



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

Processo nº 10680.723279/2008-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-002.005 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria ITR
Recorrente CELULOSE NIPO BRASILEIRA S.A. - CENIBRA
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.

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

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

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

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

Hipótese em que 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. VALOR DA TERRA NUA. LAUDO.

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

Hipótese em que referido laudo técnico não foi apresentado pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos: (a) o relator, conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, que votou por dar provimento em parte ao recurso, para restabelecer a área de preservação permanente de 271,2 ha e (b) a conselheira Eivanice Canário da Silva, que votou por dar provimento em maior extensão. Redatora designada a Conselheira Celia Maria de Souza Murphy.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY

Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 87/102) interposto em 24 de julho de 2009 contra o acórdão de fls. 72/83, do qual a Recorrente teve ciência em 29 de junho de 2009 (fl. 85v), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a notificação de lançamento de fls. 01/05, lavrada em 27 de outubro de 2008, em decorrência da falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural, verificada no exercício de 2006.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2006

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Tendo o procedimento fiscal sido instaurado de acordo com os princípios constitucionais vigentes, possibilitando à contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa, é incabível a nulidade de lançamento requerida.

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Para serem excluídas do ITR, exige-se que essas áreas, glosadas pela autoridade fiscal, sejam objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado, em tempo hábil, junto ao IBAMA, além de estar a área de reserva legal averbada tempestivamente à margem da matrícula do imóvel.

DO VALOR DA TERRA NUA - VTN.

Caracterizada a subavaliação do valor da terra nua informado na DITR/2006, deverá ser mantido o VTN arbitrado com base no SIPT pela autoridade fiscal, por falta de documentação hábil para comprovar, de forma inequívoca, o valor declarado e as características particulares desfavoráveis do imóvel.

DA ÁREA OCUPADA COM BENFEITORIAS.

Deverá ser restabelecida, a área ocupada com benfeitorias da DITR/2006, glosada pela autoridade fiscal, com base em provas documentais hábeis.

Lançamento Procedente em Parte.”

Não se conformando, a Recorrente interpôs recurso voluntário, pedindo a reforma do acórdão recorrido, para que fossem consideradas as áreas glosadas e, bem assim, o VTN atribuído na declaração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

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

A presente controvérsia é relativa à falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, verificada no ano-calendário de 2005, decorrente da glosa das áreas de preservação permanente e de reserva legal declaradas pelo Recorrente, além de alteração do valor da terra nua. A glosa relativa às benfeitorias foi reestabelecida pela decisão recorrida.

No que se refere às áreas de preservação permanente e de reserva legal, sendo recorrente a matéria no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cumpre tecer alguns breves esclarecimentos antes de adentrar na questão especificamente debatida nestes autos.

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

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

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

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

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

Nesse sentido, consoante salienta Gilmar Mendes (*et. al.*), possui o legislador uma relativa liberdade para conformação do direito de propriedade, devendo preservar, contudo, “*o núcleo essencial do direito de propriedade, constituído pela utilidade privada e, fundamentalmente, pelo poder de disposição. A vinculação social da propriedade, que legitima a imposição de restrições, não pode ir ao ponto de colocá-la, única e exclusivamente, a serviço*”

do Estado ou da comunidade.” (MENDES, Gilmar Ferreira (et. al.). Curso de direito constitucional. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 483).

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

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

“Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989” (grifei).

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

A respeito especificamente da chamada “área de preservação permanente” (APP), dispunha o antigo Código Florestal (Lei nº 4.771/65), vigente à época dos fatos, e, também, as Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

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

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

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

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

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

h) a assegurar condições de bem-estar público.

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

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

Verifica-se, à luz do que se extrai dos artigos em referência, que a legislação considera como área de preservação permanente, trazendo à baila a lição de Edis Milaré, as *“florestas e demais formas de vegetação que não podem ser removidas, tendo em vista a sua localização e a sua função ecológica”* (MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 691).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - o plano de bacia hidrográfica;

II - o plano diretor municipal;

III - o zoneamento ecológico-econômico;

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel,

mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.

(...)

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

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

II - conduzir a regeneração natural da reserva legal; e

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

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

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

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

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

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

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

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

A reserva florestal legal, portanto, sendo um percentual determinado por lei para a preservação da vegetação nativa do imóvel rural, constitui, como afirma Paulo de Bessa Antunes, *“uma obrigação que recai diretamente sobre o proprietário do imóvel, independentemente de sua pessoa ou da forma pela qual tenha adquirido a propriedade”*, estando, assim, *“umbilicalmente ligada à própria coisa, permanecendo aderida ao bem”* (ANTUNES, Paulo de Bessa. *Poder Judiciário e reserva legal: análise de recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça*. In: *Revista de Direito Ambiental* n.º 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 120).

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

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

Em relação à reserva legal, entendo que a averbação à margem da matrícula do imóvel, com a devida vênua daqueles que entendem de forma diversa, não tem natureza constitutiva, mas simplesmente declaratória, tendo em vista que, excetuadas as hipóteses especificamente mencionadas na legislação, a observância do percentual de 20% previsto em lei independe de qualquer averbação, **estando apenas sujeita à aprovação da sua localização por órgão ambiental estadual competente após o exercício de 2002**, ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, na forma do §4º do art. 16 da Lei n.º 4.771/65 (tendo em vista a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

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

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

Além da desnecessidade de averbação, para o fim específico de constituir as áreas de reserva florestal legal, igualmente não havia, até o exercício de 2000, qualquer fundamento legal para a exigência da entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o fim

de reduzir a base de cálculo do ITR. Nesse sentido, aliás, dispunha o art. 17-O, da Lei Federal 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;

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

- Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine as Áreas de Interesse Ambiental (Área de Preservação Permanente; Área de Reserva Legal; Reserva Particular do Patrimônio Natural; Área de Declarado Interesse Ecológico; Área de Servidão Florestal ou Ambiental; Áreas Cobertas por Floresta Nativa; Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas);
- Laudo de vistoria técnica do Ibama relativo à área de interesse ambiental;
- Certidão do Ibama ou de outro órgão de preservação ambiental (órgão ambiental estadual) referente às Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada;
- Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal;
- Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal (TRARL) ou Termo de Ajustamento de Conduta (TAC);
- Declaração de interesse ecológico de área imprecisável, bem como, de áreas de proteção dos ecossistemas (Ato do Órgão competente, federal ou estadual – Ato do Poder Público – para áreas de declarado interesse ecológico): *Se houver uma área no imóvel rural que sirva para a proteção dos ecossistemas e que não seja útil para a agricultura ou pecuária, pode ser solicitada ao órgão ambiental federal ou estadual a vistoria e a declaração daquela como uma **Área de Interesse Ecológico**.*
- Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Servidão Florestal;
- Portaria do Ibama de reconhecimento da Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)."

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

No presente caso, a fiscalização retificou a declaração feita pelo contribuinte relativamente ao *quantum* devido a título de ITR, para o exercício de 2006, para o imóvel rural "Projeto Bom Retiro". Isto porque entendeu que não teria o ora Recorrente comprovado os números declarados, a título de área de preservação permanente (271,2 ha.) e reserva legal (861,9 ha.), sem entrega do ADA, averbação na matrícula do imóvel ou qualquer outro documento que comprovasse as sobreditas áreas, tendo a autoridade julgadora mantido a glosa.

Com efeito, os únicos documento comprobatórios existentes nos autos são (i) os mapas topográficos de fls. 28/29 e (ii) a anotação de responsabilidade técnica (ART), devidamente anotada no CREA/MG, do engenheiro florestal que os elaborou (fl. 50), identificando as áreas de reserva legal, preservação permanente e benfeitorias existentes no imóvel.

De início, noto que tais documentos foram considerados suficientes, pela decisão recorrida, para fins de comprovação das benfeitorias, tanto é que a glosa, neste quesito, foi reestabelecida. Dessa maneira, se a autoridade julgadora os considerou hábeis e idôneos a comprovar as benfeitorias, o mesmo raciocínio deveria ter sido aplicado às áreas declaradas como sendo de preservação permanente, eis que, como visto, decorrem da própria lei instituidora e vieram discriminadas nos aludidos mapas georreferenciados, totalizando exatamente os 271,2 ha declarados. Nesse sentido, voto no sentido de reestabelecer a glosa efetuada quanto às áreas de preservação permanente.

Por outro lado, a mesma conclusão não pode ser aplicada às áreas de reserva legal (861,9 ha). Como ressaltado alhures, o ADA tem efeito meramente declaratório, sendo prescindível sua apresentação desde que o contribuinte logre comprovar as áreas ambientais por outros documentos, de modo a poder se utilizar da redução da base de cálculo. Ocorre, porém, que, além da inexistência do ADA e da averbação na matrícula do imóvel, não houve a aprovação da sua localização por órgão ambiental estadual competente, tal como exigido após o exercício de 2002.

Por fim, no que tange ao valor da terra nua (VTN), melhor sorte não assiste à Recorrente, que não apresentou qualquer laudo técnico de avaliação, subscrito por profissional habilitado, que suportasse o valor por ele declarado (R\$238/ha) ou infirmasse o arbitramento utilizado pela fiscalização, por meio do SIPT (R\$ 1.000,00/ha).

Ademais, diferentemente do alegado pela Recorrente, no sentido de que teria sido cerceado seu direito de defesa, ante a ausência de publicidade do valor do SIPT, fato é que o valor arbitrado pela fiscalização consta do documento de fl. 10, por meio do qual foi consultado o VTN médio, por aptidão agrícola, para o Município de Nova Era/MG, e aplicado aquele relativo a matas (o menor de todos), o que se coaduna com a informação do próprio contribuinte de que as terras são usadas para o plantio de eucaliptos.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento EM PARTE ao recurso, tão-somente para restabelecer a área de preservação permanente de 271,2 ha.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Voto Vencedor

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

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

Cumpre, primeiramente, salientar que pode ser excluída da área total do imóvel rural, para fins de tributação pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, a área de preservação permanente, a teor do que prescreve o artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, **verbis**:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

[...] (grifou-se)

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

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

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

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

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

Critério espacial: localizado fora da zona urbana do município.

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

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

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

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

Posto isso, ressaltamos que, segundo dispõe o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966), a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo de sua duração. O **caput** do artigo 179 do CTN estipula que a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou em contrato para a sua concessão. Ainda sobre a isenção, o artigo 111 do CTN assim estipula:

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

[...].

A Lei 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, nos seguintes termos:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a área de preservação permanente declarada coincide, efetivamente, com aquela levantada pelo órgão ambiental ou está, por outros meios, suficientemente comprovada junto àquele órgão.

Na situação configurada no presente processo, a parte interessada não protocolizou o Ato Declaratório Ambiental junto ao Ibama em data anterior à do início da ação fiscal. Por esse motivo, não pode se beneficiar da presunção legal, eis que esta não se estabeleceu. Desse modo, para que se possa conferir isenção do ITR sobre a área de preservação permanente, no caso, é necessário que o Ibama ateste que a área declarada pelo contribuinte efetivamente coincide com a área de preservação permanente apurada nos levantamentos daquele órgão ou que está, perante ele, por outros meios, suficientemente comprovada.

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

Também não estamos a questionar a confiabilidade e a precisão dos documentos apresentados pelo contribuinte com o intuito de comprovar a área de preservação permanente, consistentes em (i) mapas topográficos de fls. 28 e 29 e (ii) anotação de responsabilidade técnica (ART), devidamente anotada no CREA/MG, do engenheiro florestal que os elaborou (fl. 50), mas devemos ressaltar que nem o órgão da fiscalização tributária nem os órgãos julgadores são competentes para avaliar tais mapas, atestando que as áreas de preservação permanente que neles figuram estão corretas, em conformidade com os registros do Ibama. Isso é atribuição do órgão ambiental.

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

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

Sendo assim, conforme exposto, não se trata de vincular a isenção do ITR à apresentação de um formulário, no caso, o ADA, nem de impossibilitar a produção da prova da

existência e regularidade da área de preservação permanente nos casos em que referida prova não tenha sido providenciada antes de determinado marco temporal.

Conforme adrede explicitado, o ADA entregue tempestivamente ao órgão ambiental constitui uma presunção de que a área de preservação permanente nele declarada está corretamente informada. Todavia, na circunstância em que tal condição não foi cumprida, isto é, nas hipóteses em que o contribuinte não 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 foram reconhecidas como tais pelo órgão regulador do meio ambiente.

Na hipótese dos autos, o contribuinte, que não protocolou ADA junto ao Ibama, pretende obter isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre área de preservação permanente indicada em mapas topográficos elaborados por engenheiro agrônomo, apresentados no âmbito do processo administrativo fiscal. Todavia, conforme visto anteriormente, estes documentos não são hábeis para comprovar o pretendido, eis que nem os órgãos de fiscalização nem os órgãos julgadores no âmbito tributário possuem competência para atestar a área de preservação permanente neles informada. A competência para isso, como visto, é do órgão de controle ambiental.

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

Sendo assim, os documentos acostados são insuficientes para comprovar a área de preservação permanente para o fim de excluí-la da apuração do ITR do exercício de 2006.

Conclusão

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy – Redatora designada