



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.721436/2009-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-001.776 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2012
Matéria ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
Recorrente Mariza Junqueira Mosaner
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2006

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO.

Para excluir Área de Preservação Permanente da área total do imóvel rural, necessário comprová-la mediante documento hábil, o que, na hipótese, ocorreu com a juntada de documento expedido pelo INCRA.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO.

Admite-se, para o cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a exclusão da Área de Reserva Legal, desde que, em data anterior à da ocorrência do fato gerador do tributo, tenha sido averbada à margem da matrícula do imóvel rural no Cartório de Registro de Imóveis competente.

Na hipótese, a Área de Reserva Legal foi comprovada.

VALOR DA TERRA NUA -VTN. ARBITRAMENTO.

Não se desincumbindo o recorrente de comprovar o Valor da Terra Nua declarado em sua DITR, mantém-se o VTN arbitrado pela autoridade fiscal com base no Sistema de Preços de Terra - SIPT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para reconhecer as áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente. Vencidos os Conselheiros Celia Maria de Souza Murphy (relatora) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votaram por dar provimento parcial em menor extensão. Redator Designado o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Evande Carvalho Araujo, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Celia Maria de Souza Murphy (Relatora). Ausente, justificadamente, o conselheiro Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento contra a contribuinte em epígrafe, na qual foi apurado Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural suplementar em decorrência de Área de Preservação Permanente, Área de Reserva Legal e Valor da Terra Nua (VTN) não comprovados.

Em 5.11.2009, a contribuinte impugnou o lançamento (fls. 104 a 118), alegando, em síntese, ser indevida a exigência de apresentação de Ato Declaratório Ambiental – ADA para a comprovação das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, haja vista não ser válida a exigência de obrigação acessória não prevista em lei. Considera desproporcional o Valor da Terra Nua arbitrado pela Fiscalização, por não ter considerado (i) informação do INCRA quanto ao valor da terra no ano de 2003 e (ii) da Agência Goiana de Desenvolvimento Rural e Fundiário ao Banco do Brasil para fins de financiamento de 5.10.2006 e ainda (iii) Laudo de Avaliação assinado por responsável técnico (Sr. Cleomar José da Silva) e (iv) declaração de responsável técnico (Sr. Paulo de Jesus Costa) quanto ao critério utilizado na avaliação do imóvel.

A 1.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) julgou a impugnação improcedente, por meio do Acórdão n.º 03-36.633, de 28 de abril de 2010, mediante a seguinte ementa:

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

Exercício: 2006

*DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO
PERMANENTE.*

*Para serem excluídas do ITR, exige-se que essas áreas, glosadas
pela autoridade fiscal, sejam objeto de Ato Declaratório
Ambiental - ADA, protocolado, em tempo hábil, junto ao IBAMA,*

além de a área de reserva legal ter sido averbada tempestivamente a margem da matrícula do imóvel.

DO VALOR DA TERRA NUA - VTN.

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR/2006 pela autoridade fiscal, por falta de laudo técnico de avaliação com ART, em consonância com a NBR 14.653-3 da ABNT, que atingisse fundamentação e grau de precisão II, demonstrando inequivocamente o valor fundiário do imóvel à época do fato gerador do imposto e suas peculiaridades desfavoráveis, que justificassem o valor pretendido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 253 a 265, no qual, citando e transcrevendo ementas de julgados no âmbito judicial e administrativo, argumenta que as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal efetivamente não precisam ser previamente reconhecidas pelo Poder Público para que ocorra o recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; por conseguinte, é indevida a exigência de Ato Declaratório Ambiental e, no caso, ambas as áreas foram averbadas na matrícula do imóvel.

No tocante ao Valor da Terra Nua, sustenta que o Acórdão recorrido desconsiderou todos os laudos e comprovações feitas, simplesmente por entender que inexistia laudo técnico que atenda a NBR 14.653-3, da ABNT. Ressalta que, na região onde o imóvel se localiza, não existe profissional com a qualificação técnica necessária para a elaboração de laudo técnico; no entanto, acostou diversos laudos e documentos nos autos que comprovam que o VTN declarado está correto.

Pede seja reformada a decisão administrativa de primeira instância e seja declarado improcedente o Auto de Infração.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

No presente processo, a Fiscalização entendeu não terem ficado comprovados a Área de Reserva Legal, a Área de Preservação Permanente e o Valor da Terra Nua. A DRJ em Brasília, após análise da impugnação apresentada pela interessada, manteve integralmente o lançamento.

1. Áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/11/2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 21/11/

2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 21/11/2012 por CELIA MARIA DE SOUZA MURP

HY, Assinado digitalmente em 04/12/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 11/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a Fiscalização alega que, intimada a comprovar que atende a todas as condições legais exigidas para a área declarada como não tributável em janeiro do ano sob análise (Termo de Intimação nº 01201/00041/2009), a interessada declarou não possuir e não ter apresentado, ao IBAMA, Ato Declaratório Ambiental – ADA dentro do prazo legal.

Ao analisar os documentos apresentados pela contribuinte para justificar as áreas de Preservação Permanente (451,2 ha) e de Reserva Legal (909,9 ha) informadas na DITR 2006, o relator do voto condutor do Acórdão recorrido ressaltou que a exigência de protocolização tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA no IBAMA advém desde o ITR 1997 (artigo 10, § 4º, da IN SRF nº 43, de 1997, com redação dada pelo artigo 1º da IN SRF nº 67, de 1997) e, para o exercício de 2006, encontra-se prevista na IN SRF nº 256, de 2002 e no Decreto nº 4.382, de 2002 - RITR (artigo 10, § 3º, inciso I), tendo como fundamento o artigo 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, **caput** e parágrafo 1.º, com a redação dada pelo artigo 10 da Lei nº 10.165, de 2000. E, no caso, constatou que a contribuinte não comprovou a protocolização tempestiva do ADA no IBAMA, mesmo que para exercícios posteriores.

A interessada sustenta ser inválida a exigência do ADA, por ser obrigação acessória não decorrente da lei, salientando que, nos termos do artigo 10, §1.º, II, "a", da Lei nº 9.393, de 1996, as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal não precisam ser previamente reconhecidas pelo Poder Público para que ocorra a isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Diante disso, defende ser indevida a exigência de Ato Declaratório Ambiental por meio da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 67, de 1997.

A Lei nº 9.393, de 1996, que disciplina o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, ao tratar da sua apuração e pagamento, no artigo 10, exclui da incidência do tributo as áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal previstas no Código Florestal Brasileiro, **verbis**:

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 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

[...] (g.n.)

A partir de 2001, a apresentação do ADA tornou-se obrigatória para a redução do valor a pagar do ITR, a teor do disposto no artigo 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000:

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 obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

[...] (g.n.)

1.1. Área de Preservação Permanente

O Código Florestal Brasileiro vigente na época dos fatos (Lei n.º 4.771, de 1965, revogada pela Lei n.º 12.651, de 2012) assim dispunha sobre as Áreas de Preservação Permanente (APP):

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanente, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

- a) a atenuar a erosão das terras;*
- b) a fixar as dunas;*
- c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;*
- d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;*
- e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;*
- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;*
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;*
- h) a assegurar condições de bem-estar público.*

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

[...]

Após o advento da Lei n.º 10.165, de 2000, que alterou a redação do § 1.º do artigo 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981, é exigível o Ato Declaratório Ambiental, protocolizado junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, para que se admita a exclusão, da base de cálculo do ITR, da Área de Preservação Permanente.

O Ato Declaratório Ambiental – ADA é o documento de cadastro, no IBAMA, do imóvel rural e das áreas de interesse ambiental que o integram, para a isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e para possibilitar fiscalização das áreas por aquela entidade, com o objetivo de promover a preservação do meio ambiente, função extrafiscal do imposto.

A lei tributária, ao admitir a isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre as áreas de Preservação Permanente, exige não só que essa área exista, mas também que seja como tal ao menos conhecida pelo órgão ambiental, a fim de permitir sua

fiscalização. É de se entender, portanto, que, para que a isenção seja aplicada, impõe-se que a área de Preservação Permanente esteja devidamente declarada junto ao órgão ambiental competente.

A recorrente juntou, às fls. 55 a 62, Espelho do Imóvel Rural – espelho das declarações para cadastro de imóvel rural, emitido pelo Instituto de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, no qual consta Área de Preservação Permanente declarada de 451,2 ha. No entanto, apesar de esse documento informar o reconhecimento de área de Preservação Permanente do imóvel pelo INCRA, não cumpre a função de comunicar ao órgão de controle do meio ambiente as áreas de interesse ambiental que integram o imóvel rural, a fim de permitir a sua fiscalização e sua exclusão da área total do imóvel objetivando a isenção do ITR.

O Laudo de Avaliação Patrimonial emitido por Sefac em 1.8.2008 (vide fls. 173 e 176), além de indicar “Área de Preservação Permanente (APP 30 m)” de 123,8948, divergente da declarada pela contribuinte na sua DITR, também não cumpre a função acima apontada.

Sendo assim, os documentos acostados não comprovam o cadastro da Área de Preservação Permanente no órgão ambiental federal ou estadual para o fim de excluí-la da apuração do ITR do exercício de 2006, nem ao menos a protocolização do pedido de reconhecimento dessa área. Por esse motivo, não é possível excluir, da área total do imóvel rural, a área declarada a esse título, para o cômputo do ITR 2006.

1. 2. Área de Reserva Legal

O Código Florestal vigente na época dos fatos, Lei nº 4.771, de 1965, prescrevia ser área de Reserva Legal aquela localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de Preservação Permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas. Seu artigo 16, ao regular a supressão de florestas ou outras formas de vegetação nativa, estipulava a manutenção de um percentual mínimo da propriedade rural a título de Reserva Legal, **verbis**:

Art.16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Regulamento)

I-oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

II-trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III-vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

IV-vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

[...]

§4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver:

I- o plano de bacia hidrográfica;

II- o plano diretor municipal;

III- o zoneamento ecológico-econômico;

IV- outras categorias de zoneamento ambiental; e

V- a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida.

[...]

§8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

[...] (g.n.).

Dos dispositivos legais transcritos, depreende-se ser possível suprimir áreas de florestas e outras formas de vegetação nativa (não consideradas áreas de preservação permanente ou de utilização limitada), desde que seja mantida, a título de Reserva Legal, parte dessas florestas ou vegetações nativas, nos percentuais mínimos fixados.

A instituição da Reserva Legal é uma exigência da legislação ambiental, no caso, a Lei n.º 4.771, de 1965. Aplica-se a todo e qualquer imóvel rural, variando seu percentual mínimo de acordo com a localização do imóvel e suas características, na forma prescrita. A mencionada lei ambiental impõe, àquele que detém a posse ou a propriedade do imóvel rural, a destinação do percentual mínimo para constituição da Reserva Legal. Deixa, todavia, critério do titular da propriedade ou da posse do imóvel determinar a área efetiva e sua localização, além dos seus limites no interior do imóvel rural, ficando a sua localização, sujeita a aprovação pelo órgão ambiental (artigo 16, § 4.º, da Lei n.º 4.771, de 1965, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001).

De acordo com a Lei n.º 4.771, de 1965, a área de reserva legal deve ser averbada à margem da matrícula do imóvel rural no Cartório de Registro de Imóveis

competente. O condicionamento da isenção do ITR à prévia averbação da Área de Reserva Legal à margem da matrícula do imóvel, nos moldes previstos, assegura o cumprimento dos objetivos do artigo 16, § 2º, do Código Florestal e do artigo 10, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.393, de 1996.

É que a averbação dessa área à margem da matrícula do imóvel pressupõe o seu prévio reconhecimento pelo órgão ambiental, feita a partir de Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta. Sendo assim, a comprovação da averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel rural não só cumpre a exigência legal para a fruição da isenção do ITR como é até mesmo mais rigorosa do que a mera protocolização do Ato Declaratório Ambiental - ADA junto ao órgão ambiental. Por essa razão, a comprovação da averbação da Área de Reserva Legal à margem da matrícula do imóvel rural tem sido acertadamente aceita para a correspondente exclusão da área total do imóvel no cômputo do ITR.

Entendo que a lei tributária, ao admitir a isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre a área de Reserva Legal, impõe que a área de Reserva Legal esteja devidamente definida e constituída, descrita com todas as suas características, tendo em vista que área alguma do imóvel rural, além daquela destinada à Reserva Legal devidamente constituída pode ser beneficiada pela isenção do ITR a esse título. Consequência lógica desse posicionamento é que, para a isenção do imposto, é necessário que a Área de Reserva Legal esteja averbada na matrícula do imóvel rural no Cartório de Registro de Imóveis competente na época da ocorrência do fato gerador do imposto.

No caso em análise, a Área de Reserva Legal foi objeto de Termo de Responsabilidade de Preservação de Florestas (16 a 19), sendo em seguida averbada à margem da matrícula n.º 1.388, em 10.9.1985 (fls. 37, AV-2, área de reserva legal de 909,80 ha), ampliada para 909,92 ha em 25.9.1986 (AV-4), muitos anos antes da ocorrência do fato gerador do ITR em discussão no presente processo.

Diante dessas considerações, para a apuração do ITR exercício 2006, deve ser excluída, da área total do imóvel rural, a Área de Reserva Legal declarada e comprovada, de 909,9 ha (fls. 10).

2. Valor da Terra Nua – VTN

Em sua peça recursal, a interessada argumenta que a decisão **a quo** desconsiderou todos os laudos e comprovações de que o VTN declarado estava correto, por, simplesmente, entender que inexistia laudo técnico que cumpra a NBR 14.653-3 da ABNT. Ressalta que, na região onde o imóvel se encontra localizado, sequer existe profissional com a qualificação técnica necessária para a elaboração de referido laudo técnico. Repisa ter anexado aos autos diversos laudos e documentos comprobatórios de que o VTN declarado encontra-se correto, inclusive laudos que fundamentaram a obtenção de financiamentos junto ao Banco do Brasil.

Examinando os autos, verifiquei que a recorrente juntou, de fato, diversos documentos com o intuito de reafirmar o Valor da Terra Nua declarado em 2006.

Junto ao Ofício/INCRA/SR-04/G/N.º 2.422, de 26.12.2003, consta Espelho do Imóvel (fls. 56), com Valor da Terra Nua consignado na unidade monetária “Cruzeiro” (Cr\$), indicando que o valor em comento corresponde a uma avaliação ainda anterior a 2003,

ano de emissão do referido Ofício. Não pode, desse modo, ser considerada para comprovar o Valor da Terra Nua em 1.º de janeiro de 2006.

O documento emitido pela Agência Goiana de Desenvolvimento Rural e Fundiário ao Banco do Brasil Agência Rural, datado de 5.10.2006 e assinado pelo Sr. Paulo de Jesus Costa, considera apenas parte do imóvel rural, atribuindo-lhe área de 2.399,07 ha, enquanto a área constante do Cadastro do INCRA e declarada na DITR 2006 é de 2.869,7 ha.

O Laudo de Avaliação assinado pelo Sr. Cleomar José Silva não indica, em seu bojo, os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que o levaram a atribuir aquele valor ao imóvel rural.

O Laudo de Avaliação emitido por Shirley Lourenço Teixeira, corretora de imóveis CRECI 5921-GO (fls. 148), utiliza o método de “Avaliação Expedita”, com base na NBR 5676, e leva em conta área total do imóvel de 2.229,52 ha, menor que aquela declarada pela contribuinte em sua DITR do exercício de 2006.

Por fim, também o Laudo de Avaliação Patrimonial emitido por Sefac, em 1.8.2008 (vide fls. 173 e 176) contempla somente parte da área do imóvel; faz referência a área de 600,3436 ha, correspondente a “Área inundável” de 476,4488 ha e “Área de Preservação Permanente (APP 30 m)” de 123,8948.

Conforme dispõe § 2º do artigo 80 da Lei n.º 9.393, de 1996, o VTN declarado deve refletir o preço de mercado em 1º de janeiro do ano a que se refere. A contribuinte foi intimada (fls. 40 a 42) a apresentar Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel, emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com grau de fundamentação e precisão II, com Anotação de Responsabilidade Técnica - ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado, podendo, alternativamente valer-se de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. No entanto, não apresentou qualquer um desses documentos.

O Valor da Terra Nua arbitrado pela Fiscalização tomou por base o VTN médio por aptidão agrícola para o Município de Campo Alegre de Goiás no ano de 2006, informado no SIPT – Sistema de Preços de Terras, instituído por meio da Portaria SRF nº 447, de 28.3.2002 (DOU de 3.4.2002), com o objetivo de fornecer informações relativas a valores de terras para o cálculo e lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) (fls. 6).

Para desconstituir o valor atribuído pela Fiscalização e reafirmar o VTN consignado em sua DITR, a recorrente trouxe aos autos várias avaliações, mas nenhuma delas leva em conta a área integral do imóvel rural sob exame e, no caso do laudo emitido pelo Sr. Cleomar José Silva, não há nem mesmo a especificação dos métodos de avaliação e a indicação das fontes pesquisadas.

Sendo assim, a contribuinte não logrou comprovar o Valor da Terra Nua declarado em sua DITR do exercício de 2006.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por dar provimento em parte ao Recurso Voluntário para reconhecer a Área de Reserva Legal de 909,92 ha.

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Redator designado

Ouso divergir em parte do voto da eminente Conselheira Relatora.

Para tanto, cumpre tecer alguns breves esclarecimentos antes de adentrar na questão especificamente debatida nestes autos.

De fato, como é cediço, o imposto sobre a propriedade territorial rural, de competência da União, na forma do art. 153, VI, da Constituição, incide nas hipóteses previstas no art. 29 do Código Tributário Nacional, ora trazido à baila, *in verbis*:

“Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”

À guisa do disposto pelo Código Tributário Nacional, a União promulgou a Lei Federal n.º 9.393/96, que, na esteira do estatuído pelo art. 29 do CTN, instituiu, em seu art. 1º, como hipótese de incidência do tributo, a “*propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município*”.

Sem adentrar especificamente na discussão a respeito da eventual ampliação do conceito de propriedade albergado pela Constituição Federal pelo disposto nos artigos citados, ao incluírem como fato gerador do ITR o domínio útil e a posse (*cum animus domini*), tema que não releva na análise do presente recurso, verifica-se que não há qualquer discussão a respeito da incidência do tributo no que toca às áreas de preservação permanente ou de reserva florestal legal.

Com efeito, muito embora em tais áreas a utilização da propriedade deva observar a regulamentação ambiental específica, disso não decorre a consideração de que referida parcela do imóvel estaria fora da hipótese de incidência do ITR. Isso porque, como se sabe, o direito de propriedade, expressamente garantido no inciso XXII do art. 5º da CF, possui limitação constitucional assentada em sua função social (art. 5º, XIII, da CF).

Nesse sentido, consoante salienta Gilmar Mendes (*et. al.*), possui o legislador uma relativa liberdade para conformação do direito de propriedade, devendo preservar, contudo, “*o núcleo essencial do direito de propriedade, constituído pela utilidade privada e, fundamentalmente, pelo poder de disposição. A vinculação social da propriedade, que legitima*

a imposição de restrições, não pode ir ao ponto de colocá-la, única e exclusivamente, a serviço do Estado ou da comunidade.” (MENDES, Gilmar Ferreira (et. al.). *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 483).

No que atine à regulação ambiental, deste modo, verifica-se que a legislação, muito embora restrinja o uso do imóvel em virtude do interesse na preservação do *meio ambiente ecologicamente equilibrado*, na forma como estabelecido pela Constituição da República, não elimina as faculdades de usar, gozar e dispor do bem, tal como previstas pela legislação cível.

Com fundamento no exposto, não versando os autos sobre hipótese de não-incidência do tributo, mas, sim, de autêntica isenção ou, como querem alguns, redução da base de cálculo do ITR, dispôs a Lei Federal n.º 9.393/96, em seu art. 10, o seguinte:

“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 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989” (grifei).

Havendo referido dispositivo legal feito expressa referência a conceitos desenvolvidos em outro ramo do Direito, mais especificamente no que toca à seara ambiental, oportuno se faz recorrer ao arcabouço legislativo desenvolvido neste campo específico, na forma indicada pelo art. 109 do CTN, para o fim de compreender, satisfatoriamente, o que se entende por áreas de preservação permanente e de reserva legal, estabelecidas como hipótese de isenção do ITR (redução do correspondente aspecto quantitativo).

A respeito especificamente da chamada “área de preservação permanente” (APP), dispõe o Código Florestal, Lei n.º 4.771/65, atualmente regulada, também, pelas Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

“Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanente, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;

d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;

e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;

f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;

g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;

h) a assegurar condições de bem-estar público.

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) **pelo só efeito desta Lei.**"

Verifica-se, à luz do que se extrai dos artigos em referência, que a legislação considera como área de preservação permanente, trazendo à baila a lição de Edis Milaré, as

“florestas e demais formas de vegetação que não podem ser removidas, tendo em vista a sua localização e a sua função ecológica” (MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 691).

Vale notar, nesse sentido, que nas áreas de preservação permanente, consoante esclarece o disposto pelo §1º do art. 3º, citado supra, não há qualquer possibilidade de supressão das florestas, apenas excetuada tal regra nos casos de execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

Não se confunde com a área de preservação permanente, no entanto, a chamada área de reserva legal, ou reserva florestal legal, cujos contornos são estabelecidos igualmente pelo Código Florestal, mais especificamente em seu art. 16, que, na redação vigente, isto é, com a redação que lhe foi dada pela MP 2.166-67/2001, assim dispõe:

“Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal;

II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo;

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.

§ 1º O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo.

§ 2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas.

§ 3º Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas.

§ 4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver:

I - o plano de bacia hidrográfica;

II - o plano diretor municipal;

III - o zoneamento ecológico-econômico;

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida.

§ 5º O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico - ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá:

I - reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinquenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinquenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional.

§ 6º Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a:

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal;

II - cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º.

§ 7º O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º.

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

§ 9º A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário.

§ 10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural.

§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.

(...)

Art. 44. O proprietário ou possuidor de imóvel rural com área de floresta nativa, natural, primitiva ou regenerada ou outra forma de vegetação nativa em extensão inferior ao estabelecido nos incisos I, II, III e IV do art. 16, ressalvado o disposto nos seus §§ 5º e 6º, deve adotar as seguintes alternativas, isoladas ou conjuntamente:

I - recompor a reserva legal de sua propriedade mediante o plantio, a cada três anos, de no mínimo 1/10 da área total necessária à sua complementação, com espécies nativas, de acordo com critérios estabelecidos pelo órgão ambiental estadual competente;

II - conduzir a regeneração natural da reserva legal; e

III - compensar a reserva legal por outra área equivalente em importância ecológica e extensão, desde que pertença ao mesmo ecossistema e esteja localizada na mesma microbacia, conforme critérios estabelecidos em regulamento.

§ 1º Na recomposição de que trata o inciso I, o órgão ambiental estadual competente deve apoiar tecnicamente a pequena propriedade ou posse rural familiar.

§ 2º A recomposição de que trata o inciso I pode ser realizada mediante o plantio temporário de espécies exóticas como pioneiras, visando a restauração do ecossistema original, de acordo com critérios técnicos gerais estabelecidos pelo CONAMA.

§ 3º A regeneração de que trata o inciso II será autorizada, pelo órgão ambiental estadual competente, quando sua viabilidade for comprovada por laudo técnico, podendo ser exigido o isolamento da área.

§ 4º Na impossibilidade de compensação da reserva legal dentro da mesma micro-bacia hidrográfica, deve o órgão ambiental estadual competente aplicar o critério de maior proximidade possível entre a propriedade desprovida de reserva legal e a área escolhida para compensação, desde que na mesma bacia hidrográfica e no mesmo Estado, atendido, quando houver, o respectivo Plano de Bacia Hidrográfica, e respeitadas as demais condicionantes estabelecidas no inciso III.

§ 5º A compensação de que trata o inciso III deste artigo, deverá ser submetida à aprovação pelo órgão ambiental estadual competente, e pode ser implementada mediante o arrendamento de área sob regime de servidão florestal ou reserva legal, ou aquisição de cotas de que trata o art. 44-B. (...)”

O Código Florestal estabelece, em sua essência, como lembra MILARÉ, a idéia de disciplinar a supressão tanto das florestas e demais formas de vegetação nativa, excetuadas as áreas de preservação permanente, vistas anteriormente, como, igualmente, das florestas não sujeitas ao regime de utilização limitada, ou já objeto de legislação específica (MILARÉ, Edis. op. cit. p. 702).

Nesse sentido, lembra o referido ambientalista que *“ao permitir tal supressão [de florestas] determina que se mantenha obrigatoriamente uma parte da propriedade rural com cobertura florestal ou com outra forma de vegetação nativa”*, delimitando, assim, *“a porção a ser constituída como Reserva da Floresta Legal”* (Op. cit. p. 702).

A reserva florestal legal, portanto, sendo um percentual determinado por lei para a preservação da vegetação nativa do imóvel rural, constitui, como afirma Paulo de Bessa Antunes, *“uma obrigação que recai diretamente sobre o proprietário do imóvel, independentemente de sua pessoa ou da forma pela qual tenha adquirido a propriedade”*, estando, assim, *“umbilicalmente ligada à própria coisa, permanecendo aderida ao bem”*

(ANTUNES, Paulo de Bessa. *Poder Judiciário e reserva legal: análise de recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça*. In: *Revista de Direito Ambiental* n.º 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 120).

À luz do exposto, verifica-se que as restrições ambientais, tanto nos casos de áreas de preservação permanente, como naqueles em que há reserva legal, decorrem, explicitamente, da ocorrência ou verificação, *in loco*, dos pressupostos legais apontados pela legislação, inexistindo, portanto, qualquer discricionariedade por parte do proprietário ou agente público.

Nesse passo, consoante se extrai da legislação ambiental trazida à baila, não há a exigência, para o cumprimento das normas relativas às áreas de preservação permanente ou de reserva legal, de qualquer ato público que as constitua, mas, apenas e tão-somente, da ocorrência das hipóteses legais previstas pelo Código Florestal, bem como pelos demais atos normativos primários que disponham sobre o tema.

À guisa do exposto, portanto, a averbação à margem da matrícula do imóvel da área de reserva florestal legal, com a devida vênua daqueles que entendem de forma diversa, não tem natureza constitutiva, mas simplesmente declaratória, tendo em vista que, excetuadas as hipóteses especificamente mencionadas na legislação, a observância do percentual de 20% previsto em lei independe de qualquer averbação, estando apenas sujeita à aprovação da sua localização por órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, na forma do §4º do art. 16 da Lei n.º 4.771/65.

Nesse sentido, oportuno afirmar que, muito embora a legislação preveja a necessidade de averbação da reserva legal, de acordo com o que dispõe o §8º do art. 16 da Lei n.º 4.771/65, a sanção decorrente da falta de averbação da área de reserva legal, prevista pelo art. 55 do Decreto n.º 6.514/2008, encontra-se atualmente prorrogada para 2011, de acordo com o que estatui o Decreto Federal n.º 7.029/2009, razão pela qual se infere que a legislação concedeu um período de adaptação aos proprietários, a fim de que possam cumprir referida determinação legal, deixando de cominar-lhes qualquer penalidade em decorrência da falta de averbação de referida área.

Por tais razões, especialmente por entender que a observância dos percentuais fixados em lei para exploração de área rural decorre de normas de ordem pública, que não podem ser afastadas pelo contribuinte pelo simples fato de que não procedeu este à competente averbação, tenho para mim que esta última possui caráter nitidamente declaratório, sendo necessária para conferir publicidade ao gravame fixado que, como já se verberou oportunamente, decorre diretamente da legislação ambiental.

Além da desnecessidade de averbação, para o fim específico de constituir as áreas de reserva florestal legal, igualmente não havia, até o exercício de 2000, qualquer fundamento legal para a exigência da entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o fim de reduzir a base de cálculo do ITR. Nesse sentido, aliás, dispunha o art. 17-O, da Lei Federal n.º 6.938/81, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 9.960/2000, o seguinte:

"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 10% (dez por cento) do

valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria." (AC)

"§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional."

Por esta razão, portanto, isto é, por inexistir qualquer fundamento legal para a entrega tempestiva do ADA, como requisito para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela legislação atinente ao ITR, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a seguinte súmula, extraída do texto da Portaria n.º 106/2009:

"A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000."

Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória."

Assim, a partir do exercício de 2001, a exigência do ADA passou a ter previsão legal com a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O, §1º, da Lei n.º 6.938/81, para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Feita esta observação, relativa, portanto, à obrigatoriedade de apresentação do ADA, cumpre mover à análise do prazo em que poderia o contribuinte protocolizar referida declaração no órgão competente.

No que toca a este aspecto específico, tenho para mim que é absolutamente relevante uma digressão a respeito da *mens legis* que norteou a alteração do texto do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81.

Analisando-se, nesse passo, o real intento do legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação do ADA, pode-se inferir que a mudança de paradigma deveu-se a razões atinentes à efetividade da norma isencional, especialmente no que concerne à aferição do real cumprimento das normas ambientais pelo contribuinte, de maneira a permitir que este último possa usufruir da redução da base de cálculo do ITR.

Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi facilitar a fiscalização por parte da Receita Federal da preservação das áreas de reserva legal ou de preservação permanente, utilizando-se, para este fim específico, do poder de polícia atribuído ao IBAMA.

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma *"razoável efetividade da norma tributária"* (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.)*; sua necessidade e

seus limites. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez-2004, p. 57), no caso da norma isencional.

De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental *lato sensu*, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a previsão de entrega do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/00 a exigir, de forma a inverter o ônus da prova, a apresentação do ADA para o fim de permitir a redução da base de cálculo do ITR, declaração esta sujeita ao poder de polícia do IBAMA.

Tratando-se, portanto, da interpretação do dispositivo em comento, deve o aplicador do direito, neste conceito compreendido o julgador, analisar o conteúdo principiológico que norteia referido dispositivo legal, a fim de conferir-lhe o sentido que melhor se amolda aos objetivos legais.

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que data de setembro de 2002.

Quer-se com isso dizer, portanto, que, muito embora a legislação tratasse a respeito da entrega do Ato Declaratório Ambiental, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não havia disposição alguma a respeito do prazo para sua apresentação, e, menos ainda, que possibilitasse à Receita Federal desconsiderar a existência de áreas de preservação permanente ou de reserva legal no caso de apresentação intempestiva do ADA.

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a desconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

O prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por instrução normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 17-O da Lei n.º 6.398/81.

Dentre os mecanismos de integração previstos pelo ordenamento jurídico, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que deve o aplicador recorrer à analogia, sendo referida opção vedada apenas no que toca à instituição de tributos não previstos em lei, o que, ressalte-se, não é o caso.

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel de imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo da norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato, passando o ônus da prova a ser do contribuinte.

De fato, até o início da fiscalização em face do contribuinte, verifica-se que a entrega do ADA possibilitará a consideração, por parte da Receita Federal, da redução da base de cálculo do ITR, submetendo as declarações do contribuinte ao pálio do órgão ambiental competente e retirando referida aferição do âmbito da Receita Federal do Brasil. A entrega, portanto, ainda que intempestiva, muito embora pudesse ensejar a aplicação de uma multa específica, caso existisse referida norma sancionatória, seria equivalente à retificação das demais declarações relativas ao ITR, isto é, da DIAT e da DIAC, devendo, pois, ter o mesmo tratamento que estas últimas, em consonância com o que estatui o brocardo jurídico “*ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*”, isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.

À guisa do exposto, portanto, no que toca à entrega do ADA, tenho para mim que cumpre seu desiderato até o momento do início da fiscalização, a partir do qual a omissão do contribuinte ensejou a necessidade de fiscalização específica relativa ao recolhimento do ITR, o que implica nos custos administrativos inerentes a este fato.

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49/01, que assim dispõe, *verbis*:

“Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.”

De acordo com a interpretação que ora se sustenta, pois, é permitida a entrega do ADA, para o fim de inverter o ônus da prova, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.

Após o início da fiscalização, o contribuinte deve comprovar os dados constantes da DITR, por outros documentos que provem efetivamente as áreas de preservação permanente e de reserva legal, à luz do que se extrai do próprio “Manual de Perguntas e Respostas” do Ato Declaratório Ambiental (ADA) editado pelo IBAMA em 2010.

De fato, de acordo com a pergunta e resposta n. 10, não seria possível a apresentação retroativa do ADA, o qual, a partir do exercício de 2007, tornou-se anual.

Assim, a pergunta e resposta n. 11 orienta o administrado a adotar o seguinte procedimento, em virtude da impossibilidade de apresentação retroativa do ADA:

“Em virtude da impossibilidade de proceder-se à apresentação de ADA, de um ou mais Exercícios anteriores – **por não haver retroatividade** –, recomenda-se que seja efetuado o preenchimento do formulário referente ao Exercício em vigor, mesmo porque a apresentação, a partir do ADA – Exercício 2007 tornou-se ANUAL.

É necessário, também, munir-se de mapa(s) georreferenciado(s) da propriedade e respectivos laudos técnicos, se disponíveis. Sua apresentação, em um primeiro momento, não é necessária ao Ibama, porém, caso haja **notificação** pela Receita Federal do Brasil ao proprietário rural – pela não apresentação do ADA no Exercício devido –, à ela deverão ser apresentados.”

Mais adiante, em resposta à pergunta n. 40 (“Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?”), o IBAMA relaciona os seguintes documentos:

“● Ato Declaratório Ambiental – ADA e o comprovante da entrega do mesmo;

● Ato do Poder Público declarando as florestas e demais formas de vegetação natural como Área de Preservação Permanente, conforme dispõe o Código Florestal em seu artigo 3.;

● Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine as Áreas de Interesse Ambiental (Área de Preservação Permanente; Área de Reserva Legal; Reserva Particular do Patrimônio Natural; Área de Declarado Interesse Ecológico; Área de Servidão Florestal ou Ambiental; Áreas Cobertas por Floresta Nativa; Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas);

● Laudo de vistoria técnica do Ibama relativo à área de interesse ambiental;

● Certidão do Ibama ou de outro órgão de preservação ambiental (órgão ambiental estadual) referente às Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada;

● Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal;

● Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal (TRARL) ou Termo de Ajustamento de Conduta (TAC);

● Declaração de interesse ecológico de área imprecisável, bem como, de áreas de proteção dos ecossistemas (Ato do Órgão competente, federal ou estadual – Ato do Poder Público – para áreas de declarado interesse ecológico): *Se houver uma área no imóvel rural que sirva para a proteção dos ecossistemas e que não seja útil para a agricultura ou pecuária, pode ser solicitada ao órgão ambiental federal ou estadual a vistoria e a declaração daquela como uma **Área de Interesse Ecológico**.*

● Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Servidão Florestal;

- Portaria do Ibama de reconhecimento da Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN).”

Pode-se concluir, portanto, que a própria Administração Pública, que não pode *venire contra factum proprium*, entende que tanto o ADA como a averbação da reserva legal têm efeito meramente declaratório, não sendo os únicos documentos comprobatórios das áreas de preservação permanente e de reserva legal, o que remete a solução da controvérsia, nas hipóteses em que ausentes a apresentação do referido ADA ou a averbação da reserva legal, à análise de cada caso concreto.

No presente caso, os Termos de Responsabilidade de Preservação de Floresta de fls. 16, 17 e 66 assinados perante o IBAMA demonstram a área de reserva legal de 909,92 ha. Por outro lado, o documento de fl. 57 (fl. 79 do PDF) comprova que a própria INCRA reconhece a existência de 451,2 ha. de área de preservação permanente.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento EM PARTE ao recurso, para restabelecer as áreas de reserva legal e de preservação permanente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Redator designado