



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

Processo n° 10730.726011/2011-93
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2202-002.496 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2013
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARIA THEREZA CARMEN MONDINO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - LAUDO TÉCNICO - ADA.

São áreas de preservação permanente legalmente estipuladas as hipóteses do art. 2º da Lei n. 4.771/65. São áreas determinadas por lei, de maneira que o ADA, neste caso, tem natureza puramente declaratória, pois o reconhecimento da APP depende de laudo técnico que comprove sua existência. As áreas de preservação permanente passíveis de reconhecimento por órgão ambiental são aquelas descritas no art. 3º da Lei n. 4.771/65, neste caso é preciso declaração de órgão ambiental competente que grave a parcela da terra com restrição ambiental para que reste reconhecida a APP.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Pedro Anan Junior, Marcio de Lacerda Martins, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Fabio Brun Goldschmidt.

Relatório

1 Procedimento de Fiscalização

A contribuinte foi intimada, em 11/07/11, a apresentar os seguintes documentos:

- a) matrícula atualizada do imóvel rural;
- b) Ato Declaratório Ambiental protocolado junto ao IBAMA dentro do prazo legal;
- c) laudo técnico ambiental acompanhado de ART, capaz de comprovar as áreas de preservação permanente declaradas;
- d) laudo técnico de avaliação que comprove o VTN declarado para o exercício de 2008, sob pena de ter arbitrado o VTN com base no VTN/ha médio para o município.

Diante da ausência de resposta da contribuinte, a Fiscalização deu por encerrado o procedimento de fiscalização.

2 Auto de Infração

Diante da ausência de resposta da contribuinte, a Fiscalização realizou lançamento de ofício suplementar de ITR para o exercício de 2008.

Para fins do lançamento, desconsiderou as áreas de preservação permanente declaradas, bem como arbitrou o VTN em R\$ 54.912.376,03, por entender que o valor declarado pela recorrente, de R\$ 12.690,40 estaria subavaliado.

O total do crédito tributário constituído foi de R\$ 22.784.222,30, incluídos imposto, juros de mora e multa de ofício de 75%.

3 Impugnação

Intimado da notificação de lançamento em 08/12/11, o espólio da contribuinte apresentou impugnação, tempestiva, em 06/01/12, esgrimindo os seguintes argumentos:

- a) a contribuinte estava desobrigada a apresentar ADA, pois o §7º, do art. 10 da Lei nº 9.393/96 dispõe que a isenção não depende de comprovação prévia. Dessa forma, comprovada a existência das áreas através de laudo técnico ambiental — juntado em anexo — há que ser reconhecida a área de preservação permanente;
- b) o ADA é ato declaratório, não sendo necessária sua protocolização junto ao IBAMA para que as áreas de preservação permanente sejam consideradas existentes;

- c) as áreas de preservação permanente presentes na propriedade da recorrente são da espécie elencada no art. 2º do Código Florestal, ou seja, decorrem de Lei, não de ato do Poder Executivo;
- d) a propriedade da contribuinte, conforme demonstrado no laudo técnico, está inserida na Área de Proteção Ambiental Macaé de Cima e no Parque Estadual dos Três Picos, áreas de preservação permanente criadas pelo Poder Público em 2001 e 2002, respectivamente. A área do imóvel está localizada da seguinte forma: 10,8% no Entorno do Parque Estadual dos Três Picos, 16,30% na Área de Proteção Ambiental Macaé de Cima, 33,50% no Parque Estadual dos Três Picos e 39,40% em sobreposição entre a Área de Proteção Ambiental Macaé de Cima e o Parque Estadual dos Três Picos;
- e) segundo declaração do Instituto Estadual do Ambiente do Estado do Rio de Janeiro — INEA, a propriedade está integralmente inserida na APA Macaé de Cima e no Parque Estadual dos Três Picos;
- f) é completamente desarrazoado o arbitramento realizado. O lançamento realizado em relação ao ano de 2006 utilizou como VTN/ha o valor de R\$ 1.500,00, enquanto o valor para 2008 foi de R\$ 4.327,08, quase três vezes maior. É impossível uma valorização tão brusca da propriedade rural. Se aceito esse critério, o valor da terra teria passado de R\$ 19.035.600,00 para R\$ 54.912.346,03 em um período de dois anos, o que é completamente impensável, ainda mais para um terreno gravado com restrições ambientais;
- g) é inaplicável a taxa SELIC para correção de créditos tributários;
- h) são inaplicáveis juros sobre a multa de ofício.

4 Acórdão de Impugnação

A impugnação da contribuinte foi julgada procedente pela 1ª Turma da DRJ/BSB, com base nos seguintes fundamentos:

- a) embora não tenha sido apresentado ADA para o exercício de 2008, a contribuinte apresentou ADA em períodos anteriores, como em 2007. Ademais, foram carreadas aos autos declarações do IBAMA, do INEA, do INCRA e do CEDAE que reconhecem que a propriedade em comento é integralmente área de preservação permanente. Dessa forma, entenderam os julgadores que restou devidamente comprovada que a área integral da propriedade — de 12.690,04 ha — é de preservação permanente, e deve ser excluída da tributação.
- b) quanto ao arbitramento da base de cálculo, esse deve ser anulado pelo fato de restar inútil, uma vez que a área inteira foi considerada como não tributável. Sendo assim, foi retornado o VTN aos R\$ 12.690,40 declarados pela contribuinte.

Por ter significado redução de tributo superior ao definido na Portaria MF nº 03/08, a 1ª Turma da DRJ/BSB determinou a interposição de Recurso de Ofício, e enviou os autos ao CARF para reanálise.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Rafael Pandolfo

O recurso atende os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72 e da Portaria MF nº 03/08, motivo pelo qual deve ser conhecido e julgado.

Das Áreas de Preservação Permanente

O Imposto Territorial Rural é um imposto gravado pela extra fiscalidade. Sua regulamentação não poderia ser diferente. A tabela de alíquotas do Imposto Territorial Rural possui dois eixos de valoração, um relativo ao tamanho da propriedade rural em si, pautado pela ideia da capacidade contributiva pressuposta, outro eixo relativo à produtividade da terra.

Mas não apenas à produtividade se dirige a legislação do ITR. Ela também está alinhada com a preocupação ambiental normatizado pelo Código Florestal. Seria irrazoável tributar uma parcela da terra sobre a qual foi gravada restrição ambiental e na qual nada se poderá cultivar. É por este motivo que, entre outras, as áreas de preservação permanente (ou APP's) são excluídas da base de cálculo do ITR.

Área de preservação permanente é gênero do qual podemos apreender duas espécies: áreas de preservação permanente legalmente definidas; áreas de preservação permanente passíveis de reconhecimento por órgão ambiental;

Quanto à primeira espécie, suas hipóteses estão elencadas no art. 2º da Lei 4.771/1965 – Código Ambiental:

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.*

Quanto à segunda espécie, esta é definida pelo artigo 3º:

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, 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.

Essa distinção não é meramente teórica. A primeira espécie é determinável pela lei, sendo que o ADA, neste caso, tem natureza puramente declaratória. As áreas por ela compreendidas são imperativamente destinadas à preservação permanente, razão pela qual sua

desconstituição é penalizada e seu reconhecimento depende, apenas, de laudo técnico que comprove sua existência.

Assim, estivéssemos diante dessa primeira espécie de área de preservação permanente, entenderia que o condicionamento do seu reconhecimento à apresentação do ADA, para fins tributários, revelar-se-ia inconciliável com a interpretação sistemática do ordenamento jurídico, sobretudo diante do Subprincípio da Necessidade (Princípio da Proporcionalidade), previsto no 2º da Lei 9784/99, *caput* (Proporcionalidade) e Parágrafo Único, inciso VI (Adequação.). Isso porque a mesma finalidade, com grau superior de precisão e segurança, é obtida por laudo técnico devidamente elaborado.

Quanto à segunda espécie, não há veto imperativo à sua utilização até que haja a declaração de órgão ambiental competente que grave a parcela da terra com a restrição ambiental. Sendo assim, mero laudo técnico desacompanhado de ato declaratório de órgão ambiental (que neste caso possui eficácia constitutiva) não é suficiente ao reconhecimento da área para fins de dedução da base de cálculo do ITR.

No presente caso, a contribuinte provou exaustivamente a existência de área de preservação permanente. As provas apresentadas foram declaração do IBAMA à fl. 224, declaração do INCRA à fl. 226, declaração do INEA à fl. 275 do e-processo e laudo técnico ambiental às fls. 82-128.

Quanto ao ADA, a contribuinte não protocolizou o documento para o exercício de 2008, mas havia realizado esse procedimento para os anos de 2005 e 2007 (fl.250-252 do e-processo).

A partir da alteração promovida pela Lei nº 10.165/00, a entrega da ADA tem sido exigida como requisito à redução de imposto a pagar. Para que se compreenda adequadamente a alteração normativa e seu reflexo sistemático dentro do ordenamento, é preciso que se observe que o ADA é um ato unilateral elaborado pelo contribuinte, que não tem condão de constituir juridicamente as situações nele descritas. Noutros termos, a mera inserção de área de preservação permanente no respectivo campo possui evidente eficácia declaratória da sua existência, que poderá ser confrontada com a descrição contida em laudo técnico – documento elaborado por terceiro que corroborará a situação inserida no ADA.

Como se vê, a prova da existência de área não explorada economicamente deságua, ao cabo, no laudo técnico, do qual o ADA é mera presunção. Seria ilógico exigir-se o atendimento de requisito ligado à presunção quando o fato por ela presumido resta comprovado.

A compreensão de que a exigência de ADA pode se sobrepor à realidade acobertada por prova mais eficaz e menos restritiva é incompatível com o princípio da proporcionalidade (subprincípio da necessidade). Sobre a interação entre os subprincípios da necessidade e da adequação, versa o Ministro Gilmar Mendes:

O subprincípio da adequação (Geeignetheit) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O subprincípio da necessidade (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos.

Em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa. Ressalte-se que, na prática, adequação e necessidade não têm o mesmo peso ou relevância no juízo de ponderação. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado. Pieroth e Schlink ressaltam que a prova da necessidade tem maior relevância do que o teste da adequação. Positivo o teste da necessidade, não há de ser negativo o teste da adequação. Por outro lado, se o teste quanto à necessidade revelar-se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final.

(MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n.º 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 02 de março de 2012.)

Ademais, a própria Lei nº 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, inciso VI, explicita o princípio da informalidade, ou do formalismo valorativo:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

A exigência do ADA, nos casos em que outra forma de prova confirma a área de reserva legal, representa exacerbado formalismo na aplicação do enunciado trazido pela Lei nº 10.165/00. Ou seja, a observância do requisito remanesce impávida desde que a finalidade por ele materializada não seja atingida por outro meio, mais seguro aos próprios interesses fazendários, como o laudo, conclusão reforçada pela alteração normativa engendrada pela Medida Provisória nº 2.166-67/01, Diploma que introduziu o §7º ao art. 10 da Lei nº 9.393/96, abaixo transcrito:

§7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

Ademais, existe jurisprudência da 1ª Turma Ordinária, da Segunda Câmara, da Segunda Seção deste Conselho que embasa tal entendimento:

ÁREA DE RESERVA LEGAL - COMPROVAÇÃO.

A averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, faz prova da existência da área

de reserva legal, independentemente da apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

(CARF. 2ª Seção. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Ac. 2201-002.091. Rel. Gustavo Lian Haddad. Julg. em 17/04/13)

Constatado a existência de documentação hábil e idônea que ateste ser a totalidade da área do imóvel área de preservação permanente, e partindo da premissa acima alinhada, de que é desnecessária a apresentação de ADA para que seja reconhecida a APP quando existente documentação passível de atestá-la, deve ser reconhecido o direito do recorrente à exclusão desta área da base de cálculo do tributo.

Neste sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se no acórdão 9202-002.018:

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. EXERCÍCIO POSTERIOR A 2000. COMPROVAÇÃO VIA TERMO DE RESPONSABILIDADE DE PRESERVAÇÃO DE FLORESTA LAVRADO ANTERIORMENTE AO FATO GERADOR E AVERBADO. ADA INTEMPESTIVO. VALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. Tratando-se de áreas de reserva legal e preservação permanente, devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea, notadamente a partir do Termo de Responsabilidade e Preservação de Floresta lavrado anteriormente ao fato gerador do tributo, devidamente averbado à margem da matrícula do imóvel, ainda que apresentado ADA intempestivo, impõe-se o reconhecimento das aludidas áreas, glosadas pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a pagar, em observância ao princípio da verdade material.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. TEMPESTIVIDADE. INEXIGÊNCIA NA LEGISLAÇÃO HODIERNA. APLICAÇÃO RETROATIVA. Inexistindo na Lei nº 10.165/2000, que alterou o artigo 170 da Lei nº 6.938/81, exigência à observância de qualquer prazo para requerimento do ADA, não se pode cogitar em impor como condição à isenção sob análise a data de sua requisição/apresentação, sobretudo quando se contata que fora requerido anteriormente ao início da ação fiscal. Recurso especial negado.

(CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Proc. 10183.006350/2005-55. Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Julg. em 20/03/12)

Sendo assim, correta a decisão recorrida em reconhecer que a totalidade da propriedade é área de preservação permanente, com o consequente cancelamento do crédito tributário constituído.

Com base no acima exposto voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, nos termos do voto.

Rafael Pandolfo - Relator

CÓPIA