



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

Processo n° 10680.720565/2007-33
Recurso n° 344.118 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **2101-00.570 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de junho de 2010
Matéria ITR
Recorrentes MINERAÇÃO MORRO VELHO LTDA
1ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

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

A partir do exercício de 2.002, 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.

ITR. VALOR DA TERRA NUA.

É cabível o arbitramento com base na tabela SIPT quando o laudo técnico elaborado por profissional habilitado não atender aos requisitos essenciais das normas da ABNT.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, após a vigência da Lei n° 10.165, de 27/12/2000, é imprescindível a informação em ato declaratório ambiental protocolizado no prazo legal.

MULTA CONFISCATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

O princípio que veda o confisco, a teor do que dispõe o art. 150, IV, da Constituição da República, aplica-se aos tributos e não às penalidades. Ademais, a aferição do argumento do contribuinte, por implicar na análise da constitucionalidade dos dispositivos infraconstitucionais utilizados, não pode ser acatada, em razão da vedação expressa referida pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício e em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da tributação 700,35 hectares da área de reserva legal e 757,5 hectares da área de preservação permanente. Por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso voluntário em relação ao restante da área de preservação permanente. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage. Designar o Conselheiro José Raimundo Tosta dos Santos para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Presidente na data da formalização do acórdão

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

(assinado digitalmente)

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
Redator Designado

Acórdão formalizado em 16/08/2012

Participaram do julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Alexandre Naoki Nishioka, Ana Neyle Olímpio Holanda, José Raimundo Tosta Santos, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 233/254), apresentado em 10 de novembro de 2008, bem como de recurso de ofício (fl. 227), ambos interpostos em face do acórdão de fls. 207/227, do qual a Recorrente teve ciência em 20 de outubro de 2008 (fl. 232), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 01/04, lavrado em 04 de junho de 2007, em virtude da falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural, verificada no exercício de 2004, decorrente da não comprovação das áreas de preservação permanente e de utilidade limitada, bem como em razão de suposta incorreção do VTN declarado pelo contribuinte em relação ao imóvel.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

ALTERAÇÃO DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.

Para ser aceita a alteração da Área Total do Imóvel a solicitação deve ser fundamentada em documento hábil e idôneo.

ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL – APA.

Para efeito de exclusão do ITR, não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas comprovadamente situadas dentro dos limites de uma APA, mas apenas as áreas assim declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular. Além do ato específico do órgão competente federal ou estadual reconhecendo tais áreas como sendo de interesse ecológico, exige-se que seja comprovado, pelo menos a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Cabe excluir da tributação apenas as áreas de preservação permanente contidas no competente Ato Declaratório Ambiental – ADA.

DAS ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL.

Nos termos exigidos pela fiscalização e observada a legislação de regência, cabe acatar apenas as áreas de utilização limitada/reserva legal contidas no competente ADA e averbadas tempestivamente à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

DO VALOR DA TERRA NUA – VTN

Para fins de revisão do VTN arbitrado com base no VTN/ha apontado no SIPT, exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT (NBR 14.653-3), demonstrando, de forma inequívoca, através do método comparativo de mercado, o valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (1º/01/2004).

DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA E DOS JUROS DE MORA.

Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação inexata na declaração – ITR e/ou subavaliação do VTN declarado, cabe exigí-lo juntamente com os juros e a multa aplicados aos demais tributos.

DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária.

Lançamento Procedente em Parte” (fls. 207/208).

Não se conformando, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 233/254, pedindo a reforma do acórdão recorrido, para exonerar o crédito tributário.

É o relatório.

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

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

A Recorrente aduz, basicamente, em seu recurso voluntário, que (i) merece reforma o acórdão recorrido no tocante à área total do imóvel, de 12.656,9 hectares; (ii) deve ser aceita a área de 6.951,7 hectares de Área de Proteção Ambiental (APA), para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, tal como determinado pela legislação de regência; (iii) devem ser consideradas, *in casu*, igualmente as áreas de preservação permanente e de reserva legal existentes no imóvel; (iv) o VTN aplicável à espécie não ultrapassaria o montante de R\$ 255,00 por hectare; e, por fim, (v) a multa de 75% feriria o princípio da vedação ao confisco, sendo, portanto, inconstitucional a sua imposição.

Primeiramente, convém salientar que não existe interesse recursal no tocante à alteração da área do imóvel declarada no Ato Declaratório Ambiental (ADA), uma vez que o auto de infração considerou no lançamento a área correta do imóvel (12.656,9 hectares), a qual coincide com a área das matrículas registradas e com a área constatada pelo laudo técnico.

No que se refere às áreas não tributáveis, cumpre estabelecer que, no presente caso, muito embora a Recorrente alegue a existência de áreas de interesse ecológico (APAs) em sua peça recursal, tal como declarada em seu ADA, o laudo técnico apresentado apenas aponta áreas de preservação permanente e de reserva legal (fls. 92/169), razão pela qual a análise do presente recurso cingir-se-á a estas porções de terra, especificamente.

Nesse esteio, 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), 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, 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, 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.

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.

Assim, sendo certo que as normas que instituem isenções devem ser interpretadas de forma estrita, ainda que não se recorra somente ao seu aspecto literal, como se poderia entender de uma análise superficial do art. 111, do Código Tributário Nacional, fato é que, no que atine às regras tratadas como exclusão do crédito tributário pelo referido *codex*, a legislação não pode ser interpretada de maneira extensiva, de maneira que não há como afastar a exigência do ADA para o fim específico de possibilitar a redução da base de cálculo do ITR.

Importante gizar, outrossim, ainda no que concerne à obrigatoriedade de apresentação do ADA, que não há que se falar em revogação do referido dispositivo pelo §7º do art. 10 da Lei n.º 9.393/96, instituído pela Medida Provisória n.º 2.166-67/01, tendo em vista que a inversão do ônus da prova prevista no referido dispositivo refere-se justamente às declarações feitas pelo contribuinte no próprio Ato Declaratório Ambiental (ADA), de modo que não estabelece referido dispositivo legal qualquer desnecessidade de apresentação deste último.

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 permitir uma efetiva 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 necessidade da obrigatória protocolização 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 obrigatória, 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, inclusive, data de setembro de 2002.

Quer-se com isso dizer, portanto, que, muito embora a legislação tratasse, de maneira inolvidável, a respeito da entrega do Ato Declaratório Ambiental, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não havia, sequer no âmbito do poder regulamentar, 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.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que 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.

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 pátio 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:

“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, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.

Poder-se-ia sustentar, inclusive, que o ADA poderia ser substituído por outros documentos que comprovassem 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 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.

Em relação à **reserva legal**, esta **está 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).

No presente caso, à luz do entendimento que ora se sustenta, verifica-se que a contribuinte apresentou tempestivamente o ADA, em 17/03/2000, declarando como área não-tributável um total de 10.593 ha.

Na DITR apresentada em 29/09/2004, por sua vez, a Recorrente qualificou como área não-tributável um total de 9.372 ha., ou seja, área inferior à declarada em ADA, tal como se verifica do quadro-síntese ora trazido à baila:

ADA	
Área não-tributável	hectares
Área de Preservação Permanente	3600
Área de Reserva Legal	42
Área declarada de Int. Ecológico	6951,7
Total	10593,7

DITR	
Área não-tributável	hectares
Área de Preservação Permanente	2842,5
Área de Reserva Legal	6529,5
Total	9372

Tendo em vista que no caso concreto foi apresentado o Ato Declaratório Ambiental – ADA e, como visto, este tem a função de inverter o ônus da prova, competiria ao IBAMA ou à fiscalização comprovar que as áreas declaradas como não-tributáveis não existiam ou eram menores do que as declaradas.

Além disso, cumpre esclarecer que a contribuinte apresentou laudo elaborado por engenheiro agrônomo (fls. 92/169) com a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, no qual restou declarado que o imóvel apresenta Área de Preservação Permanente de **11.082,71** ha. e Área de Reserva Legal (já averbadas) de **1.320,95** ha., totalizando a área não-tributável do imóvel **12.403,66** ha.

Por tais razões, pois, especialmente em virtude da apresentação, por parte da contribuinte, de laudo devidamente subscrito por engenheiro agrônomo, com ART, entendo cabível a exclusão de referidas áreas da base de cálculo do ITR, tal como determina a Lei n.º 9.393/96.

Contudo, sendo certo que não compete a este órgão julgador a função de lançar ou refazer a constituição do crédito tributário, mas, pura e simplesmente de aferir a correção do lançamento de ofício feito pelo órgão competente, cumpriria à contribuinte a elaboração de declaração retificadora, apta a demonstrar, assim, a existência de erro de fato e eventual pedido de restituição dos valores recolhidos a maior.

Nesse sentido, pois, inexistindo qualquer declaração retificadora, *in casu*, apenas é cabível a consideração das áreas apontadas pela contribuinte em sua declaração (DITR), e não aquelas que teriam deixado de constar na apuração do imposto por eventual erro de fato. Por esta razão, entendo que deva ser considerada, no presente caso, a área não-tributável de 9.372 hectares, na forma como declarado oportunamente pela Recorrente.

Diante do exposto, devem ser acatadas as áreas de preservação permanente e de reserva legal constantes do laudo técnico de fls. 92/169, com ART de fls. 90/91, limitadas a 9.372 hectares, uma vez que devidamente comprovadas pela contribuinte.

Não obstante, no que tange à impossibilidade de utilização do VTN informado com base na tabela SIPT, sob o argumento de que se estaria aplicando critérios de valoração de imóvel de modo retroativo, a irresignação da Recorrente não prospera.

As dificuldades para aferição do valor da terra nua num país de dimensões como as do Brasil não são desprezíveis, tanto é que a própria legislação criou mecanismos para aferir com a maior precisão possível tais valores, mesmo quando foi oferecida à Recorrente a oportunidade de demonstrar a higidez do montante indicado a tal título e, mesmo assim, esta quedou-se inerte. É o que se extrai da letra do art. 14 da Lei n.º 9.393/96, *in verbis*:

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

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

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

Com o objetivo de regulamentar o dispositivo legal acima, foi editada a Portaria da Receita Federal n.º 447/2002, instituindo o Sistema de Preços de Terras, da seguinte forma:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL no uso da atribuição que lhe confere o art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e na Portaria SRF nº 782, de 20 de junho de 1997, resolve:

Art. 1º Fica aprovado o Sistema de Preços de Terras (SIPT) em atendimento ao disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, que tem como objetivo fornecer

informações relativas a valores de terras para o cálculo e lançamento do Imposto Territorial Rural (ITR).

Art. 2º O acesso ao SIPT dar-se-á por intermédio da Rede Serpro, somente a usuário devidamente habilitado, que será feito mediante identificação, fornecimento de senha e especificação do nível de acesso autorizado, segundo as rotinas e modelos constantes na Portaria SRF nº 782, de 20 de junho de 1997.

Parágrafo único. A definição e a classificação dos perfis de usuários, os critérios para a sua habilitação e as transações autorizadas para cada perfil, relativos ao controle de acesso lógico do SIPT, serão estabelecidos em ato da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis).

Art. 3º A alimentação do SIPT com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do ITR, será efetuada pela Cofis e pelas Superintendências Regionais da Receita Federal.

Art. 4º A Coordenação-Geral de Tecnologia e Segurança da Informação providenciará a implantação do SIPT até 15 de abril de 2002.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor nesta data.”

No presente caso, pois, verifica-se que, muito embora tenha o laudo expressamente se manifestado acerca do VTN aplicável à espécie, os métodos utilizados para chegar-se à cifra de R\$ 255,00 por hectare certamente não foram os mais adequados à espécie.

De fato, compulsando-se os termos do laudo técnico, verifica-se, mais especificamente às fls. 163/164, que o seu ilustre subscritor, para atingir o valor de R\$ 255,00 por hectare, é dizer, valor inclusive inferior ao declarado pela própria contribuinte em sua DITR, utilizou, em vez de um método específico, uma conjugação de métodos previstos pela Norma Técnica NBR 14.653-3 da ABNT, a saber, o método evolutivo e o involutivo.

A este respeito, confira-se breve excerto do laudo técnico, *in verbis*:

“A análise das normas da ABNT, citadas e descritas no item anterior, permitem-nos as seguintes considerações:

a – Não é possível adotarmos o método da “Capitalização da Renda”, pois devido às limitações edafoclimáticas já descritas anteriormente, a proprietária das terras não auferir receita proveniente de atividade agrosilvopastoril nestas glebas;

b – Não é possível adotarmos exclusivamente o método da “Comparação Direta”, face às distorções do mercado regional de terras, bem como a desproporcionalidade do porte da gleba avalianda perante as condições comerciais locais;

c – Devido às condições edafoclimáticas da gleba avalianda, a classificação da aptidão agrícola e, aos preceitos legais que enquadram cerca de 98% de seu território como sendo de Preservação Permanente e Reserva Legal, encontramos a impossibilidade de utilizarmos isoladamente os métodos “Evolutivo” e “Involutivo”. Isto porque qualquer premissa de aproveitamento destas terras, em sendo de preservação permanente, foge do controle da proprietária” (fl. 163).

Ora, muito embora cada método, evolutivo e involutivo, esteja previsto isoladamente na NBR 14.653-3, a conjugação das metodologias previstas na referida norma

técnica, utilizando-se critérios distintos para cada item do imóvel avaliando, não configura mecanismo de avaliação previsto de acordo com os critérios da ABNT.

Com efeito, analisando-se os termos da NBR 14.653-3, mais especificamente no que atine ao item 9.1.2, encontra-se expressamente disposto que “*no caso de insuficiência de informações que não permitam a utilização dos métodos previstos nesta Norma, conforme 8.1.2 da ABNT NBR 14653-1:2001, o trabalho não será classificado quanto à fundamentação e à precisão e será considerado parecer técnico, como definido em 3.34 da ABNT NBR 14653-1:2001.*”

Vale frisar, igualmente, que mesmo para o acatamento do laudo como parecer técnico, não vinculante, portanto, faz-se mister, de acordo com o item 8.1.2 da NBR ABNT 14653-2:2001, citada pelo dispositivo colacionado retro, a cabal demonstração, por parte do engenheiro responsável, da total atipicidade do mercado de terras analisado, explicitando, outrossim, os critérios e procedimentos adotados para a caracterização do valor atingido, atendendo-se, destarte, os princípios do maior e melhor uso (*Highest and Best Use*), da oferta e da procura, da proporcionalidade, da probabilidade e da prudência.

Por estas razões, pois, entendo que o laudo técnico, por conjugar, de maneira não prevista pela NBR 14.653-3, os métodos evolutivo e involutivo, misturando critérios de análise referentes, especificamente, a cada espécie de avaliação, alcançou valor manifestamente afastado dos valores em regra utilizados para outros imóveis da mesma região, apresentando-se, inclusive, como metade do valor apontado pelo próprio contribuinte (496,7 hectares).

Desta forma, portanto, entendo que o valor de R\$ 255,00, ainda que apontado em laudo técnico elaborado por profissional habilitado, ao utilizar critérios não adotados pelas normas técnicas da ABNT expressamente, não se adequou aos princípios da proporcionalidade, segundo o qual dois imóveis semelhantes em um determinado mercado devem apresentar preços semelhantes, e, igualmente, ao princípio da probabilidade, de acordo com o qual havendo diversos cenários de eleição possíveis, deve-se escolher aquele mais provável para o caso concreto.

Em verdade, o valor encontrado no laudo técnico encontra-se notoriamente inferior àquele atribuído a outros imóveis da mesma região, de acordo com a tabela SIPT, e pior, inferior àquele atribuído pela própria contribuinte, de maneira que entendo não deva prevalecer *in casu*.

Neste sentido, aliás, cumpre trazer à baila breve trecho da decisão recorrida, que bem analisa a presente questão, *in verbis*:

“Não obstante esse “Laudo Técnico de Avaliação” ter sido elaborado por profissional habilitado (engenheiro agrônomo), com ART, devidamente anotada no CREA/MG, conclui-se que a metodologia utilizada, apesar de prevista na NBR 14.653-3, não se mostra a mais apropriada para a avaliação de imóvel rural, no que diz respeito à apuração do seu VTN, a preços de 1º/01/2004. O item 10.1.1 da referida Norma estabelece que ‘Na avaliação das terras nuas, deve ser empregado, preferivelmente, o método comparativo direto de dados de mercado’.

Mesmo admitindo-se as dificuldades para utilização do método comparativo direto de dados do mercado, dada as características da região e do imóvel rural em particular, conforme justificativas apresentadas pelo autor do trabalho, o certo é que

a utilização de uma conjugação de métodos (“Evolutivo” e “Involutivo”), não se mostrou a mais apropriada para demonstrar o valor fundiário do imóvel, a preços de 1º/01/2004, principalmente quando se sabe que grande parte de suas terras está sujeita a restrições de uso, não havendo uma atividade econômica representativa que possa ser usada como parâmetro e modelo, para efeito de avaliação da propriedade em termos de VTN.”

Neste sentido, diante da maior proximidade dos valores fornecidos pelo SIPT com o método mais aceitável, isto é, mediante comparação com outros valores de terra nua fornecidos por contribuintes situados na mesma região, justifica-se a fixação da base de cálculo do ITR na forma realizada pela fiscalização, prática esta que se coaduna com o permissivo constante do art. 148 do CTN, *in verbis*:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Vale frisar, outrossim, que não há questionamento quanto às áreas utilizadas com pastagens, razão pela qual resta prejudicada referida questão.

Por fim, com relação à arguição de inconstitucionalidade da multa de ofício por violação ao art. 150, IV, da Lei Maior, tem-se que igualmente insubsistente.

Cabe afirmar, *ab initio*, que o princípio da vedação ao confisco, **tal como explicitado no art. 150, IV, da Constituição Federal**, impede a cobrança confiscatória de tributos e não de penalidades. Nessa esteira, é bem de ver que, a teor do que se extrai do art. 3º do Código Tributário Nacional, “*tributo é toda prestação pecuniária, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Ora, se o conceito de tributo, como preleciona o CTN, não abrange sanções de atos ilícitos, tem-se que as normas relativas a tributos não se estendem às penalidades, por tratarem de objetos absolutamente distintos. Confira-se, neste ponto, a jurisprudência firmada pela 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“MULTA DE OFÍCIO - É correto o lançamento da multa de ofício, como sanção por descumprimento da legislação tributária, o que não se confunde nem resulta do conceito de “caráter confiscatório” que é dirigido a tributos e não a penalidades.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 134.381, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de julgamento de 14/04/2004)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - É correta a exigência, e de consequência, a cobrança da multa de lançamento de ofício, quando o dever legal venha de ser cumprido por iniciativa da autoridade administrativa, fato que não se confunde com o conceito de “caráter confiscatório”.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 133.777, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de julgamento de 05/11/2003)

Não bastasse essa razão, por si só suficiente para rejeitar o pleito da Recorrente, vale ressaltar que o montante da multa no percentual de 75% sobre o principal é oriundo de norma cogente, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96. Portanto, tratando-se de norma vigente, não poderia este órgão administrativo aferir a natureza confiscatória da multa sem, antes, pronunciar-se acerca da constitucionalidade da norma, o que, como se viu, é vedado pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício interposto e DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para o fim específico de excluir da base tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal no total de 9.372 ha.

Sala das Sessões-DF, em 17 de junho de 2010

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Voto Vencedor

Em que pese o brilhantismo e a eloquência dos argumentos despendidos pelo i. Conselheiro Relator, peço vênica para divergir do seu entendimento quanto à exclusão da tributação do ITR da área de preservação permanente.

A jurisprudência pacífica deste Colegiado e da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se no sentido de que após a vigência da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, para exclusão da área tributável do ITR, tornou-se imprescindível a informação em ato declaratório ambiental protocolizado no prazo legal (Acórdãos nºs 9202-00.006 e 9202-00.194, sessão de 17/08/2009 e 18/08/2009, respectivamente).

Convém citar, ainda, decisão judicial favorável que confirma este entendimento. Em sentença denegatória de segurança, datada de 15 de dezembro de 2005, no âmbito do MS nº 2005.36.00.008725-0, impetrado pela Federação da Agricultura e Pecuária do Estado de Mato Grosso – FAMATO, o Dr. Jeferson Schneider, Juiz da 2ª Vara Federal de Mato Grosso, asseverou pela legalidade da exigência do ADA, sob a égide do art. 17-O da Lei 6.938/81, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 10.165, de 27/12/2000, vigente à época do fato gerador do tributo (DITR/2002):

*“(…) Seguem os dois artigos para perfeita análise da questão controvertida:
(transcreve art. 17-O da Lei nº 6.938/81 e art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/96)*

Os dois dispositivos acima colacionados são perfeitamente compatíveis, ao contrário do que sustenta a impetrante.

A Receita Federal em nenhum momento está exigindo previamente a declaração, para fins de isenção do ITR, a comprovação dessa declaração por meio do ADA –

Ato Declaratório Ambiental. Como estatui a Lei nº 9.393/96, que trata do Imposto Territorial Rural – ITR, com a redação da Medida Provisória nº 2.166-67/01, a apuração e o pagamento do ITR são efetuados pelo contribuinte independentemente de prévio procedimento administrativo.

(..)

Assim, nenhum óbice há em que a administração exija do contribuinte o ADA, no prazo razoável de até em seis meses após o pagamento do tributo, pois é a partir desse Ato que poderá definir a exata dimensão da área tributada, assim como o acerto do valor pago.

O que a impetrante pretende é que seja permitido aos substituídos reduzirem as áreas de tributação, mediante a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal do total da área, sem que a administração tenha qualquer espécie de controle sobre essa redução.

Ora, qual o problema que existe para o contribuinte em declarar ao IBAMA a dimensão da área de preservação permanente e a área de reserva legal mediante o ADA. Nenhum. (...)

Daí a necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental para verificação posterior pelo Fisco, por tratar-se de lançamento por homologação (...)" (grifamos)

Em face ao exposto, considerando que o ADA apresentado tempestivamente indica a área de preservação permanente de 3.600 hectares, e que a decisão recorrida já excluiu 2.842,50 hectares, entendo que ainda resta a excluir 757,5 hectares a título de área de preservação permanente.

(assinado digitalmente)

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS