



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa
Tributária
Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional

Nota SEI nº 39/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

Documento Público. Ausência de sigilo.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. Isenção. Ato Declaratório Ambiental - ADA. Dispensa de impugnação judicial, conforme fundamentação aduzida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.329/2016. Extensão da dispensa acerca da desnecessidade de apresentação do ADA para as áreas sujeitas ao regime de servidão ambiental, nos termos da fundamentação apresentada na Nota SEI PGFN/CRJ/Nº 35/2019.

Retificação do disposto no item 1.25 – “a” da lista de dispensa disponibilizada na internet e na intranet.

Processo SEI nº 10951.102436/2019-65

I

1. A Nota SEI PGFN/CRJ/Nº 35/2019 analisou a possibilidade de estender a dispensa de contestar e recorrer do tema listado no item nº 1.1.2.16 do SAJ às demandas judiciais que pleiteiam a desnecessidade de apresentação do ato declaratório ambiental, expedido pelo Ibama – ADA para a concessão de isenção do imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR das seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas cobertas por Floresta Nativa e às Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas, relacionados aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012.

2. Eis o teor do item nº 1.1.2.16 do SAJ¹: *Dispensa de prova de averbação de reserva legal no registro de imóveis e de ato declaratório do IBAMA para fins de isenção do ITR.*

3. Após exame minucioso do assunto, esta CRJ entendeu viável ampliar a dispensa de impugnação judicial somente às áreas sujeitas ao regime de servidão ambiental, desde que o fato gerador do ITR tenha se efetivado entre a vigência do art. 17-O, *caput* e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, e a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, nos termos da fundamentação apresentada na referida nota.

4. Em relação às outras áreas não abrangidas pelos precedentes judiciais, a dispensa de contestação e recursos com relação à exigência do ADA, se for o caso, dar-se-á por força de Parecer aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou pelo Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional responsável, nos termos do art. 2º, III, da Portaria PGFN nº 502, de 2016², ou por edição de Súmula do CARF, nos termos do art. 2º, II, da mesma Portaria³, razão pela qual a nota em questão encaminhou o expediente, respectivamente, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários e à Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário, para exame.

5. Considerando a necessidade de aprimorar o conteúdo conferido pela Nota SEI PGFN/CRJ/Nº 35/2019 ao item 1.25 “a” da lista de dispensa de contestar e de recorrer, sugere-se que o mesmo passa a ter a seguinte redação:

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 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 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: É possível a extensão do entendimento do STJ quanto à desnecessidade de apresentar o ADA para o gozo da isenção do ITR somente às áreas sujeitas ao regime de servidão ambiental, desde que o fato gerador do ITR tenha se efetivado entre a vigência do art. 17-O, *caput* e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, e a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, nos termos da fundamentação apresentada na Nota SEI PGFN/CRJ/Nº 35/2019.

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.

OBSERVAÇÃO 4: 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).

6. Por fim, caso seja aprovada, recomenda-se a inserção dos ajustes propostos no item nº 1.25 - a - da lista de dispensa de contestar e de recorrer.

Documento assinado eletronicamente

JULIANA BUARQUE SANTANA LOMBARDI

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo.

Documento assinado eletronicamente

MANOEL TAVARES DE MENEZES NETTO

Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo.

Documento assinado eletronicamente

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa Tributária

¹ Correspondente ao item nº 1.25, “a” da Lista de dispensa de contestar e de recorrer disponibilizada na internet (art. 2º, §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016).

² Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses: (...) III - tema sobre o qual exista Nota ou Parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, elaborado nos termos, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional Coordenação-Geral de Representação Judicial Coordenação de Consultoria Judicial respectivamente, dos arts. 82 e 83 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, aprovado pela Portaria MF nº. 36, de 2014, e este ato da PGFN conclua no mesmo sentido do pleito do particular.

³ Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses: (...) II - tema sobre o qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União - AGU, ou Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovada ou não pelo Ministro de Estado da Fazenda, que concluam no mesmo sentido do pleito do particular;



Documento assinado eletronicamente por **Juliana Buarque Santana Lombardi, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 15/08/2019, às 16:54, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Manoel Tavares de Menezes Netto, Coordenador(a)-Geral da Representação Judicial**, em 15/08/2019, às 19:22, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGACET**, em 20/08/2019, às 21:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3515309** e o código CRC **CAB9E9FF**.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

PARECER SEI Nº 11773/2020/ME

ACESSO RESTRITO, nos termos do art. 7º, §3º da Lei 12.527/2011 c/c o art. 20, caput do Decreto n. 7.724/2012, até assinatura do ato.

EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. IMPOSTO TERRITORIAL URBANO (ITR). PARECER.

Análise de dispensa de apresentação do ADA para a concessão de isenção de ITR nas áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, caso o fato gerador do ITR tenha se dado entre a vigência do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, e a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012.

Interpretação literal de normas que concedem isenção.

Processo SEI nº 10951.102436/2019-65

I

1. Chega à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) o presente expediente, remetido por motivo de competência regimental por meio dos parágrafos 53 e 60 da Nota SEI nº 35 da CRJ (2992883), onde solicita-se manifestação acerca da viabilidade de extensão da dispensa de impugnação judicial quanto à desnecessidade de entrega do ato declaratório ambiental (ADA), expedido pelo IBAMA, para o gozo da redução do valor do ITR das áreas cobertas por vegetação nativa, no qual a Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ) optou por ampliar a análise da consulta originária também para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, caso o fato gerador tenha ocorrido a partir do exercício de 2000 até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, considerando-se a *ratio decidendi* dos precedentes do STJ citados na referida nota e o disposto no art. 19, §4º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com a redação dada pela Medida Provisória nº 881, de 2019.

2. A consulta originária, que deu origem ao presente expediente, foi formulada àquela Coordenação por mensagem eletrônica da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Pouso Alegre/MG, atinente à possibilidade de extensão de dispensa de contestar e recorrer do tema listado no item nº 1.1.2.16 do SAJ (isto é, dispensa de prova de averbação de reserva legal no registro de imóveis e de ato declaratório do IBAMA para fins de isenção do ITR) às demandas judiciais que pleiteiam a desnecessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), expedido pelo Ibama, para a concessão de isenção do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) das áreas cobertas por vegetação nativa, não incluídas em áreas de preservação permanente (APP) ou de reserva legal, relacionados aos fatos geradores do ITR

entre a vigência do art. 17-O, "caput" e §1º da L. 6.838/81 e a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.

3. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto aos aspectos jurídicos da matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com a sua competência regimental, nos termos dos arts. 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF n. 36, de 24 de janeiro de 2014. Os demais aspectos, alheios ao âmbito de atribuição regimental, não serão objeto de análise na presente manifestação.

II

4. Preliminarmente, cumpre ressaltar que o ITR é imposto sujeito a lançamento por homologação (conforme *caput* do art. 10 da Lei nº 9.393/96) e, embora o art. 30 do CTN disponha que a base de cálculo do imposto é o valor fundiário, a área tributável por meio de imposto territorial rural (ITR) é a área total do imóvel, excluídas as áreas elencadas expressamente na Lei nº 9.393/96, art. 10, §1º.

5. Analisando a jurisprudência do STJ, como exposto na Nota 35 (2992883), antes da edição da Lei nº 10.165/00, o STJ entendia que era incabível a exigência de ADA para a concessão de isenção do ITR à APP e reserva legal, porque essa exigência vinha de ato infralegal e uma instrução normativa da RFB não poderia restringir direito à isenção de ITR previsto em lei. Assim, o fundamento da jurisprudência do STJ resumia-se à ausência de lei que fizesse essa exigência de ADA para a concessão da isenção. Com a edição da Lei nº 10.165/00, o fundamento da jurisprudência do STJ para afastar a exigência de ADA nestes casos passou a ser outro: inobstante o art. 17-O, "caput" e §1º da Lei nº 6.938/81, com redação dada pela Lei nº 10.165/00 estabelecesse expressamente a obrigatoriedade de o contribuinte apresentar o ADA, foi editada posteriormente a MP nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, incluindo o §7º no art. 10 da Lei nº 9.393/96, pra declarar que, pra fins de isenção de ITR, "relativas às áreas de que tratam as alíneas 'a' e 'd' do inciso II, § 1, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis". Com isso, o STJ entendeu que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, por ser norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir, nos termos do art. 106 do CTN.

6. A CRJ, na referida Nota SEI nº 35, sugere extensão da dispensa já prevista no item nº 1.1.2.16 do SAJ¹ à servidão ambiental, para fatos geradores de ITR ocorridos entre a vigência do art. 17-O, "caput" e §1º da Lei nº 6.938/81 até a entrada em vigor da Lei nº 12.651/12 em razão de jurisprudência formada no STJ, no sentido de afastar a exigência de ADA nos casos de APP e reserva legal, com fundamento em suposta superveniência de lei mais benéfica ao contribuinte, inserta no art. 10, §7º, da Lei nº 9.393/96, fundamento jurídico do qual a CRJ discorda, mas reconhece como matéria de dispensa de contestar e recorrer, em razão dos reiterados julgamentos desfavoráveis à Fazenda Nacional nesse tema.

7. Dispunha a redação do art. 10 da Lei nº 9.393/96, entendida pelo STJ como lei mais benéfica ao contribuinte antes da edição do novo Código Florestal (uma vez que o §7º do art. 10 foi inserido por meio de MP de 2001, posteriormente ao art. 17-O ter sido inserido no ordenamento jurídico por lei de 2000, portanto):

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:

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 nº 4.771, de 15 de setembro de 1965](#), com a redação dada pela [Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989](#);~~

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](#).

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 impréstáveis 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. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001\)](#). [\(Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012\)](#).

8. Destarte, o fundamento legal usado pela jurisprudência formada no STJ é extensível apenas à servidão ambiental, pois a alínea "d", que trata da servidão ambiental (ou florestal, como estava prevista até a alteração feita pela Lei nº 11.428/2006) é expressamente mencionada no §7º junto com a alínea "a", que trata das áreas de preservação permanente e reserva legal. Assim, a servidão ambiental possui o mesmo fundamento legal e jurídico das duas outras áreas que já são objeto de dispensa: área de preservação permanente e de reserva legal, não sendo possível, portanto, se usar o fundamento do art. 106 do CTN de interpretação da lei mais benéfica ao contribuinte para se estender às demais áreas de interesse ambiental citadas pela CRJ, incluindo a área coberta por vegetação/floresta nativa, questionada pela consultante e não abrangidas pelo §7º do art. 10. Quanto às demais áreas mencionadas nas alíneas "b", "c", "e" e "f" do art. 10, inciso II supramencionado, a CRJ acertadamente entendeu não ser possível o reconhecimento de isenção de ITR, se não vejamos:

9. A CRJ adotou os seguintes fundamentos para concluir pelo não acolhimento da sugestão de extensão de dispensa de contestar/recorrer:

48. Primeiro, porque não foram encontrados julgados (decisões monocráticas ou acórdãos) no âmbito do STJ analisando a incidência do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, a essas outras áreas. Não há, portanto, qualquer sinalização da Corte de Justiça no sentido de que o entendimento firmado para APP e reserva legal pode ser aplicado a essas outras áreas.

49. Segundo, porque a norma apontada pelo STJ como sendo o motivo principal para dispensar o contribuinte da aludida apresentação do ADA, nas hipóteses de APP e reserva legal (ratio decidendi), não cita as demais áreas objeto desta consulta, que se encontram listadas nas outras alíneas (b", "c" e "f") do mesmo dispositivo.

50. Terceiro, porque os fundamentos determinantes extraídos da jurisprudência consolidada sobre o tema não podem ser facilmente transportados para esses outros casos, em razão do marco legal fundado no art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, cuja previsão geral de emissão do ADA é razão para exigir a sua apresentação nas situações não abrangidas pelos precedentes judiciais.

51. Quarto, porque pode existir, ainda, alguma especificidade no âmbito do Direito Tributário que não recomende ou impossibilite a referida ampliação da dispensa de impugnação judicial postulada, cuja análise refoge à área de expertise desta CRJ.

10. A apresentação do ADA deixou de ser exigível para as hipóteses área de preservação permanente e de reserva legal para a concessão de isenção de ITR e apenas naquelas hipóteses, em razão da jurisprudência firmada no STJ, de que se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, sendo que em relação à área de reserva legal o STJ entendeu que a lei traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel para comprovar a parte do imóvel que deve receber proteção do Código Florestal. Assim quanto à

reserva legal, para fins tributários, conforme entendimento do STJ, inobstante a apresentação do ADA seja dispensável pra esses fins, a averbação da área como "reserva legal" 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. Já no tocante à área de preservação permanente, o STJ entendeu que a localização se dá mediante referências topográficas e a olho nu, sendo desnecessária averbação, ato do Poder Executivo ou declaração do proprietário, por meio de ADA, para sua caracterização, pois essas áreas de preservação permanente assim o são por mera disposição legal do Código Florestal.

11. Do ponto de vista estritamente tributário, não parece haver argumento suficiente para entender pela inexigibilidade da apresentação do ADA quanto às demais áreas questionadas pela CRJ.

12. Além da entrega do ADA (ato declaratório ambiental) ser condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de hipótese de isenção condicionada, nos termos da lei que a regulamenta, a referida entrega do ADA também consiste em obrigação acessória a ser cumprida pelo sujeito passivo (por lei e IN da RFB que trata da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural -DITR- e ADA). O ADA foi criado inicialmente por meio de ato infralegal e, depois, inserido em lei, por meio de alteração legislativa feita na Lei nº 6.938/81, devendo ser preenchido e entregue mediante o pagamento de taxa de vistoria ao IBAMA e, como explanado no próprio site do IBAMA, "*consiste em um instrumento legal que possibilita ao proprietário rural uma redução do Imposto Territorial Rural (ITR) em até 100% quando declarar no Documento de Informação e Apuração (DIAT/ITR): Áreas de Preservação Permanente (APP); Reserva Legal (ARL); Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN); Interesse Ecológico (AIE); Servidão Ambiental (ASA); Áreas cobertas por Floresta Nativa (AFN); Áreas Alagadas para Usinas Hidrelétricas (AUH). O ADA é documento de cadastro das áreas do imóvel rural junto ao Ibama e das áreas de interesse ambiental que o integram para fins de isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), sobre estas últimas. Deve ser preenchido e apresentado pelos declarantes de imóveis rurais obrigados à apresentação do ITR. (...) Com isso, procura-se estimular a preservação e proteção da flora e das florestas e, conseqüentemente, contribuir para a conservação da natureza e melhor qualidade de vida.*"²

13. A obrigação acessória se traduz num dever de colaboração, que tem por objeto prestações negativas ou positivas, sendo tal dever necessário à fiscalização ou arrecadação tributária, nos termos do art. 113, §2º do CTN. A obrigação acessória é autônoma em relação à obrigação principal, como dispõe o art. 175, parágrafo único do CTN. Ademais, a interpretação de dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória é literal, como expressamente disposto no art. 111, III do CTN e não cabe analogia ou interpretação extensiva desta.

14. A isenção é causa de exclusão do crédito tributário, nos termos do art. 175, I do CTN:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

15. Dessa forma, a isenção de ITR, como qualquer isenção, deve ter interpretação literal, nos termos do art. 111, II do CTN, que assim dispõe:

*Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:*

(...)

II – outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

16. Nesse sentido também é a jurisprudência do STJ:

– “ISENÇÃO – INTERPRETAÇÃO LITERAL... 2. Normas tributárias que impliquem em renúncia fiscal interpretam-se restritivamente” (STJ, 2ª T., REsp 1074015/PR, Eliana Calmon, ago. 2009).

17. Portanto, parece incorreta interpretação extensiva ou analogia em se tratando de isenção tributária e, nesse caso, estamos diante de uma isenção condicionada, pois a União impõe condições obrigatórias à concessão da isenção.

18. Ressalte-se, ainda, que o art. 150, §6º da CR/88 exige lei específica para a concessão de desonerações tributárias, aqui incluídas as isenções:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

19. Outrossim, a isenção, como qualquer desoneração tributária, acarreta renúncia de receita pública, razão pela qual só podem ser concedidas por leis específicas e as leis que as instituem demandam apresentação de impacto orçamentário e financeiro, nos termos do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

20. Em razão da importância da recuperação e manutenção da Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN³, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE⁴, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas⁵ e Floresta Nativa⁶, que são áreas de interesse ambiental, a lei determina incentivos e benefícios voltados à sua proteção, como, por exemplo, a dedução destas áreas da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR⁷, considerando-as não tributáveis, visando desonerar o proprietário rural pelas obrigações impostas para recuperação e manutenção destas áreas. O ITR é regulamentado pela Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município e, como já mencionado, a área tributável corresponde à área total do imóvel rural, excluídas, nos termos do art. 10, § 1º, II, da Lei n.º 9.393/1996, as áreas em discussão, entre outras ali elencadas.

21. O que temos a partir do exercício de 2000 até antes da entrada em vigor do novo Código Florestal (L. 12.651/12) é a exigência legal de ADA (mediante pagamento de taxa de vistoria ao IBAMA), expressa no §1º do art. 17-O como de utilização obrigatória para a redução do valor de ITR para todas as demais modalidades de redução da área tributável que não sejam servidão ambiental, área de preservação permanente e área de preservação ambiental, nos termos da Lei 6.838/81, que assim dispôs:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no [item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000](#), a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000).

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000).

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000).

§ 2º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do IBAMA. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000).

§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais). (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000).

§ 4º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000).

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\).](#)

22. Como mencionado, o §7º do art. 10 supracitado apenas excetua as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sob regime de servidão ambiental de prévia comprovação, por parte do declarante, do ADA para fins de isenção de ITR, ficando o referido declarante, nos termos dos precedentes do STJ, dispensado de apresentação de ADA, expedido pelo IBAMA, pra fins de redução do ITR. Quanto às demais áreas questionadas, como explanado, a isenção permanece condicionada à obrigação de apresentar o ADA.

23. Ademais, como bem explicou a CRJ no item 29 da Nota 35, o STJ fez uma interpretação equivocada da *mens legis*:

"29. Os dispositivos transcritos acima [quais sejam, art. 17-O da L. 6.838/81 e art. 10, §7º da L. 9.393/96] eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a emissão do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não excluiria a sua existência em si, que futuramente poderia ser exigida pela administração tributária para averiguação técnica da veracidade das informações prestadas (mesma lógica do imposto de renda). 30. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do disposto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, implicitamente, desprezado o contido no art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981."

24. Por todo o exposto, se não se tratar de servidão ambiental, que como mencionado compartilha do mesmo fundamento legal que a área de preservação permanente e que a reserva legal, é incabível a extensão da dispensa de contestar e recorrer às demais hipóteses consultadas pelos motivos expostos.

25. À consideração superior.⁷

Documento assinado eletronicamente

VIVIANE CASTANHO DE GOUVEIA LIMA

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 11773/2020/ME**.

2. Encaminhe-se ao Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, com sugestão de posterior encaminhamento à Coordenação de Representação Judicial - CRJ.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 11773/2020/ME**.

2. À Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa Tributária na forma supra proposta.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA**Procurador- Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário**

¹ Matéria: **1.1.2.16. DIREITO TRIBUTÁRIO | Limitações ao Poder de Tributar | Isenção | Dispensa de prova de averbação de reserva legal no registro de imóveis e de Ato Declaratório Ambiental (ADA) do IBAMA para fins de isenção do ITR**

Data do cadastramento: **13/03/2017**

Abrangência: Tema com dispensa de contestar e recorrer no âmbito da PGFN e segundo entendimento do STJ.

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).

Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR e AgRg no REsp 753469/SP.

Resumo:

1- 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.

2- 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 efeito, 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.

Data de início da vigência da dispensa: 01 de setembro de 2016

² <http://www.ibama.gov.br/imovel-rural/ato-declaratorio-ambiental-ada/o-que-e-o-ada#ada>

³ É uma unidade de conservação (UC) de domínio privado, gravada com perpetuidade na matrícula do imóvel, com o objetivo de conservar a diversidade biológica. A criação desta UC não afeta a titularidade do imóvel. (<https://www.icmbio.gov.br/portal/criesuare Reserva/perguntas-e-respostas-sobre-rppn>)

⁴ Conforme IN 5/09 do IBAMA, art. 2º, inc. IV - Área Declarada de Interesse Ecológico: a) para proteção dos ecossistemas, declarada mediante ato do Poder Público competente, que contemple as Unidades de Conservação Federal, Estadual ou Municipal, de proteção integral ou de uso sustentável, comprovadamente contidas nos limites da unidade de conservação, caracterizadas sua limitação ao exercício do direito de propriedade; b) localizada em propriedade particular e que foi nominada e delimitada em ato do Poder Público Federal e Estadual, que contenha restrição de uso no mínimo igual à área de reserva legal; e c) comprovadamente imprestável para a atividade rural, declarada mediante ato do órgão competente federal ou estadual;

⁵ V. IN 5/09, art. 2º, inc. VII - Área Alagada para Fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas, autorizada pelo poder público, conforme Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008. Parágrafo único. As áreas enumeradas nos incisos I, II, V e VI deste artigo devem estar com vegetação natural não degradada ou as frações em estágio médio ou avançado de regeneração.

⁶ V. IN 5/09 do IBAMA, art. 2º, VI - Área Coberta por Florestas Nativas, aquela onde o proprietário protege as florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, conforme Lei no. 11.428, de 22 de dezembro de 2006.

⁷ INDEXAÇÃO POR MATÉRIA: CONSULTAS. 6.4 EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 6.4.1 ISENÇÃO. 8.1.6 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR.



Documento assinado eletronicamente por **Viviane Castanho de Gouveia Lima, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 18/12/2020, às 19:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 19/12/2020, às 12:39, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 30/12/2020, às 14:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site



http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **9306815** e o código CRC **05CA1651**.

Referência: Processo nº 10951.102436/2019-65

SEI nº 9306815