



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

**Processo n°** 10140.720417/2009-98  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2101-002.024 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2013  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** CACILDO ARANTES NETO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2005

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00.

A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista 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.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ÁREA DE RESERVA LEGAL.

A partir do exercício de 2002, a localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental competente, observando-se a função social da propriedade e os critérios previstos no §4º do art. 16 do Código Florestal.

A averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel é, regra geral, necessária para sua exclusão da base de cálculo do imposto.

A jurisprudência do CARF tem entendido que documentos emitidos por órgãos ambientais e a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel suprem referida exigência.

Hipótese em que o Recorrente apresentou a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA

A partir da Lei n.º 10.165, de 2000, para a exclusão da área de preservação permanente da área total do imóvel rural, no cômputo do ITR, exige-se Ato Declaratório Ambiental - ADA protocolado junto ao Ibama.

Tempestivamente protocolado, o ADA tem o condão de comprovar, por presunção legal, que a área de preservação permanente nele declarada pelo titular do imóvel rural é reconhecida pelo Ibama.

Na falta de protocolização tempestiva do ADA, a área de preservação permanente deve ser atestada pelo órgão ambiental.

Na hipótese, a área de preservação permanente não foi suficientemente comprovada.

ITR. VALOR DA TERRA NUA. LAUDO.

Apenas é cabível a aceitação do VTN informado pelo contribuinte quando apresentado laudo técnico de avaliação, emitido por profissional habilitado, que atenda aos requisitos essenciais das normas da ABNT.

Hipótese em que o contribuinte não apresentou laudo de avaliação ou qualquer documento que infirmasse o valor apresentado.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para restabelecer a área de reserva legal de 1.350,8 ha. Vencidos os conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (relator) e Eivanice Canário da Silva, que votaram por dar provimento em maior extensão, reconhecendo também a área de preservação permanente de 1.862,4 ha. Redatora designada a conselheira Celia Maria de Souza Murphy.

*(assinado digitalmente)*

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

*(assinado digitalmente)*

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY

Redatora designada

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), José Raimundo Tosta Santos, Celia Maria de Souza Murphy, Carlos André Rodrigues Pereira Lima e Eivanice Canário da Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 45/51) interposto em 17 de maio de 2011 contra o acórdão de fls. 30/39, do qual o Recorrente teve ciência pessoal em 18 de abril de 2011 (fl. 43), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MT), que, por unanimidade de votos, julgou procedente a notificação de lançamento de fls. 01/05, lavrada em 01 de junho de 2009, em virtude da falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural, verificada no exercício de 2005.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

Áreas de Florestas Preservadas - Requisitos de Isenção

A concessão de isenção de ITR para as Áreas de Preservação Permanente - APP ou de Utilização Limitada - AUL, como Área de Reserva Legal - ARL, está vinculada à comprovação de sua existência, como laudo técnico específico e averbação na matrícula até a data do fato gerador, respectivamente, e de sua regularização através do Ato Declaratório Ambiental - ADA, cujo requerimento deve ser protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA em até seis meses após o prazo final para entrega da Declaração do ITR. A prova de uma não exclui a da outra.

Isenção - Hermenêutica

A legislação tributária para concessão de benefício fiscal deve ser interpretada literalmente, assim, se não atendidos os requisitos legais para a isenção, a mesma não deve ser concedida.

Matéria não impugnada - Valor da Terra Nua

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo interessado.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Não se conformando, o Recorrente interpôs recurso voluntário, ao qual acostou laudo técnico de avaliação, pedindo a reforma do acórdão recorrido para que sejam consideradas as áreas glosadas de reserva legal e preservação permanente.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A presente controvérsia é relativa à falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, decorrente da glosa, em virtude de não comprovação pelo contribuinte, das áreas de preservação permanente e de reserva legal declaradas na DITR/2005, além de arbitramento do valor da terra nua (VTN), diante da inexistência de quaisquer documentos que o embasassem.

No que se refere às áreas de preservação permanente e de reserva legal, sendo recorrente a matéria no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 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), dispunha o antigo Código Florestal (Lei n.º 4.771/65), vigente à época dos fatos, e, também, as 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 estabelecia, em sua essência, como lembra MILARÉ, a ideia 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, 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.

Em relação à reserva legal, entendo que a averbação à margem da matrícula do imóvel, 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 após o exercício de 2002**, 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 (tendo em vista a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

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, foi 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.

Entendo tal alteração na legislação da seguinte forma: **o ADA, apresentado tempestivamente, tem a função de inverter o ônus da prova**, passando este a ser do Fisco a partir da sua entrega. Caso não ocorra a entrega do ADA, pode o contribuinte se valer de outros meios de prova visando à fruição da redução da base de cálculo.

Nesse sentido, no que toca à demonstração da existência efetiva das áreas em referência, o próprio "Manual de Perguntas e Respostas" editado pelo IBAMA, em resposta à pergunta n. 40 ("Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?"), estabelece a possibilidade de apresentação dos 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 3º;

- 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 imprestável, 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, a fiscalização retificou a declaração feita pelo contribuinte relativamente ao *quantum* devido a título de ITR, para o exercício de 2005, para o imóvel rural “Fazenda Rancho Grande”, localizado no Município de Aquidauana/MS. O próprio Recorrente, em sua impugnação, indicou ter havido inversão dos valores de reserva legal e preservação permanente quando do preenchimento e entrega da DITR. A dimensão correta de APP seria de 4.000,0/ha, e não 1.888,5/ha, ao passo que a ARL correta seria de 1.350,0/ha, e não os 3.377,0/ha declarados.

Com efeito, até a interposição do presente recurso voluntário, o Recorrente não havia apresentado qualquer documento comprobatório das áreas preservadas, tampouco prova que fosse apta a infirmar o VTN arbitrado pela fiscalização. O que havia, unicamente, era a averbação na matrícula do imóvel dos 20% exigidos por lei para fins de reserva legal (fls. 22/25).

Entretanto, foi acostado a este recurso o laudo técnico de fls. 59/69, elaborado pela engenheira agrônoma Lauriane Calixto dos Santos, CREA/MS n.º 11.939/D, com a correlata anotação de responsabilidade técnica (ART) de fl. 70, do qual constam as seguintes informações:

- a) área total do imóvel: 6.754,00 ha;
- b) área de reserva legal: 1.350,8 ha;
- c) área de preservação permanente: 1.864,42 ha.

À luz dos princípios da verdade material e da informalidade que regem este processo administrativo tributário, a despeito de a prova ter sido produzida pelo contribuinte a destempo, porquanto o sistema processual rígido e preclusivo somente aceitaria sua juntada concomitantemente à impugnação, aceito o laudo técnico apresentado.

Pois bem. Diante das considerações teóricas tecidas acima, no que se refere à área de reserva legal, há sua averbação na matrícula do imóvel, o que, de acordo com a jurisprudência do CARF, supre a falta de apresentação do ADA.

Por outro lado, no que tange à área de preservação permanente, que decorre de expressa previsão legal, tenho para mim que o laudo técnico apresentado, subscrito por profissional habilitado, com a devida ART, além do desenho técnico a que alude a fl. 79 (numeração digital), são aptos a comprovar a sobredita área, até o limite no laudo apontado, qual seja, 1.862,42/ha.

Por fim, no que tange ao valor da terra nua (VTN), melhor sorte não assiste ao Recorrente, que não apresentou qualquer laudo técnico que infirmasse o arbitramento utilizado pela fiscalização, por meio do SIPT.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento EM PARTE ao recurso, para restabelecer a área de preservação permanente de 1.862,4 ha., bem como a área de reserva legal de 1.350,8 ha.

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

## Voto Vencedor

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

Em que pese aos fundamentos declinados pelo i. Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, peço vênia para divergir do seu entendimento quanto à comprovação da área de preservação permanente, para o fim de excluí-la, na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, pelas razões a seguir deduzidas.

Cumpra, primeiramente, salientar que exclui-se da área total do imóvel rural, para fins de tributação pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, a área de preservação permanente, a teor do que prescreve o artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, **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;*

*[...] (grifou-se)*

Da leitura do texto legal, é de se concluir que a área de preservação permanente existente no imóvel rural não deve ser considerada no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, eis que, sobre ela, o imposto não incide. Sendo assim, da regra geral, na qual o ITR incide sobre o Valor da Terra Nua do imóvel, fica fora da tributação a parcela do VTN que espelha o valor da área de preservação permanente, quando esta existir no imóvel. Trata-se, assim, de uma hipótese de isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Vejamos.

Ensina Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 521) que as normas de isenção são regras de estrutura, que impõem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais de seus critérios, mutilando-os parcialmente, suprimindo a funcionalidade da regra-matriz de oito formas distintas:

*“(i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo conseqüente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo,*

*pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota.”*

A regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural pode ser assim construída:

Critério material: ser proprietário de imóvel por natureza, titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

Critério espacial: localizado fora da zona urbana do município.

Critério temporal: no primeiro dia de janeiro de cada ano.

Critério pessoal: sujeito ativo é a União; sujeito passivo é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Critério quantitativo: a alíquota é variável, de 0,03% a 20%, em função da área total do imóvel e do seu Grau de Utilização; a base de cálculo é o Valor da Terra Nua do imóvel, que reflete o seu preço de mercado em 1.º de janeiro do exercício.

Dessa breve análise, conclui-se que, no caso em estudo, o critério da regra-matriz atingido é o critério quantitativo, pela base de cálculo. O Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel obtém-se a partir do resultado da operação VTN/hectare x Área Total do Imóvel em hectares. Todavia, existindo uma ou mais áreas enumeradas nas alíneas “a” a “f” do inciso II do § 1.º do artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, dentre elas a área de preservação permanente (alínea “a”), estas devem ser excluídas, no cômputo da área tributável. Com isso, a base de cálculo fica reduzida.

Posto isso, ressaltamos que, segundo dispõe o Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 1966), a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo de sua duração. O **caput** do artigo 179 do CTN estipula que a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou em contrato para a sua concessão. Ainda sobre a isenção, o artigo 111 do CTN assim estipula:

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

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*[...].*

A Lei n.º 10.165, de 2000, ao alterar a redação do § 1.º do artigo 17-O da Lei n.º 6.938, de 1981, tornou obrigatória a apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA para efeito da isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, nos seguintes termos:

*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) (grifou-se)*

[...]

*§ 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).*

Com isso, após o advento da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - Ibama, passou a ser exigível para que se possa excluir, da base de cálculo do ITR, as áreas previstas nas alíneas “a” a “f” do inciso II do § 1.º do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, dentre as quais a área de preservação permanente (alínea “a”). Sendo assim, é condição para a concessão da isenção do ITR sobre as áreas de preservação permanente que o Ibama, órgão de controle do meio ambiente, seja previamente informado sobre essas áreas, por meio do ADA.

Há, assim, uma presunção legal em favor do contribuinte: uma vez apresentado o ADA ao Ibama, ficam comprovados os dados nele declarados, nos quais se incluem as áreas isentas, a exemplo da área de preservação permanente.

Trata-se, contudo, de uma presunção relativa. Com efeito, o § 5.º do artigo 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, acima transcrito, previu que, com base no Ato Declaratório Ambiental entregue, o Ibama pode realizar vistoria por amostragem nos imóveis rurais, e, caso os dados declarados no ADA não coincidam com aqueles levantados por seus técnicos, novo ADA será lavrado de ofício e encaminhado à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O ADA, tempestivamente protocolizado junto a ao Ibama, é, portanto, documento hábil para comprovar, ao órgão de fiscalização tributária, a existência e a regularidade da área de preservação permanente existente no interior do imóvel rural. Sua protocolização naquele Instituto permite presumir que as informações nele prestadas são verdadeiras, até que o órgão ambiental promova (ou não) a vistoria nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos da isenção do ITR.

Nessa presunção, o fato indiciado é a protocolização tempestiva do ADA junto ao Ibama; o fato indiciário é a coincidência das áreas de preservação permanente nele declaradas pelo titular do imóvel com aquelas constantes dos levantamentos do Ibama, ficando as áreas declaradas, neste caso, comprovadas pela só protocolização do Ato Declaratório Ambiental.

Nesse diapasão, caso o contribuinte tenha protocolizado ADA junto ao Ibama, tempestivamente, comprovada está, por presunção legal, a área de preservação permanente nele declarada, até que, em vistoria, o órgão ambiental comprove a imprecisão das informações prestadas pelo titular (e tome as providências necessárias).

Todavia, na hipótese de o contribuinte não entregar o ADA ao órgão ambiental até a data do início da fiscalização, tal presunção não se estabelece, eis que não terá ocorrido o fato indiciário, consubstanciado na protocolização do ADA, que daria ensejo ao fato indiciado, de que as áreas de preservação permanente estão comprovadas, por coincidirem com aquelas efetivamente levantadas pelo Ibama. E, não se estabelecendo esta presunção em favor do contribuinte, para comprovar o seu direito à isenção do ITR, perante a fiscalização tributária, impõe-se a constatação de que a área de preservação permanente declarada coincide, efetivamente, com aquela levantada pelo órgão ambiental ou está, por outros meios, suficientemente comprovada junto àquele órgão.

Na situação configurada no presente processo, a recorrente acostou laudo técnico às fls. 59 a 69, elaborado pela engenheira agrônoma Lauriane Calixto dos Santos, CREA/MS n.º 11.939/D, com a correlata anotação de responsabilidade técnica (ART) de fl. 70, do qual constam as seguintes informações:

- a) área total do imóvel: 6.754,00 ha;
- b) área de reserva legal: 1.350,8 ha;
- c) área de preservação permanente: 1.864,42 ha.

Contudo, a parte interessada não protocolizou Ato Declaratório Ambiental junto ao Ibama em data anterior à do início da ação fiscal nem submeteu a documentação acima descrita ao crivo do Ibama. Diante dessa omissão, não pode se beneficiar da presunção legal de que as áreas de preservação permanente declaradas em sua DITR (DIAC/DIAT, fls. 11 e seguintes) estão em conformidade com as áreas de preservação permanente apuradas nos levantamentos do Ibama. Desse modo, para que se possa conferir isenção do ITR sobre a área de preservação permanente, no caso, é necessário que o Ibama ateste que a área declarada pelo contribuinte efetivamente coincide com a área de preservação permanente apurada nos levantamentos daquele órgão ou que tal área está, perante ele, por outros meios, suficientemente comprovada.

Sendo assim, no caso sob análise, não estamos vinculando a concessão da isenção a um formulário, mas à condição que a lei estipulou, qual seja, que a isenção incide sobre a área de preservação permanente efetivamente existente no imóvel. Se cumprida a exigência legal de apresentação do ADA ao Ibama antes do início da ação fiscal, a prova da efetiva existência da área de preservação permanente se dá por presunção legal; se não cumprida a exigência da lei, é de se exigir a manifestação do órgão ambiental quanto à exatidão da área declarada à administração tributária.

Também não estamos a questionar a confiabilidade e a precisão dos documentos apresentados pelo contribuinte com o intuito de comprovar a área de preservação permanente, consistentes em laudo técnico, às fls. 59 a 69 e a correlata anotação de responsabilidade técnica (ART) de fls. 70, mas devemos ressaltar que nem o órgão da fiscalização tributária nem os órgãos julgadores são competentes para avaliar tal laudo,

atestando que as áreas de preservação permanente que nele figuram estão corretas, em conformidade com os registros do Ibama. Isso é atribuição do órgão ambiental.

Por fim, não estamos afirmando que o Ato Declaratório Ambiental meramente protocolado junto ao Ibama seria mais preciso ou mais confiável que esses documentos, emitidos por profissional habilitado e até mesmo aceitos pelo próprio órgão ambiental na comprovação da área de preservação permanente, tal como se pode constatar da resposta à pergunta n.º 40 (“Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?”), do “Manual de Perguntas e Respostas” editado pelo Ibama, já citado no voto do i. Conselheiro Relator. O que estamos afirmando é que, não tendo sido apresentado ao Ibama o ADA tempestivo, de modo a constituir a presunção de regularidade dessa área em favor do contribuinte, impõe-se a comprovação de que a área de preservação permanente declarada foi efetivamente acolhida pelo Ibama, para que seja possível conferir a isenção do ITR sobre elas, em atendimento ao prescrito no artigo 179 do CTN.

Desse modo, não tendo havido entrega tempestiva do ADA ao órgão ambiental, assim como ocorreu na hipótese, caso o interessado tivesse a intenção, tal como ficou patente nos autos, de comprovar a área de preservação permanente, para gozo da isenção do ITR, deveria ter apresentado o laudo técnico ao Ibama, órgão competente para atestar a conformidade das áreas de preservação permanente nele informadas com seus levantamentos, e, a partir da manifestação do órgão competente, fazer prova no processo administrativo fiscal.

Sendo assim, conforme exposto, não se trata de vincular a isenção do ITR à apresentação de um formulário, no caso, o ADA, nem de impossibilitar a produção da prova da existência e regularidade da área de preservação permanente nos casos em que referida prova não tenha sido providenciada antes de determinado marco temporal.

Conforme adrede explicitado, o ADA entregue tempestivamente ao órgão ambiental constitui uma presunção de que a área de preservação permanente nele declarada está corretamente informada. Todavia, na circunstância em que tal condição não foi cumprida, isto é, nas hipóteses em que o contribuinte não tenha entregue esse documento ao órgão ambiental, a presunção não opera em seu favor, e fica o contribuinte com o ônus de comprovar que mencionadas áreas foram reconhecidas como tais pelo órgão regulador do meio ambiente.

Na hipótese dos autos, o contribuinte, que não protocolou ADA junto ao Ibama, pretende obter isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre área de preservação permanente indicada em laudo técnico elaborado por engenheiro agrônomo, apresentado no âmbito do processo administrativo fiscal. Todavia, conforme visto anteriormente, este documento não é hábil para comprovar o pretendido, eis que nem os órgãos de fiscalização nem os órgãos julgadores no âmbito tributário possuem competência para atestar a área de preservação permanente nele informada. A competência para isso, como visto, é do órgão de controle ambiental.

Diante das razões colocadas, tendo em vista que: (i) não ficou comprovado nos autos que, por meio de ADA, a área de preservação permanente que o contribuinte pretende seja declarada isenta foi tempestivamente informada ao Ibama; e (ii) também não se comprovou que, na falta de cumprimento da exigência legal, o Ibama tenha reconhecido a área de preservação permanente que o laudo técnico aponta existir na propriedade rural sob análise, não há como reconhecer a isenção das áreas declaradas, nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.

Processo nº 10140.720417/2009-98  
Acórdão n.º **2101-002.024**

**S2-C1T1**  
Fl. 97

---

Sendo assim, os documentos acostados são insuficientes para comprovar a área de preservação permanente para o fim de excluí-la da apuração do ITR do exercício de 2005.

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, dou provimento em parte ao recurso, para restabelecer a área de reserva legal de 1.350,8 ha.

*(assinado digitalmente)*

---

Celia Maria de Souza Murphy – Redatora designada