a região do imóvel (0,50 cab/ha), a ser considerada no grau de utilização do imóvel apurado e na alíquota de cálculo aplicada ao lançamento.

No entanto, nesta fase, não foram apresentados os comprovantes necessários para tanto, tais como fichas de vacinação e movimentação de gado, notas fiscais de aquisição de vacinas e de produtor, referentes ao rebanho existente no período de 01/01/2009 a 31/12/2009.

Dessa forma, por não terem sido apresentados documentos comprobatórios da existência de animais no imóvel “Fazenda da Chapada” (NIRF 1.649.629-9), no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, entendo que deva ser mantida a glosa parcial da área de pastagens declarada para o ITR/2010, de 476,9 ha para 308,0 ha, e desconsiderada a área pretendida (320,2 ha), no teor da citada legislação.”

Em seu recurso voluntário o sujeito passivo inicialmente alega nulidade da decisão da DRJ por ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa e, quanto ao mérito, reitera os termos de sua impugnação.

O contribuinte não recorreu quanto a área de pastagem em seu recurso voluntário, tendo se dado por satisfeito com o reconhecimento dos 308,00 hectares reconhecidos pela Fiscalização.

Assim, está em discussão em sede recursal:

- Nulidade apontada por ofensa a princípios constitucionais;

- Área de Reserva Legal – ARL;
- Área de Preservação Permanente – APP;
- Área de Floresta Nativa – AFN;
- Área de Reflorestamento;
- Área total do imóvel;

Passemos, então, à análise de cada um dos pontos trazidos.

III – PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE SUSCITADA

Superado o conhecimento e a delimitação da lide, passemos a analisar a alegação preliminar de nulidade do lançamento.

É trazido ponto bastante sucinto em razão de eventual nulidade absoluta em razão de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo sido alegado o seguinte:

“Apenas por PRESUNÇÃO, de ordem racional a respeito das justificativas lançadas pela DRF/BSB, os quais serviram como base para a imposição de notificação, é que podemos acusar falha consistente e a existência de ERRO MATERIAL, visto que há evidente incoerência.”

Ocorre que a alegação não tem fundamento.

Qual seria a presunção alegada? A DRJ chega a dizer que não se manifestaria sobre as áreas verdes por não ter sido apresentado ADA, entretanto, pela simples transcrição de trechos da decisão no tópico precedente é possível concluir que todos os pontos trazidos pelo sujeito passivo foram devidamente enfrentados pela DRJ. Todos!

Ademais, a notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, e traz as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV, necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado, igualmente não se trata de hipótese prevista no Art. 59 do mesmo decreto, o qual determina as situações de nulidade.

No caso em tela estão devidamente expostos os fundamentos legais da cobrança, assim como no Relatório Fiscal do Auto de Infração por meio do qual a autoridade fiscal descreve detalhadamente a natureza e as características do débito, em consonância com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, evidenciando a natureza do crédito tributário.

A discordância do sujeito passivo com a fundamentação da decisão não é argumento suficiente para se reconhecer a sua nulidade.

Reiterando, todos argumentos suscitados pelo contribuinte em sua peça impugnatória foram inteiramente apreciados, não tendo sido, em nenhum momento, demonstrado pelo recorrente que o lançamento teria sido feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de

nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma, não havendo assim que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Rejeito, pois, a alegação de nulidade.

IV – DO MÉRITO

Para facilitar a análise do presente caso, importante apontarmos os documentos que foram trazidos pelo contribuinte, dentre eles, alguns juntados em fase recursal.

Importante frisar que os documentos trazidos pelo sujeito passivo em sede recursal devem ser conhecidos em razão dos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório que devem se sobrepor ao formalismo processual, sobretudo quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, isso porque ao não se apreciar os documentos estaríamos embaraçando o direito do contribuinte de provar suas alegações e isso possivelmente apenas faria com que a discussão – que já se sabia ser infrutífera – seguisse na via judicial.

Além disso, nos termos do Art. 149, CTN, quando a autoridade administrativa dispuser de elementos capazes de fazer com que o lançamento possa ser revisto de ofício ela poderá fazê-lo, desde que dentro do prazo decadencial. Assim, não permitir que o sujeito passivo possa, a qualquer tempo, apresentar provas de suas alegações seria, no mínimo, uma ofensa ao princípio da isonomia e da paridade de armas.

No mesmo sentido, trecho de voto apresentado pelo colega e conselheiro Wilderson Botto no acórdão de nº 2001-007.705:

“Nesse ponto o art. 149 do CTN, determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, caput, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais, de cunho material e processual, aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos trazidos à colação pelo Recorrente.”

Ademais, para os que entendem pela impossibilidade de apresentação de documentos após o oferecimento da impugnação, entendo que eles devem ser apreciados por força do que determina o Art. 16, §4º, c, do Decreto 70.235/1972, uma vez que foram apresentados para contrapor a alegação da decisão da DRJ acerca da inexistência de provas do alegado.

Assim, passemos à análise dos documentos trazidos em sede recursal.

- Fls. 115/146 – cópia das matrículas de nº 18.390, 9.759 e 18.391;

Na matrícula de nº 18.390 – AV-2/18.390: consta averbação de reserva floresta legal correspondente a 20% da área do imóvel averbada em **22/03/2013**. Tal averbação expressamente cancelou a reserva averbada sob o nº AV-3/12.363 – matrícula diversa das 3 apresentadas nos autos. E na matrícula de nº 18.391 consta AV-2/18.391 datado de **22/03/2013**

termo de responsabilidade de preservação de floresta sobre área de 90 hectares e ainda AV-5/18.391 – também averbado em **22/03/2013** – reserva florestal com compensação de área correspondente a 20,05% da área total do imóvel.

- Fls. 147/167 – laudo técnico com ART;

No laudo são informadas as seguintes características do imóvel:

- Área total do imóvel de 1.099,64 hectares, tendo o Recorrente direito a 50% - 549,82 hectares;
- Campos de pastagem: 320,23 hectares;
- Matos: 10,38 hectares;
- Benfeitorias: 4,00 hectares;
- Reflorestamento – Pinus: 75,00 hectares;
- APP: 25,50 hectares;
- ARL: 114,71 hectares;

O laudo baseia-se nas matrículas de nº 1.557, 18.391 e 9.759. A matrícula 1.557 não foi juntada com a impugnação, mas somente em fase recursal.

- Fls. 168 – mapa do imóvel;
- Fls. 169 – Parecer técnico florestal nº 2019/2012 emitido pela FATMA – Fundação do Meio Ambiente de Lages de aprovação para averbação de área de reserva legal na matrícula 1.557;
- Intervalo de documentos de fls. 187/233 – cópia da matrícula de nº 1.557

Na mencionada matrícula consta averbação AV-13/1.557 **datada de 03/06/2002** de Contrato Particular de Parceria Florestal datado de 31/05/2001 firmado entre o Recorrente e sua esposa e Apolo Investimentos e Serviços cedem a área de 2.006.319,34 hectares em contrato de parceria florestal a cinco pessoas físicas para que seja efetuado reflorestamento de pinus, utilizando toda a área possível para o plantio do pinus permitido por lei.

No mesmo documento também consta na AV-14/1.557 termo de averbação de reserva floresta legal área equivalente a 38,67 hectares – **data de averbação 31/08/2007**.

Conforme AV-36/1.557 **datada de 05/12/2014** segundo a qual houve retificação da área que passa a ter área de 6.837.322,00 m².

Averbação AV-37/1.557 **datada de 05/12/2014** de complementação de área de reserva legal de mais 98,08 hectares (que devem ser somados aos 38,67 da AV-14).

A partir desse ponto nos debruçaremos sobre cada uma das alegações do Recorrente.

Área de Reserva Legal - ARL

No que tange à área de reserva legal, muito não precisa ser dito.

A reserva legal pode ser definida como uma área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural com a função de assegurar o uso econômico de modo sustentável dos recursos naturais do imóvel rural, auxiliar a conservação e a reabilitação dos processos ecológicos e promover a conservação da biodiversidade, bem como o abrigo e a proteção de fauna silvestre e da flora nativa e, por essa razão, também pode ser deduzida da base de cálculo do ITR nos termos do Art. 10, §1º, alínea “a” da Lei 9.393/1996.

O contribuinte não havia declarado inicialmente tal área, mas de acordo com o laudo apresentado haveria uma área de 114,71 hectares dessa natureza no imóvel. Para fins de reconhecimento da ARL é indispensável que a área verde tenha sido averbada na matrícula do imóvel em momento anterior à realização do fato gerador do imposto para que possa ser abatida do montante a ser pago à União sendo, de acordo com o entendimento do STJ, a averbação um ato constitutivo do direito.

A decisão da DRJ manteve a glosa com o fundamento de que o ADA para o exercício de 2010 não teria sido apresentado, tendo ainda salientado que a averbação constante na matrícula de nº 18.390 somente teria sido averbada em 22/03/2013. Saliento que a matrícula de nº 1.557 somente foi juntada aos autos com o recurso voluntário, logo, a DRJ não poderia ter se manifestado sobre tal documento.

Ao analisarmos a matrícula 1.557 notamos a existência de 2 averbações de área de reserva legal, são elas: i) AV-14/1.557 termo de averbação de reserva floresta legal área equivalente a 38,67 hectares – **data de averbação 31/08/2007** e AV-37/1.557 **datada de 05/12/2014** de complementação de área de reserva legal de mais 98,08 hectares (que devem ser somados aos 38,67 da AV-14).

Ocorre que somente os 38,67 hectares foram averbados antes do exercício do ITR em questão – em 2007 e estamos discutindo o exercício de 2010 – antes, portanto, da ocorrência do fato gerador do ITR, razão pela qual somente essa metragem pode ser reconhecida aproveitável, e não os 114,71 pretendidos pelo Recorrente.

Assim sendo, a rigor do que determina a sumula 122 do CARF a apresentação do ADA para a comprovação da ARL torna-se desnecessária. É ver a redação do verbete:

Sumula 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).

Tal entendimento deve, obrigatoriamente, ser aplicado pelos Conselheiros por força do RICARF.

Assim, entendo que essa área deve ser parcialmente restabelecida até o limite de 38,67 hectares.

Área de Preservação Permanente – APP

O contribuinte alega que tal área restou comprovada pelo laudo apresentado em fase de impugnação que reconheceu a existência de 51,00 hectares de APP, sendo que 50% desse valor compete ao Recorrente, requerendo assim o reconhecimento de 25,50 hectares a esse título no imóvel.

O único fundamento da negativa de reconhecimento da DRJ quanto a essa área é que não teria sido apresentado para esse exercício, o ADA, considerado indispensável para o abatimento das áreas verdes da base de cálculo do ITR.

De acordo com o disposto no Art. 3º da Lei 12.651/2012 – Código Florestal – considera-se área de preservação permanente:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

(...)

II - Área de Preservação Permanente - APP: área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas;

Trata-se de uma área que deve ser preservada sem exploração e ocupação. Assim e em razão de sua importância para o ecossistema e sua função ambiental específica destinada à proteção de recursos naturais e à manutenção do equilíbrio ecológico sem fins econômicos ou produtivos, a legislação do ITR permite que ela seja excluída da base de cálculo do imposto no momento de sua apuração. É ver o Art. 10, §1º, II, “a” da Lei 9.393/1996:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

(...)

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei nº 12.844, de 2013)

Ocorre que, para que a dedução seja lícita é necessário que o contribuinte comprove a sua existência.

No tocante às APP's a principal prova a ser considerada é o Ato Declaratório Ambiental (ADA), todavia, ao menos para fatos geradores ocorridos até o advento da Lei 12.651/2012, ele não é o único documento capaz de atestar a natureza da referida área verde, podendo ser comprovada por outros meios, como é o caso dos autos, uma vez que se discute o exercício de 2010.

A própria PGFN perfilha desse entendimento exposto no “Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016”, segundo o qual, a partir da interpretação consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal),

aprovou a seguinte nova redação para o item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer para os representantes daquele órgão:

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1.360.788/MG, REsp 1.027.051/SC, REsp 1.060.886/PR, REsp 1.125.632/PR, REsp 969.091/SC, REsp 665.123/PR e AgRg no REsp 753.469/SP.

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

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no REsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

Abaixo, trechos do citado parecer PGFN que melhor elucidam a questão:

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 exclui 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 autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia 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. Consectariamente, 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. Consequentemente, 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.

Aproveito para destacar trecho do voto de relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no acórdão de nº 2202-006.165:

“Aliás, de acordo com a nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, a vinculação da RFB às teses firmadas pelos Tribunais Superiores (e não mais passíveis de irresignação em juízo) dá-se com a manifestação da PGFN, sendo desnecessária a edição de ato administrativo específico ou aprovação ministerial para tanto. Ainda que se diga que o dispositivo precise de regulamentação para aplicação à RFB ou que se sustente que os Conselheiros do CARF não se vinculem a tal norma, pois são independentes da RFB, entendo, com respeito as posições em contrário, que deve prevalecer a segurança jurídica e se aplicar de modo incontinenti o entendimento esposado pela PGFN, sob pena de incentivo a litigância desfavorável a própria Fazenda Nacional.

Ademais, cito o seguinte precedente unânime de outra Turma Ordinária deste Egrégio Conselho em recente julgamento (Acórdão n.º 2301-005.972, de 08/04/2019):

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2005

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ nº 1.329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. 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.

Dito isto, importa aferir os “outros elementos” que possam atestar a área vindicada para o imóvel.

(...)

Acrescento, ainda, que para reconhecimento de APP não se faz necessário averbação no registro de imóveis.

Toda essa digressão para se concluir que outros elementos de prova além do ADA podem ser admitidos para se comprovar a natureza das áreas de preservação permanente.

No mesmo sentido do meu entendimento destaco os seguintes precedentes: acórdãos de nº 2401-010.197, 2202-007.302, 2202-009.687, 2202-006.166 e entendimento da CSRF acórdão de nº 9202-011.591.

No presente caso o laudo demonstra a existência de área de preservação permanente de 51,00 hectares, cabendo ao Recorrente 50% desse valor.

Assim, entendo que essa área deve ser restabelecida até o limite de 25,50 hectares.

Área de Floresta Nativa - AFN

Entretanto, no que tange à área de floresta nativa, entendo que não assiste razão ao contribuinte. Isso porque, a apresentação do ADA é requisito legal obrigatório para sua validação.

E ao afirmar tal ponto, saliento que revi meu posicionamento anteriormente aplicado em outros casos.

Em casos anteriores, de forma inadvertida, sustentei que áreas diversas das áreas de preservação permanente, área de reserva legal e área de servidão ambiental, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, poderiam ser comprovadas em laudo técnico que atestasse a sua presença, sendo prescindível a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA). Contudo, ao me debruçar novamente sobre o assunto, cheguei à conclusão que a legislação de regência sinaliza que, para áreas que não as 03 anteriormente salientadas, como no presente caso, as áreas cobertas por Florestas Nativas, é sim, obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), para fatos geradores sob a vigência do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000 – ex vi línea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº

9.393. Daí o porquê inaplicável a ressalva lançada no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, que excepciona tão somente as áreas de preservação permanente, as áreas de reserva legal e áreas de servidão florestal ou ambiental.

Feita a importante ponderação de mudança de entendimento, para elucidar a questão, valho-me das razões de decidir do voto vencido proferido pelo conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no acórdão de nº 9202-011.496 da CSRF que inclusive aborda a questão legislativa trazida pelo contribuinte em seu recurso voluntário:

“Trata o caso em uniformização de deliberação sobre a necessidade, ou não, de ADA (Ato Declaratório Ambiental, protocolado junto ao IBAMA) como elemento necessário ao reconhecimento de “Áreas cobertas por Florestas Nativas” como área não tributável para fins de apuração e pagamento do ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural).

A discussão jurídica, no momento específico do recurso especial de divergência, perpassa pela necessidade de se responder se o ADA é condição necessária para tanger a comprovação da área ambiental concernente as “Áreas cobertas por Florestas Nativas”. Outras espécies de área ambiental, ainda que eventualmente mencionadas, não foram devolvidas no recurso especial de divergência em combinação com o despacho de admissibilidade.

É por todos conhecido que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui remansosa jurisprudência estabelecendo que para comprovação de áreas de preservação permanente e de reserva legal não se faz necessário comprovar a existência de ADA (Ato Declaratório Ambiental, protocolado junto ao IBAMA).

No entanto, “Áreas cobertas por Florestas Nativas” (AFN) não se confundem com Área de Preservação Permanente (APP), tampouco guarda identidade imediata com Área de Reserva Legal (ARL), ademais, para a dispensa de ADA para APP e para ARL, estabelecida na jurisprudência do STJ, há detalhes que precisam ser pontuados e bem delineados, todos sendo importantes elementos ao conhecimento para, ao final, se chegar a uma solução nesta uniformização, que vai cuidar apenas das Florestas Nativas, apesar de ser comentada a situação (em caráter obiter dictum) para APP, para ARL e para outros tipos legais de áreas ambientais.

Muito bem.

1º momento no STJ

O STJ, em primeiro momento, sedimentava a dispensa de protocolo de ADA junto ao IBAMA como elemento obrigatório para comprovação de APP e de ARL em razão de sua exigência ter sido originalmente prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/1997), isto é, por ter sido imposta por ato infralegal.

O contexto legislativo apreciado naquela primeira consolidação se pautava na redação originária da Lei nº 9.393, de 1996, considerava o Código Florestal aprovado pela Lei nº 4.771, de 1965 (antigo Código Florestal), bem como levava em conta a versão da Lei nº 6.938, de 1981, sem a redação do art. 17-O, caput e § 1º, que só vão ser incluídos pela Medida Provisória nº 2015-1, de 30/12/1999, que veio a modificar a Lei nº 6.938, ainda assim estabelecendo o ADA em caráter inicialmente opcional (facultativo), só vindo a firmá-lo como obrigatório a partir da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, a qual vai estabelecer nova redação ao § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938.

A interpretação dada pelo STJ dispensava o ADA, porque não havia exigência estabelecida em lei. Consequentemente, as áreas ambientais ou eram comprovadas na forma enunciada pelo Código Florestal da época (pela Lei nº 4.771, de 1965, que tratava objetivamente, por exemplo, de como se

caracterizava uma APP, bastando demonstrar a subsunção do fato à hipótese legal) ou eram comprovadas por meio de laudos técnicos, se e quando houvesse procedimento fiscalizatório, conquanto sempre dispensada a apresentação do ADA.

2º momento no STJ: Abordagem sobre APP e ARL

Posteriormente, a Lei nº 9.393 é alterada, assim como também é modificada a Lei nº 6.938, de modo que novo contexto legislativo exsurge. A última legislação trata da Política Nacional do Meio Ambiente e passa a falar sobre o Ato Declaratório Ambiental (ADA) e sua implicação para os proprietários de imóveis rurais que se beneficiam da redução do ITR em razão de áreas ambientais tidas por não tributáveis.

O novo contexto legal passa a exigir nova interpretação do Colendo Tribunal.

Apesar da Lei nº 9.393 falar em áreas não tributáveis pelo ITR (nas alíneas “a” a “f” do inciso II do § 1º do art. 10), a doutrina e o STJ cuidam do assunto como norma isentiva. Por consequência, qualquer interpretação para o assunto deve seguir o disposto no art. 111, II, do CTN.

Junto ao originário art. 10 da Lei nº 9.393, que trata da apuração e pagamento do ITR, inclusive falando das áreas ambientais não tributáveis, passa a existir o § 7º (a partir da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000) enunciando, em outras palavras, que APP e ARL (alínea “a” do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), bem como área sob regime de servidão florestal ou ambiental¹ (alínea “d” do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393) não precisam de prévia comprovação por parte do declarante do ITR na DITR transmitida, ocasião em que o STJ vai interpretar (expressamente tratando de APP e ARL) que referidas áreas ambientais não precisam também, por força de interpretação sistemática e norma mais favorável ao contribuinte, de prévio protocolo do ADA, mesmo com o § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, prevendo o ADA como obrigatório e condição necessária para fins de redução do ITR.

O assunto, na forma ponderada como tendo sido abordada pelo STJ, é delineado no “PARECER PGFN/CRJ/Nº 1329/2016” da Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD) da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o qual ensejou inclusão de item na Lista de dispensa de contestar e de recorrer da Fazenda Nacional, apresentando-se a temática na citada Lista, nestes termos:

1.25 - ITR

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

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

¹ O novo Código Florestal (Lei nº 12.651, de 2012) preferiu denominar a antiga área de servidão florestal exclusivamente pelo nomen iures “servidão ambiental”.

contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

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

OBSERVAÇÃO 3: Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula nº 41 do CARF.

Vide Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016

* Data da alteração da redação do resumo e da Observação 1, bem como da inclusão da Observação 2: 05/09/2016

Assim, mesmo na vigência do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, na redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, o STJ firma jurisprudência dispensando o ADA como elemento necessário na comprovação de APP e de ARL. Além disso, a Área sob regime de Servidão florestal ou Ambiental – ASA (alínea "d" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393) deve ter igual tratamento.

2º momento no STJ: Temáticas não abordadas e novo Código Florestal

A contrário sensu, apesar de não haver manifestação expressa do STJ sobre as demais áreas ambientais, como o § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, passa a prever o ADA como obrigatório e condição necessária para fins de redução do ITR, e como o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação dada pela Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, não vai citar outras áreas ambientais além da APP, da ARL e da ASA (áreas das alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), então a exigência normativa é impositiva para os tipos de áreas ambientais a seguir:

- Área de interesse ecológico (AIE) para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas para APP e ARL (alínea "b" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);

- Área comprovadamente impestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico (AIE) mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (alínea "c" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);

- Áreas cobertas por florestas nativas (AFN), primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (alínea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);

- Áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas (AUH) autorizada pelo poder público (alínea "f" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393);

- Área de Reserva Legal do Patrimônio Natural (RPPN) estabelecida por gravame de perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica, na forma legal e regulamentar (Lei nº 9.985, de 2000, art. 21, combinado com o art. 8º do Decreto nº 5.746, de 2006).

Deveras, isto ocorre porque, além da previsão de ADA obrigatório (§ 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000), o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, não faz ressalvas para tais áreas ambientais², de modo que, por outras palavras, exige prévia comprovação por parte do declarante quanto a área ambiental declarada para fins de redução do ITR, sendo que tal "prévia comprovação", por interpretação sistemática, se dá com a apresentação do ADA, na forma do art. 17-O, caput e § 1º, da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000.

Veja-se as disciplinas legais apontadas:

LEI Nº 6.938

~~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 dez por cento do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria. (Incluído pela Medida Provisória nº 2015-1, de 1999)~~

~~§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional. (Incluído pela Medida Provisória nº 2015-1, de 1999)~~

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 utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional. (Incluído pela Lei nº 9.960, de 2000)~~

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000) [Revogado apenas pela Lei nº 14.932, de 2024, considerando que o novo Código Florestal vai tratar do assunto no CAR – Cadastro Ambiental Rural, cuja inscrição é obrigatória na forma do § 3º do art. 29 da Lei nº 12.651, que institui o novo Código Florestal]

§ 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)

LEI Nº 9.393

² Diversamente do que ocorre com Área de Preservação Permanente (APP), Área de Reserva Legal (ARL) e área de servidão florestal ou ambiental (no novo Código Florestal denominada exclusivamente por "área de servidão ambiental" - ASA), as quais contam com ressalva quanto à "prévia comprovação", o que vai dispensar, por interpretação sistemática, a apresentação de ADA.

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

(...)

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

(...)

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei nº 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 impestáveis 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 Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)~~

~~d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)~~

d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei nº 12.651, de 2012)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 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) [Revogado apenas pela Lei nº 12.651, de 2012, que institui o novo Código Florestal, considerando a normativa própria do CAR – Cadastro Ambiental Rural, no art. 29]

Vale sintetizar ponderando que, a partir da previsão de ADA obrigatório (§ 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000), até antes da entrada em vigor do novo Código Florestal (Lei nº 12.651, de 25/05/2012), impõe-se o protocolo do ADA, inclusive com pagamento de taxa de vistoria ao IBAMA, para oportunizar a averiguação da área de interesse ambiental pelo órgão ambiental, na forma expressa no caput e §1º-A do art. 17-O da Lei 6.938,

incluído pela Lei nº 10.165, de 2000, sendo o ADA instrumento de utilização obrigatória para a redução do valor do ITR para todas as demais modalidades de redução da área tributável que não sejam área de preservação permanente (APP), área de reserva legal (ARL) e área de servidão ambiental (ASA).

Essa sistematização ora delineada é, inclusive, abordada na “Nota SEI nº 35/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME” e na “Nota SEI nº 39/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME”, além de ser tangenciada no “Parecer SEI nº 11773/2020/ME”, o qual resta aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário da Fazenda Nacional.

Demais disto, após o novo Código Florestal, impõe-se a apresentação obrigatória do CAR (Cadastro Ambiental Rural), que fará às vezes do ADA, na forma do art. 29, § 3º, da Lei nº 12.651. Aliás, hodiernamente, o § 5º do referido art. 29 reza que: “É o produtor rural autorizado a apresentar o CAR de que trata o caput deste artigo, para fins de apuração da área tributável prevista no inciso II do §1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)” (Incluído pela Lei nº 14.932, de 2024).

De qualquer sorte, o julgamento em curso é de fato gerador que discute a necessidade ou não do ADA, como elemento indispensável para fins de possibilitar incorrer na comprovação de Áreas cobertas por Florestas Nativas – AFN (alínea "e" do inciso II, § 1º, do art. 10 da Lei nº 9.393), para reduzir o valor de apuração do ITR (inciso II do §1º do art. 10 da Lei nº 9.393), à luz do ADA obrigatório exigido pelo § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, de modo que tenho como inafastável a exigência imposta em lei³, haja vista que a jurisprudência assentada pelo STJ não é aplicável para o caso dos autos (inocorre a aderência necessária), considerando ser a AFN área ambiental não ressalvada no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, com redação da Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/05/2000, que só vai excepcionar APP, ARL e ASA, sendo a jurisprudência do STJ exclusivamente focalizada em APP e ARL.”

E, no presente caso, não houve apresentação de ADA.

Assim, mantenho a glosa relativa à área de floresta nativa.

Área de Reflorestamento

Quanto a esse ponto, entendo que assiste razão ao contribuinte.

Todavia, novamente saliento que o fundamento da DRJ para a negativa foi a falta de comprovação da área e tinha razão, pois a matrícula 1.557 somente foi apresentada em sede recursal.

O laudo elaborado pelo contribuinte comprova a existência de 75,00 hectares de madeira de reflorestamento que competem ao Recorrente – uma vez que a área total foi de 150 hectares e ele faz jus a 50% - e ainda, conforme consta na V-13/1.557 **datada de 03/06/2002** a existência de Contrato Particular de Parceria Florestal datado de 31/05/2001 firmado entre o Recorrente e sua esposa e Apolo Investimentos e Serviços cedem a área de 2.006.319,34 hectares em contrato de parceria florestal a cinco pessoas físicas para que seja efetuado reflorestamento de pinus, utilizando toda a área possível para o plantio do pinus permitido por lei.

³ § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000.

Deste modo resta cabalmente comprovada a referida área, devendo tal glosa ser revista.

Retificação da área total do imóvel

O contribuinte pretende que seja dado provimento ao seu pedido de retificação da área do imóvel.

Foi declarado em DITR a área de 616,9 hectares e ele pretende o reconhecimento da metragem de 549,80 hectares como área total da parcela que lhe compete, uma vez que a propriedade é compartilhada.

Para tanto alega que a DRJ teria incorrido em erro ao não acatar a alegação uma vez que as áreas pertencentes ao Recorrente são:

- Matrícula 9.759 – 12,40% de área total, o que corresponderia a 130,02 hectares;
- Matrícula 18.391⁴ - 50% da área total, o que corresponderia a 79,80 hectares;
- Matrícula 1.557 – 50% da área total, o que corresponderia a 340,00 hectares;

E que a soma dos valores acima mencionados corresponde a 549,82 hectares, como consta, inclusive, no laudo de avaliação do imóvel.

Vejamos.

Matrícula nº 9.759 possui área total de 10.485.896,50 m² - o equivalente a 1.048,59 hectares que, na proporção dos direitos do Recorrente equivale a 130,02 hectares.

Matrícula nº 18.391 possui área total de 1.596.000,00 m² - o equivalente a 159,60 hectares, de modo que 50% equivalem a 79,80 hectares.

Por fim, matrícula de nº 1.557 possui área total de 6.800.000,00 m² - o equivalente a 680 hectares, e cabendo 50% ao Recorrente, lhe competem 340,00 hectares.

De fato, a soma das metragens constantes nas certidões apresentadas nos autos dão conta de que a parcela do imóvel de propriedade do Recorrente é de 549,82 hectares, havendo razão quanto a esse ponto.

V – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para afastar a glosa relativa à área de reserva legal até o limite de 38,67 hectares, afastar a glosa relativa à área de preservação permanente até o limite de

⁴ Há um erro de digitação no recurso que fala em matrícula 12.391.

25,50 hectares, afastar a glosa relativa a área de reflorestamento até o limite de 75,00 hectares e ainda, para permitir a retificação da área total do imóvel de propriedade do Recorrente para 549,82 hectares.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza