



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

Processo nº 13116.720078/2007-73
Recurso nº 343.392 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2101-00.589 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2010
Matéria ITR - Áreas de preservação permanente e de reserva legal - VTN
Recorrentes ORLANDO VICENTE ANTÔNIO TAURISANO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ERRO DE FATO CONTIDO NA DIAT INICIALMENTE APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO APÓS A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Havendo o contribuinte comprovado, por documentação hábil e idônea para tanto, erro de fato em sua declaração, deve ser revisto o lançamento efetuado, com supedâneo no disposto pelo art. 149, VIII, do CTN, sob pena de vulneração dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, preceitos norteadores, igualmente, do princípio da verdade material, aplicável no âmbito dos processos administrativos.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. 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.

Hipótese em que o Recorrente comprovou documentalmente a existência das áreas de preservação permanente e de reserva legal, mediante a apresentação do ADA protocolado tempestivamente, de Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal firmado com o IBAMA, devidamente averbado à margem da matrícula do imóvel, laudo técnico de avaliação, acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica, e certidão do IBAMA.

VALOR DA TERRA NUA. DEDUÇÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS BENFEITORIAS APURADAS EM LAUDO DE AVALIAÇÃO ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE DESMEMBRAMENTO DA PROVA APRESENTADA.

Sendo certo que o laudo de avaliação apresentado pelo contribuinte atribui ao imóvel valor superior àquele calculado pela fiscalização, levando, neste esteio, a um VTN igualmente maior do que aquele calculado pelo Fisco, impossível o desmembramento da prova apresentada, para consideração de ponto que, isoladamente, seja vantajoso ao contribuinte.

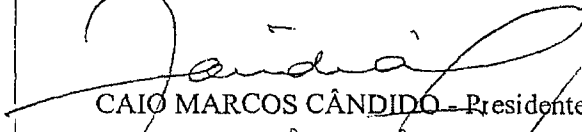
VALOR DA TERRA NUA. DEDUÇÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS ÁREAS DE PASTAGEM APURADAS PELO LAUDO DE AVALIAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CULTIVO E MELHORIAS.

Consoante se extrai da legislação aplicável ao ITR, apenas se excluem do Valor da Terra Nua as áreas de pastagem em que haja a comprovação de cultivo e melhorias, e não aquelas naturalmente constituídas. *In casu*, não havendo a comprovação, no laudo de avaliação acostado, de que as áreas apontadas seriam pastagens cultivadas e melhoradas, na forma da Lei n.º 9.393/96, mais especificamente em seu art. 10, §1º, I, 'c', incabível a sua exclusão do VTN.

Recursos de ofício e voluntário negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em **NEGAR** provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do voto do Relator.


CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA - Relator

EDITADO EM: 01 JAN 2011

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 194/204), apresentado em 20 de agosto de 2008, bem como de recurso de ofício, ambos interpostos em face do acórdão de fls. 174/184, do qual o Recorrente teve ciência em 01 de agosto de 2008 (fl. 191), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a notificação de lançamento de fls. 74/78, lavrada em 05 de novembro de 2007, em virtude da falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural, verificada no exercício de 2005, decorrente da não comprovação das áreas de preservação permanente e de utilidade limitada, bem como em razão de suposta incorreção do VTN declarado pelo contribuinte em relação ao imóvel.

O Recorrente, intimado a se manifestar a respeito da Notificação de Lançamento nº 01202/00009/2007, apresentou impugnação, aduzindo, em síntese, que (i) apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização, no que atine à comprovação das áreas de reserva legal e de preservação permanente, suficientes, portanto, para a exclusão dos referidos valores da base de cálculo do ITR; (ii) a área total do imóvel, ao contrário do declarado em DITR, era de 16.101,5 ha, em vez dos 22.024,4 ha, demonstrando, nesse sentir, suposto erro de fato à época da apresentação da declaração, e, por fim, (iii) o Valor da Terra Nua da propriedade deveria ter sido calculado com supedâneo nas informações constantes do Laudo de Avaliação do imóvel em referência; eis que devidamente acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

A Recorrida julgou parcialmente procedente o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.

Com base em provas documentais hábeis e idôneas, cabe alterar a área total originariamente declarada, de modo a adequar a exigência à realidade dos fatos.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL.

Comprovada a averbação tempestiva da área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula do imóvel, bem como a protocolização tempestiva do requerimento do ADA junto ao IBAMA, constando as áreas ambientais originariamente declaradas, cabe acatar, para fins de exclusão de tributação, as áreas ambientais informadas no ADA retificador, apresentado em conformidade com a nova área total do imóvel.

Lançamento Procedente em Parte” (fl. 174).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 194/204, no qual alega, única e exclusivamente, que os valores das benfeitorias, pastagens e

culturas, contidos no Laudo de Avaliação acostado, deveriam ter sido considerados no que toca à aferição do VTN aplicável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

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

Compulsando-se ambos os recursos interpostos, verifica-se que a presente análise cinge-se (i) à aferição da existência efetiva de áreas de preservação permanente e de reserva legal, bem como da demonstração de erro de fato no tocante à área total do imóvel declarada na DIAT, ambos os tópicos objeto do competente recurso de ofício, e (ii) à análise da correção do VTN utilizado pelo Fisco para cálculo do ITR devido, especialmente no tocante ao valor das benfeitorias, culturas e pastagens apontado no Laudo de Avaliação acostado pelo contribuinte, em detrimento daquele aferido pelo Fisco.

(I) Erro de fato no tocante à área total do imóvel declarada em DIAT

Aduz, inicialmente, o contribuinte, que a área total do imóvel, ao contrário daquilo anteriormente declarado em DIAT, seria de 16.101,5 ha, razão pela qual apresentou, inclusive, retificadora no que toca ao período em referência.

Em que pese o fato de referida declaração retificadora ter sido apresentada apenas posteriormente ao início da fiscalização, entendo que os documentos apresentados pelo contribuinte merecem guarida, uma vez que demonstram, nitidamente, a existência de erro de fato no que toca ao período em referência.

Com efeito, como se sabe, são princípios basilares, aplicáveis ao campo da tributação, a legalidade e a tipicidade, conforme se extrai do comando normativo dos artigos 150, I, da Constituição, bem como do texto do art. 97, I, do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, a exigência de tributo, no caso do ITR, depende da correlação entre os fatos comprovadamente ocorridos, portadores de determinado signo presuntivo de riqueza, com a regra-matriz desenhada pelo legislador, sendo certo, portanto, que referida relação deve guardar estrita correspondência entre referido evento, tomado como fato gerador, e a base calculada aferida pela legislação.

Exatamente em virtude dos referidos preceitos, pois, determina o Código Tributário Nacional, expressamente, em seu art. 142, parágrafo único, que o ato administrativo do lançamento é absolutamente vinculado, sendo vedado, portanto, ao administrador exigir tributo em desconformidade com a base de cálculo prevista pela legislação.

À luz de tais preceitos, é preciso frisar que o processo administrativo fiscal, cuja fase litigiosa se instaura com a apresentação da impugnação pelo contribuinte, caracteriza-se pelo dever fundamental de permitir a revisão do ato jurídico do lançamento, poder-dever da autoridade administrativa, como inclusive já destacado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIn. 1.976/DF, de relatoria do eminente Ministro Joaquim Barbosa.

Em razão da aplicação dos referidos preceitos normativos ao campo do processo administrativo fiscal, pois, vige, na seara tributária, o princípio da verdade material, corolário lógico da legalidade e da tipicidade, eis que, uma vez limitada a apresentação de provas pelo contribuinte ou a aferição da exatidão das informações por ele prestadas, invariavelmente restaria afetada a correta análise da subsunção do fato à norma geral e abstrata.

Por estas razões, sumariamente analisadas supra, ainda que, para os fins específicos da aplicação das infrações tributárias, mais especificamente no que atine às multas por atraso na entrega da DIAT ou da DIAC, a apresentação da retificadora não possa ser apresentada posteriormente ao início da fiscalização, fato é que, notificado o contribuinte do lançamento de ofício, cumpre a este a apresentação de provas que demonstrem eventual erro de fato na declaração originariamente apresentada, o que poderá eventualmente ensejar, caso efetivamente demonstrado o equívoco, a revisão do lançamento efetuado, nos termos do art. 149, VIII, do CTN.

Por tais razões, pois, especialmente em virtude da apresentação, por parte do contribuinte, de memorial descritivo do imóvel (fls. 113/118), atestando a redução do perímetro apontada pelo contribuinte, inclusive registrado no final de 2006, isto é, antes da notificação de lançamento, bem como do efetivo registro junto ao 1º Ofício de Notas, Registro de Imóveis de São João da Aliança, com Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) do engenheiro agrônomo responsável (fls. 125/131), tenho para mim que configurado está o erro de fato, apto, pois, a autorizar a revisão do lançamento efetuado *in casu*.

Nesse sentido, aliás, já se manifestou o egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes:

"ITR - REVISÃO DO VTN - NULIDADE. O prazo do art. 147, § 1º, é preclusivo do direito de apresentar declaração retificadora. Uma vez notificado do lançamento, cabe ao contribuinte, como corolário do direito de petição (CF/88, art. 5º XXXIV, a), impugnar erros de fato ou material constantes da declaração entregue. A recusa do julgador a quo em apreciar a impugnação acarreta a nulidade da decisão por preterição do direito de defesa, e, ainda, a supressão de instância, se, porventura, o julgador de segundo grau resolve apreciar as razões de defesa aduzidas na instância inferior. ANULADO O PROCESSO A PARTIR DA DECISÃO SINGULAR, INCLUSIVE."

(Terceiro Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 208.428, relator Conselheiro Zenaldo Loibman, relator designado Conselheiro Irineu Bianchi, sessão de 18/10/2001)

"ITR/94. LANÇAMENTO. ERRO DE FATO. 1 - PAF. Em caso de redução de imposto, o prazo do CTN, artigo 147, parágrafo 1º, é preclusivo de direito de apresentar declaração retificadora, mas não impede o reconhecimento de erro de fato quando da apreciação de impugnação. 2 - ÁREAS IMPUGNADAS ACEITAS. Laudo Técnico emitido por engenheiro agrônomo, acompanhado de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica registrada no CREA é documento hábil para comprovação de erro de fato relativo às áreas de preservação permanente, de criação animal, de produção vegetal e de ocupação por benfeitorias. 3 - VTN. O laudo de Avaliação que não demonstre o atendimento dos requisitos da NBR 8.799/95 da ABNT acompanhada de cópia da ART registrada do CREA é documento inábil para revisão do VTN mínimo. 4 - MULTA DE MORA. Incabível o lançamento da multa de mora efetuada pela autoridade monocrática. 5 - JURO DE MORA. Cabível a sua

cobrança, pois representa remuneração do capital. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.”

(Terceiro Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 208.909, relatora Conselheira Anelise Daudt Prieto, sessão de 18/10/2000)

Por tais razões, portanto, entendo que não merece provimento o recurso de ofício interposto, no que toca a este ponto específico, mantendo-se, destarte, o entendimento sufragado pela Recorrida.

(II) Áreas de preservação permanente e de reserva legal

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), dispõe o Código Florestal, Lei nº 4.771/65, atualmente regulada, também, pelas Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

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

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

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

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

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

h) a assegurar condições de bem-estar público.

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

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

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

Vale notar, nesse sentido, que nas áreas de preservação permanente, consoante esclarece o disposto pelo §1º do art. 3º, citado supra, não há qualquer possibilidade

de supressão das florestas, apenas excetuada tal regra nos casos de execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - o plano de bacia hidrográfica;

II - o plano diretor municipal;

III - o zoneamento ecológico-econômico;

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.

(...)

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

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

II - conduzir a regeneração natural da reserva legal; e

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

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

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

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

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

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

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

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

A reserva florestal legal, portanto, sendo um percentual determinado por lei para a preservação da vegetação nativa do imóvel rural, constitui, como afirma Paulo de Bessa Antunes, *"uma obrigação que recai diretamente sobre o proprietário do imóvel, independentemente de sua pessoa ou da forma pela qual tenha adquirido a propriedade"*, estando, assim, *"umbilicalmente ligada à própria coisa, permanecendo aderida ao bem"* (ANTUNES, Paulo de Bessa. *Poder Judiciário e reserva legal: análise de recentes decisões do*

Superior Tribunal de Justiça. In: *Revista de Direito Ambiental* n.º 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 120).

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

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

Em relação à reserva legal, entendo que a averbação à margem da matrícula do imóvel, com a devida vênua daqueles que entendem de forma diversa, não tem natureza constitutiva, mas simplesmente declaratória, tendo em vista que, excetuadas as hipóteses especificamente mencionadas na legislação, a observância do percentual de 20% previsto em lei independe de qualquer averbação, **estando apenas sujeita à aprovação da sua localização por órgão ambiental estadual competente após o exercício de 2002**, ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, na forma do §4º do art. 16 da Lei n.º 4.771/65 (tendo em vista a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001).

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

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

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

"Art. 17-O. Os proprietários rurais, que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama 10% (dez por cento) do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria." (AC)

"§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional."

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

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

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

"Art. 17-O.

(...)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória."

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

Entendo tal alteração na legislação da seguinte forma: **o ADA, apresentado tempestivamente, tem a função de inverter o ônus da prova**, passando este a ser do Fisco a partir da sua entrega. Caso não ocorra a entrega do ADA, pode o contribuinte se valer de outros meios de prova visando à fruição da redução da base de cálculo.

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 3.º;

• Laudo técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que especifique e discrimine as Áreas de Interesse Ambiental (Área de Preservação Permanente; Área de Reserva Legal; Reserva Particular do Patrimônio Natural; Área de Declarado Interesse Ecológico; Área de Servidão Florestal ou Ambiental; Áreas Cobertas por Floresta Nativa; Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas);

• Laudo de vistoria técnica do Ibama relativo à área de interesse ambiental;

- Certidão do Ibama ou de outro órgão de preservação ambiental (órgão ambiental estadual) referente às Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada;

- Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Reserva Legal;

- Termo de Responsabilidade de Averbação da Área de Reserva Legal (TRARL) ou Termo de Ajustamento de Conduta (TAC);

- Declaração de interesse ecológico de área imprestável, bem como, de áreas de proteção dos ecossistemas (Ato do Órgão competente, federal ou estadual – Ato do Poder Público – para áreas de declarado interesse ecológico): *Se houver uma área no imóvel rural que sirva para a proteção dos ecossistemas e que não seja útil para a agricultura ou pecuária, pode ser solicitada ao órgão ambiental federal ou estadual a vistoria e a declaração daquela como uma Área de Interesse Ecológico.*

- Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel com averbação da Área de Servidão Florestal;

- Portaria do Ibama de reconhecimento da Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)."

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

Com fundamento no quanto exposto, tenho para mim que não merece provimento o recurso de ofício interposto, uma vez que, não obstante o contribuinte haver apresentado, tempestivamente, o ADA, consoante se extrai do documento acostado à fl. 163, igualmente carrou aos autos provas mais do que suficientes a respeito da existência das áreas de preservação permanente e reserva legal, tais como as seguintes:

- Termo de Responsabilidade de Averbação da Reserva Legal (TRARL), emitido pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos e da Habitação – Agência Goiana de Meio Ambiente e Recursos Naturais, com data de 31 de janeiro de 2002, comprometendo-se a destacar 4.404,8958 ha de sua propriedade, gravando como área de utilização limitada (fl. 104);

- Memorial Descritivo de Área de Reserva Legal, assinado por engenheiro florestal, datado de 02 de fevereiro de 2002, devidamente averbado junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente (fls. 105/110);

- Certificação n.º 280611000008-13, expedida pelo INCRA, declarando que o memorial descritivo da propriedade rural foi executado em atendimento às especificações técnicas estabelecidas pela Portaria INCRA/P/n.º 1.101/03 (fls. 111/118);

- Laudo técnico emitido por engenheiro florestal, demonstrando a localização e quantificação das áreas de preservação permanente, devidamente acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), expedida pelo CREA/GO (fls. 119/124);

• Certidão emitida pelo Primeiro Ofício de Notas, Registro de Imóveis, contendo os limites e confrontações do imóvel, bem como a averbação de seu georreferenciamento e o competente TRARL (fls. 125/131).

Por tais razões, entendo assistir razão à Recorrida, devendo-se manter, portanto, os fundamentos da r. decisão *a quo* no tocante a este ponto específico, reformando-se, por conseguinte, o lançamento efetuado, eis que devidamente comprovadas as referidas áreas, tal como apresentadas no ADA (retificador), de 3.220,3 ha, no que atine à reserva legal (20% da nova área total de 16.101,5 ha), e 984,0 ha da área de preservação permanente.

(III) Análise das benfeitorias e pastagens para fins de cálculo do VTN aplicável

Alega o contribuinte, em seu recurso voluntário, que a r. decisão *a quo* pecou ao analisar o Valor da Terra Nua (VTN) aplicável à espécie, eis que não teriam sido considerados, no referido cômputo, os valores relativos às benfeitorias, construções e instalações constantes do imóvel, de R\$ 1.535.245,78, e atinentes às pastagens, no importe de R\$ 12.230.292,00, este último obtido em razão da aplicação do valor de R\$ 1.750,00/ha, calculado nos termos do laudo de avaliação acostado, sobre os 7.000,80 ha, comprovadamente utilizados como pastagens.

Em que pese o inconformismo do ora Recorrente, entendo que não lhe assiste razão no que concerne a este ponto específico.

De fato, analisando-se o primeiro ponto destacado, isto é, a desconsideração do valor das benfeitorias indicadas no laudo de avaliação, afigura-se incabível a pretensão do Recorrente, eis que o laudo de avaliação, em que pese considerar o valor das benfeitorias no importe de R\$ 1.535.245,78, igualmente avaliou o imóvel em R\$ 29.712.896,00, de maneira que não compete a este órgão julgador segregar, do referido documento, apenas os pontos positivos à defesa do contribuinte, como pretende o Recorrente.

Com efeito, tomando-se como base para o cálculo do VTN unicamente o laudo de avaliação acostado e desconsiderando-se, neste primeiro momento, o cálculo relativo às pastagens cultivadas e melhoradas, tópico da superveniente análise, verifica-se que o Valor da Terra Nua alçado pelo engenheiro agrônomo no referido documento atinge a cifra de R\$ 28.177.651,00, já com a exclusão dos valores relativos às benfeitorias, tal como aduzido pelo contribuinte. De outra sorte, apenas para fins comparativos, tomando-se como base os valores contidos no "Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido" (fl. 77), verifica-se que o valor total do imóvel apontado é de R\$ 28.440.923,22, montante este que, após a dedução do valor das benfeitorias (R\$ 263.273,00), tal como avaliadas pelo i. auditor fiscal, chegaria ao montante de R\$ 28.177.650,22

Cotejando-se, dessa forma, os valores atingidos após a dedução das benfeitorias e construções, verifica-se que aquele apontado pelo i. auditor fiscal no auto de infração lavrado chega a ser, inclusive, inferior ao apontado pelo engenheiro agrônomo contratado pelo Recorrente, cujo laudo encontra-se acostado aos autos, ainda que no irrisório montante de R\$ 0,78. Desta maneira, sendo certo que não cabe ao órgão julgador a análise parcial dos documentos apresentados pelo contribuinte, atribuindo-lhes efeitos apenas no que concerne à parte que lhe seja favorável, entendo descabida a assertiva do Recorrente.

No que atine à dedução do valor de R\$ 12.230.292,00, relativo às pastagens verificadas no imóvel do contribuinte, melhor sorte não lhe assiste.

Nesse sentido, antes de aferir, propriamente, o argumento ventilado pelo contribuinte, cumpre verificar que a legislação do ITR, especificamente no que toca à Lei n.º 9.393/96, assim dispõe, no que concerne à dedução dos valores para composição do VTN:

“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:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

(...)

c) pastagens cultivadas e melhoradas; (...)

Em consonância com o referido dispositivo legal, dispõe a Instrução Normativa SRF n.º 256/2002 o seguinte:

“Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

§ 1º Não integram o VTN os valores de mercado relativos a:

(...)

III - pastagens cultivadas e melhoradas; (...)

Uma interpretação sistemática dos dispositivos supra colacionados, nesse esteio, permite que se chegue à conclusão, inclusive lógica, de que, para o fim específico de composição do VTN aplicável ao imóvel, a dedução admitida pela legislação refere-se, única e exclusivamente, às pastagens cultivadas e melhoradas, não podendo valer-se o contribuinte, pois, para a aferição do referido valor, do montante relativo às pastagens naturais, tal como expressamente disposto pela Instrução Normativa SRF n.º 256/2002, mais especificamente em seu art. 32.

E nem poderia ser diferente. Com efeito, sendo certo que o valor tributado pelo ITR, em consonância com a legislação, corresponde apenas àquele relativo aos imóveis por acessão natural, excluindo-se, portanto, as parcelas relativas aos imóveis por acessão física, acrescidos ao solo por obra humana, possível constatar que as pastagens já existentes, isto é, intrínsecas ao bem, não podem ser desconsideradas para a aferição da base de cálculo do imposto em referência.

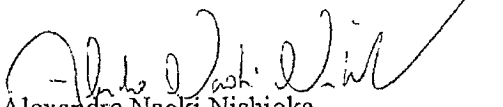
Assim sendo, verificando-se que no laudo de avaliação trazido à baila não houve a avaliação específica das “pastagens cultivadas e melhoradas”, isto é, do valor acrescido ao imóvel por obra do contribuinte, mas, apenas, da área relativa às pastagens, tem-se que referido montante, conquanto importante para a aferição do grau de utilização do imóvel (GU), não pode ser excluído do cálculo do Valor da Terra Nua.

Por tais razões, pois, sendo certo que não trouxe o contribuinte aos autos o valor relativo especificamente às “pastagens cultivadas e melhoradas”, não merece prosperar a sua irresignação, no que atine a este aspecto.

Parte dispositiva

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de NEGAR provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Sala das Sessões-DF, em 18 de junho de 2010


Alexandre Naoki Nishioka

X