



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

Processo nº 10680.720711/2009-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-002.217 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria ITR
Recorrente MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S.A. - MBR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2006

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.

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.

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 a Recorrente não apresentou o ADA, tampouco averbou as áreas na matrícula do imóvel, não comprovando, portanto, a área de reserva legal.

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. RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL. RECONHECIMENTO.

Para efeitos de exclusão da área da base de cálculo do ITR, a reserva particular do patrimônio natural (RPPN) tem de ser reconhecida por órgão ambiental oficial.

No caso dos autos, restou comprovado o reconhecimento, pelo Instituto Estadual de Florestas, da área declarada como sendo de RPPN, corroborado por registro na matrícula do imóvel.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento em parte ao recurso para restabelecer a área de RPPN de 175,33 ha. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka e Eivanice Canário da Silva, que deram provimento em parte ao recurso em maior extensão, para restabelecer também a área de preservação permanente de 34 ha. Redatora designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Celia Maria de Souza Murphy.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY

Presidente substituta e redatora designada

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Celia Maria de Souza Murphy (Presidente substituta), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Francisco Marconi de Oliveira e

Eivanice Canário da Silva. Ausentes justificadamente os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 165/176) interposto em 09 de novembro de 2011 contra o acórdão de fls. 134/152, do qual a Recorrente teve ciência em 11 de outubro de 2011 (fls. 163/164), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento de fls. 01/05, lavrado em 06 de abril de 2009, em virtude da falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural, verificada no exercício de 2006.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2006

DA PRELIMINAR DE NULIDADE - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado em conformidade com os princípios constitucionais vigentes, possibilitando ao contribuinte exercer plenamente o contraditório, por meio da entrega tempestiva de sua impugnação, momento oportuno para rebater as acusações e apresentar os documentos de provas respectivos, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

As áreas de preservação permanente, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA ou, pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA.

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 comprovada a protocolização, em tempo hábil, do competente ADA, junto ao IBAMA.

DAS ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL.

As áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural, para fins de exclusão da tributação do ITR, além de incluídas no ADA, protocolado tempestivamente junto ao IBAMA, devem estar averbadas à margem do registro imobiliário do imóvel, à época do respectivo fato gerador.

DA REVISÃO DO VTN ARBITRADO PELA FISCALIZAÇÃO.

Cabe restabelecer a tributação do imóvel com base no VTN Declarado, quando restar afastada a hipótese de subavaliação, mediante a apresentação de "Laudo de Avaliação" elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte” (fls. 134/135).

Não se conformando, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 165/176, pedindo a reforma do acórdão recorrido, para exonerar o crédito tributário remanescente.

É o relatório.

Voto Vencido

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 devem ser excluídas da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente, reserva legal e Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN).

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), assim dispunha o anterior Código Florestal, Lei n.º 4.771/65 (revogado pela Lei n.º 12.651/2012), 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 esclarecia 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 (previsão mantida nos artigos 7º e 8º do novo Código Florestal, Lei 12.651/2012).

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

“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. (...)”

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 antiga Lei n.º 4.771/65 (tendo em vista a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001) e previsão do §1º do artigo 14 do novo Código Florestal, Lei 12.651/2012.

Nesse sentido, oportuno afirmar que, muito embora a legislação preveja a necessidade de averbação da reserva legal, de acordo com o que dispunha o §8º do art. 16 da Lei n.º 4.771/65 e do que dispõe atualmente o §4º do art. 18 da Lei 12.651/12, 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 junho de 2012, de acordo com o que estatui o Decreto n.º 7.719/2012, razão pela qual se infere que a legislação concedeu um período de adaptação aos proprietários, a fim de que pudessem 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 nº 6.938/81, com a redação que lhe foi conferida pela Lei nº 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 nº 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 nº 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei nº 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 nº 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O, §1º, da Lei nº 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;

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

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 17/07/

2013 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por CELIA MARIA DE SOUZA MURP

HY

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

● 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.º;

● 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 não apresentou o ADA. Dessa forma, o ônus passou a ser seu acerca da comprovação da efetiva existência das áreas alegadas.

Consoante já visto, a área de preservação permanente decorre somente de sua existência, conforme previsão legal, e a Recorrente comprovou a existência de 34 ha. a esse título, por meio do Laudo de fls. 16/22, com ART (fls. 32/33), os quais devem ser excluídos da área tributável.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que o mesmo laudo apresentado pela Recorrente foi aceito pela Recorrida para acolher o VTN por meio dele apurado, justificando-se assim, da mesma forma, seja este aceito para efeitos de comprovação da área de preservação permanente.

Da área de reserva legal

No que se refere à área de reserva legal, tenho entendido que ainda que não seja necessária a averbação, a partir de 2002 a legislação exige **a aprovação da reserva legal pelo órgão ambiental competente**.

In casu, não houve qualquer prova da existência da área de reserva legal declarada (131,1 há.) nem da aprovação do órgão ambiental competente, motivo pelo qual o recurso deve ser improvido quanto a este aspecto.

Da área de reserva particular do patrimônio natural (RPPN)

A área de reserva particular do patrimônio natural, por sua vez, está disciplinada no art. 21 da Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, *in verbis*:

“Art. 21. A Reserva Particular do Patrimônio Natural é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica.

§ 1º. O gravame de que trata este artigo constará de termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, que verificará a existência de interesse público, e será averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.

§ 2º. Só poderá ser permitida, na Reserva Particular do Patrimônio Natural, conforme se dispuser em regulamento:

I - a pesquisa científica;

II - a visitação com objetivos turísticos, recreativos e educacionais”.

Para que uma área seja caracterizada como de reserva particular do patrimônio natural, integral ou parcialmente, o proprietário do imóvel rural deve manifestar seu interesse para tanto perante o Poder Público, nos termos do art. 1º do Decreto nº 1.922/96, que ora se transcreve:

“Art. 1º Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN é área de domínio privado a ser especialmente protegida, por iniciativa de seu proprietário, mediante reconhecimento do Poder Público, por ser considerada de relevante importância pela sua biodiversidade, ou pelo seu aspecto paisagístico, ou ainda por suas características ambientais que justifiquem ações de recuperação.”

Percebe-se, portanto, que foi conferida uma faculdade ao particular proprietário de áreas com biodiversidade de interesse relevante de gravar sua propriedade rural para fins de proteger os recursos ambientais representativos da região (art. 2º do Decreto nº

1.922/93), cujo requerimento necessita de análise do Poder Público, a teor do que prescreve o art. 6º do mencionado Decreto nº 1.922/93:

“Art. 6º O órgão responsável pelo reconhecimento da RPPN, no prazo de sessenta dias, contados da data de protocolização do requerimento, deverá:

I - emitir laudo de vistoria do imóvel, com descrição da área, compreendendo a tipologia vegetal, a hidrologia, os atributos naturais que se destacam, o estado de conservação da área proposta, indicando as eventuais pressões potencialmente degradadoras do ambiente, relacionando as principais atividades desenvolvidas na propriedade;

II - emitir parecer, incluindo a análise da documentação apresentada e, se favorável, solicitar ao proprietário providências no sentido de firmar, em duas vias, o termo de compromisso, de acordo com o modelo anexo a este Decreto;

III - homologar o pedido por meio da autoridade competente;

IV - publicar no Diário Oficial ato de reconhecimento da área como RPPN.”

No presente caso, a Recorrente comprovou efetivamente que houve o reconhecimento de parte de sua propriedade como RPPN (175,33 ha.) por meio de ato administrativo do Instituto Estadual de Florestas de Minas Gerais, por meio da Deliberação nº 1284 de 31 de maio de 2004 e pela Portaria nº 082, de 18 de junho de 2004 (fls. 88/94).

Ainda, referido reconhecimento restou averbado à matrícula do imóvel (fl. 15) não havendo dúvidas quanto ao reconhecimento da isenção do ITR sobre a área pleiteada, merecendo provimento o recurso neste ponto, para reconhecer a área de 175,33 ha. como de RPPN.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento EM PARTE ao recurso para restabelecer a área de preservação permanente de 34 ha. e a área de RPPN de 175,33 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 isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, pelas razões a seguir deduzidas.

A Lei nº 10.165, de 2000, ao alterar a redação do § 1.º do artigo 17-O da Lei nº 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. Vejamos:

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

[...]

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

[...] (g.n.)

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 isentas, dentre as quais a área de preservação permanente, objeto da divergência no julgamento presente processo.

De acordo com o texto legal, o Ibama, órgão de controle do meio ambiente, deve ser informado sobre as áreas de preservação permanente existentes dentro das propriedades rurais, por meio do ADA, eis que, com base nas informações constantes desse documento, os proprietários rurais podem gozar da isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

Ficou assim fixada uma presunção legal em favor do contribuinte: uma vez apresentado o ADA, no qual estejam declaradas áreas isentas, comprovadas ficam essas áreas para fins de isenção do ITR. No entanto, a lei não tratou de uma presunção absoluta.

Com efeito, o Decreto nº 4.382, de 2002, que regulamentou a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural-ITR, previu que, com base no Ato Declaratório Ambiental devidamente protocolizado, o Ibama pode realizar vistoria por amostragem nos imóveis rurais, para a exclusão da área de preservação permanente da área tributável do imóvel rural e, caso a área declarada pelo proprietário não coincida com aquelas levantadas por seus técnicos, novo ADA será lavrado e encaminhado à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Confira-se:

Art.10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, §1º, inciso II):

I-de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965-Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

[...]

§3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I-ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental-ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis-IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, §5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II-estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no §3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, §5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000).

É, portanto, o ADA, protocolizado junto a ao Ibama, documento hábil para comprovar a existência e a regularidade da área de preservação permanente existente no interior do imóvel rural. Sua entrega 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. Porém, uma vez realizada a vistoria e apurado, pelo órgão ambiental, que os dados constantes no Ato não coincidem com os efetivamente levantados por seus técnicos, o Ibama deve lavrar, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Caracteriza-se aqui, como visto, uma presunção legal relativa, na qual o fato indiciário é a entrega do ADA ao órgão ambiental; o fato indiciado é que as áreas declaradas coincidem com aquelas constantes dos levantamentos do Ibama, ficando, portanto, comprovadas pela só protocolização do Ato. Por essa razão, não é possível entender que a apresentação de laudo técnico junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil poderia servir para a mesma finalidade, isto é, comprovar a área de preservação permanente, eis que a lei exige que a declaração dessas áreas seja feita junto ao órgão ambiental competente.

Nesse diapasão, caso o contribuinte tenha protocolizado ADA junto ao Ibama, 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 proprietário (e tome as providências necessárias).

No entanto, na hipótese de o contribuinte não ter entregue o ADA ao órgão ambiental até o início da fiscalização, tal presunção não se estabelece, vez 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, impõe-se a prova de que a área de preservação permanente declarada coincide, efetivamente, com aquela levantada pelo órgão ambiental.

Não se estabelecendo a presunção, em razão de não ter o contribuinte cumprido a exigência legal de apresentar o ADA ao Ibama, antes do início da ação fiscal, torna-se necessário que o órgão de controle ambiental se manifeste, atestando a precisão das áreas de preservação permanente declaradas pelo contribuinte, para que, com base nessa manifestação, possa ser conferida a isenção do ITR.

Esta é a situação configurada no presente processo. A parte interessada não protocolizou o Ato Declaratório Ambiental junto ao Ibama em data anterior à do início da ação fiscal e, por esse motivo, não pode se beneficiar da presunção legal, eis que esta não se estabeleceu. Por esse motivo, para que possa ter a isenção do ITR sobre a área de preservação permanente, 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.

Sendo assim, no caso sob análise, não estamos a questionar a confiabilidade e a precisão dos documentos apresentados pelo contribuinte com o intuito de comprovar a área de preservação permanente.

Também 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 Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

Nosso entendimento 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 coincide com as áreas assim classificadas pelo Ibama, em levantamentos feitos pelo Instituto.

Desse modo, não tendo havido entrega 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 por meio de laudo técnico, esse documento deveria ter sido submetido ao crivo Ibama, para que este, comparando as áreas descritas no referido laudo com aquelas constantes de seus levantamentos, pudesse se manifestar sobre elas, de modo a fazer prova inequívoca no processo administrativo fiscal.

Sendo assim, não se trata de vincular a isenção do ITR à apresentação de um determinado documento, 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.

Caso o órgão ambiental não tenha sido informado da área de preservação permanente tempestivamente, por meio do documento próprio (ADA), uma vez iniciada a ação fiscal, na qual tal área é questionada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, torna-se necessário que se comprove que o órgão de controle ambiental atestou a coincidência da área de preservação permanente declarada pelo contribuinte com aquela constante em seus levantamentos, eis que não se estabeleceu a presunção legal em favor do contribuinte.

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, nas circunstâncias em que tal condição não foi cumprida, isto é, se o contribuinte não entregou esse documento ao órgão ambiental, a presunção não opera em seu favor, e fica o contribuinte com o ônus de comprovar que mencionadas áreas efetivamente coincidem com as áreas de preservação permanente constantes dos levantamentos do órgão regulador do meio ambiente.

Na hipótese dos autos, o contribuinte, que não protocolou ADA junto ao órgão regulador do meio ambiente, pretende, para o fim de obter isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, comprovar a área de preservação permanente do seu imóvel rural mediante a apresentação de laudo técnico no âmbito do processo administrativo fiscal. Todavia, conforme visto anteriormente, este documento não é suficiente para comprovar que as áreas de preservação permanente declaradas pelo contribuinte coincidem com aquelas constantes de levantamento 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 a fim de permitir que aquele órgão ambiental promovesse (ou não) a vistoria à qual se refere o § 4.º do artigo 10 do Decreto n.º 4.382, de 2002, estabelecendo a presunção legal que as áreas estão de acordo com as áreas de preservação permanente constantes dos levantamentos do Ibama; e (ii) também não ficou comprovado que, na falta de cumprimento da exigência legal, o órgão de controle do meio ambiente tenha reconhecido a área de preservação permanente que o laudo técnico aponta existir na propriedade rural sob análise porque tal área coincide com aquela que consta de seus levantamentos, não há como reconhecer a isenção das áreas declaradas, mesmo que constantes de laudo técnico.

Sendo assim, os documentos acostados não comprovam o reconhecimento, pelo órgão ambiental, da área indicada como de preservação permanente para o fim de excluí-la da apuração do ITR do exercício 2006. Por esse motivo, não é possível excluir, da área total do imóvel rural, a área declarada a esse título, para o cômputo do ITR 2006.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por dar provimento em parte ao recurso para restabelecer a área de RPPN de 175,33 ha.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY

Redatora designada