ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10983.720432/2012-10

CÓPIA

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

Processo nº	10983.720432/2012-10
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2101-002.658 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de dezembro de 2014
Matéria	ITR
Recorrente	RUSSELL WID COFFIN
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

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

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

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

Hipótese em que o Recorrente não apresentou o ADA, nem laudo técnico comprovando a área de preservação permanente.

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 pelo órgão ambiental competente e averbada na matrícula do imóvel, o que ocorreu no presente caso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE RECURSAL (ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72)

Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, consideram-se não impugnadas as questões não apontadas, expressamente, por ocasião da apresentação da impugnação.

Recurso provido em parte.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para restabelecer a área de RPPN declarada.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Maria Cleci Coti Martins, Eduardo de Souza Leão, Heitor de Souza Lima Júnior e Daniel Pereira Artuzo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 253/282) interposto em 20 de setembro de 2013 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) (e-fls. 237/247), do qual o Recorrente teve ciência em 26 de agosto de 2013 (e-fl. 251), que, por unanimidade de votos, julgou procedente a notificação de lançamento de e-fls. 18/23, lavrada em 26 de março de 2012, em decorrência da falta de recolhimento do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ITR, decorrente da não comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva particular do patrimônio natural e do valor da terra nua no exercício de 2008.

O acórdão teve a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

Áreas de Florestas Preservadas - Requisitos de Isenção

A concessão de isenção de ITR para as Áreas de Preservação Permanente - APP, Área de Reserva Legal - ARL, Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN, ou Área com Floresta Nativa - AFN, entre outras, está vinculada à comprovação de sua existência, como laudo técnico específico e averbação na matrícula da ARL e RPPN até a data do fato gerador, respectivamente, e de sua regularização junto aos órgãos ambientais competentes, como o Ato Declaratório Ambiental - ADA, cujo requerimento deve ser protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, em até seis meses após o prazo final para entrega da Declaração do ITR. A prova de uma não exclui a da outra.

Isenção - Hermenêutica

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

Matéria não impugnada - Valor da Terra Nua

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 237).

Não se conformando, o Recorrente interpôs recurso voluntário (e-fls. 253/282), pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

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

Verifica-se que a fiscalização ao analisar a DITR do Recorrente houve por bem glosar a área de preservação permanente declarada de 1.107,1 ha. e a área de reserva

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

particular do patrimônio natural (RPPN) de 3.313,2ha., além de arbitrar o Valor da Terra Nua – VTN declarado de R$ 291.516,00 para R$ 22.101.500,00, de acordo com o "Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido" (e-fl. 22).

Conforme constou do acórdão recorrido, em suma, as alegações do Recorrente são as seguintes:

> "8. Preliminarmente, em *Da falta de intimação para apresentação de documentos*, discordou que tenha sido intimado para comprovar as áreas preservadas, isso não teria ocorrido. Em caso contrário teria apresentado toda a documentação solicitada e, por sua vez, não seria lavrado o Auto de Infração.
>
> 9. Assim, deve ser anulado o presente processo a fim de que seja oportunizado ao impugnante prazo para apresentação de documentos e, somente depois deste prazo, se for o caso, lavrado o AI.
>
> 10. Em *Da Reserva Particular do Patrimônio Natural "Reserva do Caraguatá"*, com base nos documentos que juntou à impugnação disse se observar que a propriedade, denominada Reserva Ecológica de Caraguatá, é totalmente destinada à preservação do meio ambiente e dos recursos naturais nela existentes.
>
> 11. Explanou, profundamente, sobre a questão do reconhecimento da área pelo IBAMA, dos documentos expedidos por aquele instituto, da declaração de utilidade pública por parte do Estado de Santa Catarina, da importância da reserva de Mata Atlântica, entre outras.
>
> 12. Após a longa explanação disse restar claramente comprovado, pelos documentos apresentados, a existência da ARPPN de 3.312,2ha na propriedade do impugnante, instituída desde 1990 e mantida inalterada até os dias de hoje.
>
> 13. Em *Das áreas de preservação permanente – APP* tratou de sua definição e conceito legal para dizer que basta um simples olhar nos dispositivos do Código Florestal e nos mapas e documentos anexos para se verificar que a ARPPN Caraguatá apresenta quase a totalidade de áreas declaradas como APP pelo referido código.
>
> 14. Na sequência, a título de exemplificação, mencionou das nascentes e cursos de diversos rios localizados na área, bem como dos morros, para dizer estar evidenciada a existência dos espaços territoriais especialmente protegidos pelo Código Florestal e definidos como APP, não restando dúvidas que 1.107,1 hectares restantes da terra que formam a RPPN Caraguatá são APP.
>
> 15. Ante o exposto não haveria como negar que toda a área onde se localiza a reserva é destinada única e exclusivamente para a preservação do ambiente, existindo a ARPPN e APP.
>
> 16. Em *Da desnecessidade de apresentação do ADA*, como o título indica, disse que tal documento é dispensado em caso de comprovação por outros meios de prova.
>
> 17. Fez referência sobre a vasta documentação que comprovam a existência e ARPPN e APP, do reconhecimento pelo IBAMA, entre outros, bem como reproduziu jurisprudências que trata do tema favoravelmente ao impugnante, inclusive, de processo administrativo do qual ele é, também, o interessado, relativamente à exigência de ADA para o ITR/1997.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> 18. Após outras argumentações pertinentes, finalizou requerendo seja declarado nulo o AI, por falta de intimação para apresentação de documentos ou, face os argumentos e provas apresentados, seja julgado totalmente improcedente e, por consequência, seja reconhecida a Reserva Ecológica do Caraguatá como APP e ARPPN e, portanto, isenta de pagamento do ITR, com o consequente arquivamento do processo." (e-fls. 240/241).

Inicialmente, entendo que, *in casu*, a preliminar de nulidade do lançamento pode ser analisada em conjunto com o mérito, pois todos os documentos mencionados pelo Recorrente foram analisados pela DRJ, sem que tivesse havido qualquer prejuízo ao contribuinte.

No mérito, tendo em vista que a matéria no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é recorrente, 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ambiente ecologicamente equilibrado, na forma como estabelecido pela Constituição da República, não elimina as faculdades de usar, gozar e dispor do bem, tal como previstas pela legislação cível.

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

> "Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.
>
> § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:
>
> [...]
>
> II - **área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas**:
>
> **a) de preservação permanente e de reserva legal**, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989" (grifei).

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

A respeito especificamente da chamada "área de preservação permanente" (APP), dispõe o Código Florestal, Lei n.º 4.771/65, atualmente regulada, também, pelas Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

> "Art. 2° 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;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

§ 1° 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 cinqüenta 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 cinqüenta 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 - cinqüenta 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.

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Art. 44. O proprietário ou possuidor de imóvel rural com área de floresta nativa, natural, primitiva ou regenerada ou outra forma de vegetação nativa em extensão inferior ao estabelecido nos incisos I, II, III e IV do art. 16, ressalvado o disposto nos seus §§ 5º e 6º, deve adotar as seguintes alternativas, isoladas ou conjuntamente:
>
> I - recompor a reserva legal de sua propriedade mediante o plantio, a cada três anos, de no mínimo 1/10 da área total necessária à sua complementação, com espécies nativas, de acordo com critérios estabelecidos pelo órgão ambiental estadual competente;
>
> II - conduzir a regeneração natural da reserva legal; e
>
> III - compensar a reserva legal por outra área equivalente em importância ecológica e extensão, desde que pertença ao mesmo ecossistema e esteja localizada na mesma microbacia, conforme critérios estabelecidos em regulamento.
>
> § 1º Na recomposição de que trata o inciso I, o órgão ambiental estadual competente deve apoiar tecnicamente a pequena propriedade ou posse rural familiar.
>
> § 2º A recomposição de que trata o inciso I pode ser realizada mediante o plantio temporário de espécies exóticas como pioneiras, visando a restauração do ecossistema original, de acordo com critérios técnicos gerais estabelecidos pelo CONAMA.
>
> § 3º A regeneração de que trata o inciso II será autorizada, pelo órgão ambiental estadual competente, quando sua viabilidade for comprovada por laudo técnico, podendo ser exigido o isolamento da área.
>
> § 4º Na impossibilidade de compensação da reserva legal dentro da mesma micro-bacia hidrográfica, deve o órgão ambiental estadual competente aplicar o critério de maior proximidade possível entre a propriedade desprovida de reserva legal e a área escolhida para compensação, desde que na mesma bacia hidrográfica e no mesmo Estado, atendido, quando houver, o respectivo Plano de Bacia Hidrográfica, e respeitadas as demais condicionantes estabelecidas no inciso III.
>
> § 5º A compensação de que trata o inciso III deste artigo, deverá ser submetida à aprovação pelo órgão ambiental estadual competente, e pode ser implementada mediante o arrendamento de área sob regime de servidão florestal ou reserva legal, ou aquisição de cotas de que trata o art. 44-B. (...)"

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

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

A reserva florestal legal, portanto, sendo um percentual determinado por lei para a preservação da vegetação nativa do imóvel rural, constitui, como afirma Paulo de Bessa Antunes, *"uma obrigação que recai diretamente sobre o proprietário do imóvel,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 ou de reserva legal, 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.

Portanto, a averbação à margem da matrícula do imóvel da área de reserva florestal legal, com a devida vênia 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 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.

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

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

Além da desnecessidade de averbação, para o fim específico de constituir as áreas de reserva florestal legal, igualmente não havia, até o exercício de 2000, qualquer fundamento legal para a exigência da entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o fim de reduzir a base de cálculo do ITR. Nesse sentido, aliás, dispunha o art. 17-O, da Lei Federal n.º 6.938/81, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 9.960/2000, o seguinte:

> "Art. 17-O. Os proprietários rurais, que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama 10% (dez por cento) do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria." (AC)
>
> "§ 1º **A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional.**"

Por esta razão, portanto, isto é, por inexistir qualquer fundamento legal para a entrega tempestiva do ADA, como requisito para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela legislação atinente ao ITR, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a seguinte súmula, extraída do texto da Portaria n.º 106/2009:

> "A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000."

Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

> "Art. 17-O.
>
> (...)
>
> § **1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória**."

Assim, a partir do exercício de 2001, a exigência do ADA passou a ter previsão legal com a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O, §1º, da Lei n.º 6.938/81, para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Feita esta observação, relativa, portanto, à obrigatoriedade de apresentação do ADA, cumpre mover à análise do prazo em que poderia o contribuinte protocolizar referida declaração no órgão competente.

No que toca a este aspecto específico, tenho para mim que é absolutamente relevante uma digressão a respeito da *mens legis* que norteou a alteração do texto do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81.

Analisando-se, nesse passo, o real intento do legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação do ADA, pode-se inferir que a mudança de paradigma deveu-se a razões atinentes à efetividade da norma isencional, especialmente no que concerne à aferição do real cumprimento das normas ambientais pelo contribuinte, de maneira a permitir que este último possa usufruir da redução da base de cálculo do ITR.

Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi facilitar a fiscalização por parte da Receita Federal da preservação das áreas de reserva legal ou de preservação permanente, utilizando-se, para este fim específico, do poder de polícia atribuído ao IBAMA.

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como afirma Helenílson Cunha Pontes, uma *"razoável efetividade da norma tributária*" (PONTES, Helenílson Cunha. *O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites*. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez-2004, p. 57), no caso da norma isencional.

De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental *lato sensu*, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a previsão de entrega do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/00 a exigir, de forma a inverter o ônus da prova, a apresentação do ADA para o fim de permitir a redução da base de cálculo do ITR, declaração esta sujeita ao poder de polícia do IBAMA.

Tratando-se, portanto, da interpretação do dispositivo em comento, deve o aplicador do direito, neste conceito compreendido o julgador, analisar o conteúdo principiológico que norteia referido dispositivo legal, a fim de conferir-lhe o sentido que melhor se amolda aos objetivos legais.

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que data de setembro de 2002.

Quer-se com isso dizer, portanto, que, muito embora a legislação tratasse a respeito da entrega do Ato Declaratório Ambiental, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não havia disposição alguma a respeito do prazo para sua apresentação, e, menos ainda, que possibilitasse à Receita Federal desconsiderar a existência de áreas de preservação permanente ou de reserva legal no caso de apresentação intempestiva do ADA.

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a desconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

O prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por instrução normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 17-O da Lei n.º 6.398/81.

Dentre os mecanismos de integração previstos pelo ordenamento jurídico, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que deve o aplicador recorrer à analogia, sendo referida opção vedada apenas no que toca à instituição de tributos não previstos em lei, o que, ressalte-se, não é o caso.

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel de imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo da norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato, passando o ônus da prova a ser do contribuinte.

De fato, até o início da fiscalização em face do contribuinte, verifica-se que a entrega do ADA possibilitará a consideração, por parte da Receita Federal, da redução da base de cálculo do ITR, submetendo as declarações do contribuinte ao pálio do órgão ambiental competente e retirando referida aferição do âmbito da Receita Federal do Brasil. A entrega, portanto, ainda que intempestiva, muito embora pudesse ensejar a aplicação de uma multa específica, caso existisse referida norma sancionatória, seria equivalente à retificação das demais declarações relativas ao ITR, isto é, da DIAT e da DIAC, devendo, pois, ter o mesmo tratamento que estas últimas, em consonância com o que estatui o brocardo jurídico "*ubi eadem ratio, ibi eaedem legis dispositio*", isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.

À guisa do exposto, portanto, no que toca à entrega do ADA, tenho para mim que cumpre seu desiderato até o momento do início da fiscalização, a partir do qual a omissão do contribuinte ensejou a necessidade de fiscalização específica relativa ao recolhimento do ITR, o que implica nos custos administrativos inerentes a este fato.

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49/01, que assim dispõe, *verbis*:

> "Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa."

De acordo com a interpretação que ora se sustenta, pois, é permitida a entrega do ADA, para o fim de inverter o ônus da prova, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.

Após o início da fiscalização, o contribuinte deve comprovar os dados constantes da DITR, por outros documentos que provem efetivamente as áreas de preservação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

permanente e de reserva legal, à luz do que se extrai do próprio "Manual de Perguntas e Respostas" do Ato Declaratório Ambiental (ADA) editado pelo IBAMA em 2010.

De fato, de acordo com a pergunta e resposta n. 10, não seria possível a apresentação retroativa do ADA, o qual, a partir do exercício de 2007, tornou-se anual.

Assim, a pergunta e resposta n. 11 orienta o administrado a adotar o seguinte procedimento, em virtude da impossibilidade de apresentação retroativa do ADA:

> "Em virtude da impossibilidade de proceder-se à apresentação de ADA, de um ou mais Exercícios anteriores – **por não haver retroatividade** –, recomenda-se que seja efetuado o preenchimento do formulário referente ao Exercício em vigor, mesmo porque a apresentação, a partir do ADA – Exercício 2007 tornou-se ANUAL.
>
> É necessário, também, munir-se de mapa(s) georreferenciado(s) da propriedade e respectivos laudos técnicos, se disponíveis. Sua apresentação, em um primeiro momento, não é necessária ao Ibama, porém, caso haja **notificação** pela Receita Federal do Brasil ao proprietário rural – pela não apresentação do ADA no Exercício devido –, à ela deverão ser apresentados."

Mais adiante, em resposta à pergunta n. 40 ("Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?"), o IBAMA relaciona os seguintes documentos:

> "● Ato Declaratório Ambiental – ADA e o comprovante da entrega do mesmo;
>
> ● Ato do Poder Público declarando as florestas e demais formas de vegetação natural como Área de Preservação Permanente, conforme dispõe o Código Florestal em seu artigo 3.;
>
> ● Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine as Áreas de Interesse Ambiental (Área de Preservação Permanente; Área de Reserva Legal; Reserva Particular do Patrimônio Natural; Área de Declarado Interesse Ecológico; Área de Servidão Florestal ou Ambiental; Áreas Cobertas por Floresta Nativa; Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas);
>
> ● Laudo de vistoria técnica do Ibama relativo à área de interesse ambiental;
>
> ● Certidão do Ibama ou de outro órgão de preservação ambiental (órgão ambiental estadual) referente às Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada;
>
> ● Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal;
>
> ● Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal (TRARL) ou Termo de Ajustamento de Conduta (TAC);
>
> ● Declaração de interesse ecológico de área imprestável, bem como, de áreas de proteção dos ecossistemas (Ato do Órgão competente, federal ou estadual – Ato do Poder Público – para áreas de declarado interesse ecológico): *Se houver uma área no imóvel rural que sirva para a proteção dos ecossistemas e que não seja útil para*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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, verifica-se que o contribuinte não apresentou o ADA em relação ao imóvel em questão. Dessa forma, o ônus passou a ser seu acerca da comprovação da efetiva existência das áreas de utilização limitada.

Não obstante, o Recorrente não apresentou nenhum documento comprovando a área de preservação permanente, motivo pelo qual a decisão recorrida deve ser mantida quanto a este aspecto:

> "Para comprovar estes tipos de preservação permanente basta a apresentação de laudo técnico eficazmente elaborado por profissional habilitado, acompanhado de ART, atestando a existência de florestas, detalhando as dimensões e locais listados no referido artigo de lei.
>
> O sujeito passivo não apresentou este documento; apenas mencionou que bastaria um simples olhar nos dispositivos do Código Florestal e nos mapas e documentos anexos para se verificar que a RPPN Caraguatá apresenta quase a totalidade de áreas declaradas como APP pelo referido código, bem como, a título de exemplificação, mencionou das nascentes e cursos de diversos rios localizados na área, bem como dos morros, para dizer estar evidenciada a existência dos espaços territoriais especialmente protegidos pelo Código Florestal e definidos como APP."

Da área de reserva particular do patrimônio natural (RPPN)

Como se sabe, as chamadas *reservas particulares do patrimônio natural* foram reguladas pela Lei n.º 9.985, de 18 de julho de 2000, consistindo em *"unidades de conservação instituídas em área privada, gravadas com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica*", cujo principal objetivo era de *"engajar o cidadão no processo de proteção dos ecossistemas, dando-se incentivo à sua criação, mediante isenção de impostos*" (MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*. 7ª ed. São Paulo: RT, 2011. p. 926).

Dispõe o art. 21 da Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, que:

> "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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 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".

Por sua vez, 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 n.º 1.922/96, que ora se transcreve:

> "Art. 1° 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 n.º 1.922/93), cujo requerimento necessita de análise do Poder Público, a teor do que prescreve o art. 6º do mencionado Decreto n.º 1.922/93:

> "Art. 6° 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, o Recorrente comprovou que houve o reconhecimento de parte de sua propriedade como RPPN por meio de ato administrativo, demonstrando, outrossim, que cumpriu a exigência legal quanto à averbação à margem da matrícula do imóvel rural no cartório de registro competente do termo de compromisso em caráter perpétuo, nos termos do que dispõe o art. 6° da Lei 4.771/65 (e-fls. 64/233), o que afasta a exigência do ADA.

Assim, o recurso deve ser provido quanto a este aspecto.

Por fim, relativamente ao arbitramento do VTN, a DRJ considerou, com base no artigo 17 do Decreto 70.235/72, que a questão não foi impugnada, não tendo havido, no recurso, qualquer alegação que pudesse infirmar as conclusões do acórdão recorrido, que deve ser mantido, quanto a este aspecto, por seus próprios fundamentos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento EM PARTE ao recurso, para restabelecer a área de RPPN declarada.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 15/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA