



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

Processo n° 13161.720043/2007-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-002.313 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2014
Matéria ITR
Recorrente JAIME TEOPISTO BARBOSA ABATH
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

Matéria que não foi expressamente impugnada resta preclusa, não cabendo apreciação em sede recursal. Aplicação do art. 17 do Decreto n° 70.235/72.

ITR. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ENTREGA A DESTEMPO ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

A obrigatoriedade de apresentação do ADA como condição para o gozo da redução do ITR no caso de área de preservação permanente, teve vigência a partir do exercício de 2001, em vista de ter sido instituída pelo art. 17-0 da Lei n° 6.938/81, na redação do art. 1° da Lei n° 10.165/2000. Verificada a apresentação desse ato, posterior ao início da ação fiscal, a espontaneidade do contribuinte restará afastada e a área de preservação permanente deverá ser integralmente tributada.

ITR. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO GERAL DE IMÓVEIS (RGI).

Área averbada no RGI a título de reserva legal é passível de gozo da isenção.

JUROS DE MORA. TERMO INICIAL.

Não é considerado como termo inicial para fins de incidência dos juros de mora a data de lavratura do auto de infração. Aplicação do art. 61, “caput” e §3° da Lei n° 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso, relativamente ao VTN - Valor da Terra Nua, por preclusão. Na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para acatar 1.169,20 hectares como ARL -

Área de Reserva Legal. Vencidos os Conselheiros Nathália Mesquita Ceia (Relatora), Guilherme Barranco de Souza e Gustavo Lian Haddad, que além disso acolheram 965,00 hectares como APP - Área Preservação Permanente, e o Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima, que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto à APP o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Gervásio Alves de Oliveira Júnior, OAB/MS 3592. O julgamento do recurso foi antecipado para a sessão de 22/01/2013, às 14:00 horas, a pedido do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

Assinado Digitalmente

NATHÁLIA MESQUITA CEIA - Relatora.

Assinado Digitalmente

EDUARDO TADEU FARAHA - Redator designado.

EDITADO EM: 19/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), EDUARDO TADEU FARAHA, GUSTAVO LIAN HADDAD, GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (suplente convocado), WALTER REINALDO FALCAO LIMA (suplente convocado) e NATHALIA MESQUITA CEIA.

Relatório

Por meio da Notificação de Lançamento de fls. 03, lavrada em 04/06/2007, exige-se do contribuinte Jaime Teopisto Barbosa Abath, o montante de R\$ 1.053.426,33 de Imposto Territorial Rural – suplementar, R\$ 245.764,36 de juros de mora e R\$ 790.069,74 de multa de ofício relativo ao imóvel rural denominado Fazenda Santa Edwirges do Varjão, referente ao exercício de 2005.

O lançamento foi fundamentado nos seguintes termos (fls. 04 e 05):

(i) o Contribuinte não logrou êxito em comprovar a isenção da área declarada a título de preservação permanente no imóvel rural. Intimado, o Contribuinte apresentou laudo que entendeu a fiscalização ser insuficiente para comprovação da área de preservação permanente, pois não descreve os respectivos valores para cada situação enquadrada no art. 20 da Lei nº 4.771/65 (redação dada pelo art. 10 da Lei nº 7.803/89), também não foram apresentados estudos, cálculos e mapas detalhando a localização com respectivos valores das áreas de preservação em que se fundamentou o autor do laudo, o laudo cita de forma genérica a área total de preservação do art. 2º da Lei nº 4.771/65. Além disso, não foi apresentado o comprovante da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao IBAMA em até 06 (seis) meses, contado do término do prazo para entrega da DITR. Área desconsiderada da DITR.

(ii) o Contribuinte não logrou êxito em comprovar a isenção da área declarada a título utilização limitada (reserva legal) no imóvel rural. De acordo com a fiscalização, nas matrículas do imóvel há averbação de 20% a título de reserva legal, entretanto, não foi apresentado o comprovante da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao IBAMA em até 06 (seis) meses, contado do término do prazo para entrega da DITR. Área desconsiderada da DITR.

(iii) o Contribuinte não logrou êxito em comprovar por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, o valor da terra nua declarado. No Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), o valor da terra nua foi arbitrado, tendo como base as informações do Sistema de Pregos de Terra – SIPT da RFB.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação de fls. 130 a 143, em 06/07/2007, onde pleiteia que seja apreciado e aceito o Laudo Técnico apresentado, para fins de comprovação de áreas de preservação permanente e reserva legal, por representar a real situação da propriedade, bem como que seja desconstituído o Auto de Infração, vez que se fundamenta em quadro do uso do solo atribuído de ofício, diferente da realidade fática existente no imóvel Fazenda Santa Edwirges do Varjão. Por fim, pondera que caso não sejam aceitos os argumentos anteriores que seja efetuada a correta classificação das áreas de preservação permanente e reserva legal como áreas inaproveitáveis

A 1ª Turma da DRJ/CGE em decisão de fls.162 manteve o lançamento na sua integralidade alegando que: (i) no tocante à área de reserva legal por exigência de Lei, para ser considerada isenta deve estar averbada na matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis e ser reconhecida mediante Ato Declaratório Ambiental - ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo estipulado; (ii) em relação à área de preservação permanente, além de dever constar de ADA tempestivo deve também ser comprovada com Laudo Técnico, que deve discriminar as áreas, com o pertinente enquadramento previsto na Lei nº 4.771/1965 (arts. 2º e 3º), com as alterações da Lei nº 7.803/1989 e (iii) decidiu como não impugnada pelo Contribuinte a matéria referente ao valor da terra nua, tendo em vista que não foi expressamente impugnada (aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/72).

O Contribuinte foi notificado da decisão em 27/07/2009 (fls. 172) tendo apresentado Recurso Voluntário tempestivo em 26/08/2009 (fls. 173) requerendo, em suma, que seja apreciado e aceito o Laudo Técnico apresentado, para fins de comprovação de áreas de preservação permanente e reserva legal, por representar a real situação da propriedade e que em não sendo este o entendimento que seja efetuado novo cálculo do imposto considerando as áreas de reserva legal e preservação permanente como passíveis de tributação, porém enquadradas não como aproveitáveis, mas sim, inaproveitáveis, vez que não passíveis de exploração, nos termos legais. No mais, requer que não seja aplicada qualquer multa ou juros de mora.

Em 25/04/2013, o Contribuinte apresentou aditamento ao Recurso Voluntário com vistas a pleitear que para fins de valoração da terra nua sejam considerados os valores constantes no Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte, pois esses refletem a real situação do imóvel, desconsiderando dessa forma o arbitramento do VTN com base no SIPT efetuado pela fiscalização.

Além do ponto acima, o Contribuinte, em sede de aditamento do Recurso Voluntário, também reforça que, para fins de caracterização das áreas de preservação permanente e reserva legal, não é necessário que haja ADA, tendo em vista que a Lei não exige tal documentação para fins de reconhecimento da isenção, sendo esse documento exigido por meio de Instrução Normativa da Receita Federal, ultrapassando a exigência legal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Não há preliminar a ser analisada, passemos então à análise do mérito.

1. Valor da Terra Nua (VTN)

O Contribuinte em aditamento do Recurso Voluntário datado de 23/04/2013 argumenta que para fins de valoração da terra nua sejam considerados os valores constantes no Laudo Técnico apresentado quando da Impugnação, pois esses valores refletem a real situação do imóvel, pleiteando a desconsideração do arbitramento do VTN com base no SIPT efetuado pela fiscalização.

A DRJ considerou a matéria referente ao arbitramento do VTN como matéria não impugnada, pois o Contribuinte não requereu apreciação desse tema na Impugnação.

Em sede de Recurso Voluntário, o Contribuinte também não requereu exame da matéria relacionada ao arbitramento do VTN. Apenas o fez em sede de aditivo de Recurso Voluntário, aproximadamente 04 (quatro) anos após findo o prazo para apresentação de Recurso Voluntário.

O art. 17 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Logo, para que a matéria seja apreciada pelo órgão julgador administrativo, é necessário que seja **expressamente impugnada**, fato que não ocorreu no caso em questão. A juntada de Laudo Técnico que apresenta o método de valoração da terra nua não se enquadra no conceito de “expressamente impugnada”. Para tanto, o Contribuinte deveria ter expressamente efetuado o pedido em sua defesa. O silêncio quanto determinada matéria revela a concordância com o lançamento.

Desta feita, resta preclusa a matéria referente à valoração da terra nua, não sendo conhecido o apelo recursal nesse aspecto.

2. Área de Preservação Permanente (APP)

O Contribuinte pleiteia o reconhecimento da área de 3.080,0 ha como área de preservação permanente (APP) para o gozo do benefício fiscal contido no art. 10, § 1º, II, “a” da Lei nº 9.393/96. Argumenta que por se tratar de áreas de várzea e inundadas por quase 09 meses ao ano, tais áreas se enquadrariam como área de preservação permanente para fins de redução da base de cálculo do ITR.

O Contribuinte fundamenta sua pretensão no laudo do Engenheiro Agrônomo Enio Bianchi Godoy - CREA/MS 1.715/D - (fls. 96 a 138). ADA foi protocolado em 01/10/2007 (fls. 110 do processo 13161.720300/2008-73), após início da ação fiscal, com a declaração que a área de 965,700 ha é referente à preservação permanente.

A autoridade lançadora e a DRJ/CGE não reconheceram a isenção para a referida área haja vista: **(i)** a ausência de ADA tempestivo que comprove a área de preservação permanente, conforme determina o art. 17-O, § 1º, à Lei nº 6.938/81, bem como **(ii)** a falta de comprovação, pelo Contribuinte, por meio de laudo técnico, da existência da área de preservação permanente, justificando que a área declarada como de preservação permanente se subsume ao conceito legal (Código Florestal).

Nessa linha, a DRJ decidiu, conforme trecho a seguir extraído do acórdão: *a legislação prevê, com clareza, quais são as áreas consideradas como de Preservação Permanente e nela não se enquadram as áreas sujeitas a inundações, a que pretende o impugnante estender a isenção. Sobre o assunto, cumpre salientar, que as áreas de várzeas, sujeitas a inundações constantes em parte do ano, é fator já considerado na diferenciação, favoravelmente aos proprietários rurais, do índice de lotação por zona de pecuária e de rendimento mínimo por produto extrativo. Não se confunde com as áreas de Preservação Permanente ou de Reserva Legal e, por si só, não serve de argumento para sua isenção. Os argumentos apresentados, em várias ocasiões, se limitaram em pleitear a isenção das áreas declaradas como de preservação permanente, por estar a propriedade localizada em regido que sofre inundação. O próprio Laudo anexado aos Autos procura ampliar o conceito de preservação permanente delimitado pelo Código Florestal, para incluir, no exaustivo rol dos arts. 2º e 3º, as áreas inundáveis.*

Passemos a análise acerca dos meios de prova válidos e aceitos para comprovar a área de preservação permanente.

O Ato Declaratório Ambiental (ADA) do IBAMA tem caráter declaratório, ou seja, declara uma situação já existente. Assim, o ADA reconhece determinada área como sendo de preservação permanente, o ADA não tem o condão de constituir essa área como sendo de preservação permanente, a constituição da área como de preservação permanente encontra-se em Lei.

A respeito especificamente à área de preservação permanente (APP), o Código Florestal (Lei nº 4.771/65), vigente à época do fato gerador, determinava que:

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

(...)

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:

(grifos e nossos)

A justificativa para a área de preservação permanente ser definida em Lei encontra-se no fato de as restrições ao direito de propriedade trazidas pelo direito ambiental (APP ou Reserva Legal) decorrerem explicitamente, da verificação *in loco*, dos pressupostos legais apontados pela legislação, inexistindo, portanto, qualquer discricionariedade por parte do proprietário ou agente público.

Desta forma, o ADA é instrumento que declara uma situação de fato já existente, o ADA não tem o condão de criar essa situação. Logo, ainda que obtido após a ocorrência do fato gerador do ITR e o início da ação fiscal, entendo que o ADA deve ser considerado para fins do benefício de isenção disposto no art. 10, § 1º, II, “a” da Lei nº. 9.393/96.

Isso porque como a área de preservação permanente, reportada no ADA, é uma situação fática, ratificada por órgão ambiental competente (IBAMA), ainda que o ADA seja obtido em exercício posterior a ocorrência do fato gerador do ITR e do início da ação fiscal, é certo que a área declarada no ADA expõe uma situação fática passada. Assim, a área averbada no ADA como sendo de preservação permanente deve ser entendida como existente quando da data da ocorrência do fato gerador, pois as áreas definidas por lei como sendo de preservação permanente não tem o condão de serem alteradas tão rapidamente em 02 ou 03 anos.

Neste sentido, asseverou o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, no julgamento do recurso voluntário nº 342.455:

“...havendo uma área de reserva legal preservada e comprovada por laudos técnicos ou termos do poder público, mesmo com averbação posterior ao fato gerador, não me parece razoável arrostar o benefício tributário, quando se sabe que áreas ambientais preservadas levam longo tempo para sua recomposição, ou seja, uma área averbada e comprovada em exercício posterior, certamente existia nos exercícios logo precedentes, como redutora da área total do imóvel passível de tributação, não podendo ter sido utilizada diretamente nas atividades agrícolas, pecuárias ou extrativistas. Ademais, nem a Lei tributária nem o Código Florestal definem a data de averbação, como condicionante à isenção do ITR.”

A partir do exercício 2001, o artigo 17 - O da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhe foi dada pela Lei 10.165/2000, passou a prever que:

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

(...)

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

(grifos nossos)

Apesar de o dispositivo legal levar a entender que a protocolização do ADA para fins de fruição do benefício fiscal é taxativa, entendo que o ADA contemporâneo ao fato

gerador tem o condão de inverter o ônus da prova. Assim, em havendo ADA tempestivo, cabe ao Fisco o ônus de provar a área de preservação permanente.

Porém, caso não haja protocolo tempestivo do ADA, o contribuinte pode se valer de outros meios de prova para fins de justificar a área de preservação permanente. Isso porque como mencionado anteriormente, o ADA objetiva declarar uma situação já existente, portanto, mesmo que o protocolo do ADA não seja contemporâneo ao fato gerador, o fato ali declarado se relaciona com períodos passados, contemporâneos ao fato gerador.

Ademais, cabe pontuar que o referido dispositivo legal não indica o momento no qual o ADA deve ser obtido para fins de fruição do benefício.

Neste contexto, uma vez que a APP decorre diretamente da Lei, o contribuinte pode fazer a comprovação da existência da referida áreas através de outros meios probatórios além do Ato Declaratório Ambiental do IBAMA.

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 nº. 40 ("Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?"), estabelece a possibilidade de apresentação de uma série de documentos além do ADA:

*“Ministério do Meio Ambiente
INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS
RENOVÁVEIS
Diretoria de Uso Sustentável da Biodiversidade e Florestas
Coordenação Geral de Autorização de Uso da Flora e Floresta
Coordenação de Monitoramento e Controle dos Recursos Florestais*

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA)

Respostas às Perguntas mais frequentes sobre o ADA

40- Que documentação pode ser exigida para comprovar a existência das áreas de interesse ambiental?

- Ato do Chefe do Poder Executivo declarando as áreas cobertas com florestas ou outras formas de como Área de Preservação Permanente, conforme dispõe o 'Código Florestal' (Lei 12.651/12) em seu artigo 6º;*
- 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 de Servidão 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 estadual de meio ambiente - OEMA) 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 ou de Servidão Ambiental;*
- *Portaria do IBAMA de reconhecimento da Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN);*
- *Ato Declaratório Ambiental – ADA e o comprovante da entrega do mesmo ITR da posse.”*
(grifos nossos)
http://servicos.ibama.gov.br/phocadownload/manual/perguntas_frequentes_ada_2013.pdf
 link acessado em 01.08.13)

O direito ambiental é o ramo do direito com competência para definir e reconhecer a APP, bem como os seus meios de prova. Assim, uma vez que o IBAMA reconhece como meio de prova da APP outros documentos além do ADA, não compete ao direito tributário, direito de sobreposição, afastar os demais meios probatórios, sob pena de violar, por via transversa o disposto no art. 110 do CTN.

Neste sentido, em que pese o posicionamento da DRJ/CGE, entendo que a apresentação do ADA não é condição para fruição do benefício fiscal, mas sim meio comprobatório da existência da APP, competindo ao contribuinte, diante da ausência de ADA, juntar aos autos outros meios, que comprovem a existência das respectivas áreas. Neste sentido leciona Dr. Alexandre Naoki Nixhioka:

“Assim, a partir do exercício de 2001, a exigência do ADA passou a ter previsão legal com a promulgação da Lei nº. 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O § 1º, à Lei nº 6.938/81, para 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.”

(A Prova das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal para efeitos de Redução da Base de Cálculo do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, in ANAN JR, Pedro e PEIXOTO, Marcelo Magalhães Coordenadores. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP Editora. 2012, pág. 19). (grifos nossos)

Com base nas premissas acima, passa-se a análise dos documentos apresentados pelo Contribuinte para comprovar a existência da APP.

No que diz respeito da área de preservação permanente, o Contribuinte apresentou: **(i)** laudo de lavra do Engenheiro Agrônomo Enio Bianchi Godoy - CREA/MS 1.715/D - (fls. 17 a 109 do processo 13161.720300/2008-73) e **(ii)** ADA protocolado em 01/10/2007 (fls. 110 do processo 13161.720300/2008-73).

De acordo com as normas editadas pelo IBAMA o laudo técnico que comprova a existência das áreas de interesse ambiental deve conter os seguintes requisitos: **(i)** ser lavrado por engenheiro agrônomo ou florestal, **(ii)** ser acompanhado da Anotação de

Responsabilidade Técnica – ART e (iii) conter especificação e discriminação das Áreas de Interesse Ambiental.

Em face do Laudo Técnico apresentado, constata-se que o mesmo foi lavrado por engenheiro agrônomo e possui Anotação de Responsabilidade Técnica – ART. Entretanto, quando se trata de especificação e discriminação da área de preservação permanente, o Laudo Técnico (fls. 110 a 114) não logrou êxito na sua determinação.

Em relação à especificação da área de preservação permanente, que se compreende a tarefa de especificar dentre as áreas consideradas como de preservação permanente pela Lei aquela a qual o imóvel apresenta, o Laudo Técnico não conseguiu enquadrar as hipóteses legais, pelo contrário, o Laudo Técnico reproduziu os arts. 2º e 3º do então Código Florestal que elencam todas as áreas passíveis de serem consideradas como de preservação permanente sem especificar aquela situação a qual se enquadra o imóvel em questão.

No tocante à discriminação da área de preservação permanente, que se compreende a tarefa de descrever, demarcar e demonstrar por meio de estudos e mapas a área e sua localização no imóvel, o Laudo Técnico também restou incipiente, tendo em vista que não apresentou de forma clara a área do imóvel que se trata de preservação permanente.

Isso posto, o Laudo apresentado não reúne, segundo as orientações do IBAMA, os requisitos necessários para reconhecer a área de 3.080,00 ha reportados na DITR como área de preservação permanente.

Desta feita, como entendo que o Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte não apresentou os requisitos exigidos pelo IBAMA para fins de comprovação da área de preservação permanente, entendo que para fins de isenção de ITR deva prevalecer a área apontada no ADA (965,700 ha) como sendo área de preservação permanente.

O Contribuinte ainda argumenta que caso não seja enquadrada como área de preservação permanente, a área de 3.080,0 ha, declarada na DITR como de preservação permanente, deve ser considerada como área inaproveitável ou inutilizável, tendo em vista que grande parte do ano, tais áreas não são passíveis de aproveitamento pelo proprietário.

Complementa o Contribuinte que em consequência de tal classificação (inaproveitável ou inutilizável), há alteração no Grau de Utilização do Imóvel, e por sua vez, impacto na determinação da alíquota do ITR, haja vista que a mesma é aplicada segundo tabela vigente e constante da Lei nº 9.393/96, em conformidade com a área total do imóvel e o Grau de Utilização — GU, refletindo, por conseguinte, no valor do imposto.

O art. 10 da Lei nº 9.393/96 define quais áreas não devem ser consideradas para fins de apuração do ITR. Não há no referido dispositivo legal a possibilidade de considerar áreas de várzeas ou alagadas como excluídas/reduzidas da apuração do ITR. Exceção apenas para áreas alagadas para fins de constituição de reservatórios de usinas hidrelétricas, desde que autorizadas pelo poder público, o que não se aplica ao caso em questão.

Desta forma, entendo que a área que não fora identificada no ADA como sendo de preservação permanente não deve ser entendida como área passível de exclusão/redução da apuração do ITR, devendo ser mantido o lançamento nesse aspecto.

3. Área de Reserva Legal

O Contribuinte pleiteia o reconhecimento da área de 1.169,20 ha como área de reserva legal para o gozo do benefício fiscal contido no art. 10, § 1º, II, "a" da Lei nº 9.393/96.

Para tanto o Contribuinte fundamenta sua pretensão no laudo do Engenheiro Agrônomo Enio Bianchi Godoy - CREA/MS 1.715/D - (fls. 96 a 138). ADA foi protocolado em 01/10/2007 (fls. 110 do processo 13161.720300/2008-73). Há averbação no Registro Geral de Imóveis (RGI), no ano de 1995, anterior à ocorrência do fato gerador, totalizando área de 1.169,20 ha (fls. 33 a 36).

A autoridade lançadora e a DRJ/CGE não reconheceram a isenção para a referida área haja vista a ausência de ADA tempestivo que comprove a área de reserva legal, conforme determina o art. 17-O, § 1º da Lei nº 6.938/81.

A reserva legal, na forma do Código Florestal ab-rogado, é uma área legal mínima de vegetação nativa que o proprietário do imóvel deve manter para que possa efetuar a supressão de parte da vegetação de sua propriedade, confira-se:

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:

A reserva 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).

Note-se que a instituição da reserva legal, percentual da propriedade o qual não pode ser suprimido a vegetação nativa, decorre da lei e não de ato do proprietário. Neste sentido aponta Edis Milaré:

“Quanto à natureza jurídica deste instituto, verifica-se que a determinação de reservar certo percentual de uma propriedade para fins de conservação e proteção da cobertura vegetal caracteriza-se como uma obrigação geral, gratuita, unilateral e de ordem pública, a indicar seu enquadramento no conceito de limitação administrativa.”

(Direito do Ambiente, A gestão ambiental em foco – Doutrina. Jurisprudência. Glossário. 6º edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. pág. 753.

Neste contexto, tem-se que a averbação da reserva legal a margem do registro do imóvel tem efeito meramente declaratório e não constitutivo. O propósito da averbação da reserva legal é dar publicidade dos seus limites e contornos, facilitando aos órgãos de controle

ambiental a gestão de tais áreas e não constituir a proporção da propriedade abrangida pela reserva legal, que já é definida por lei.

Desta feita, uma vez que a área de reserva legal decorre diretamente da Lei, o contribuinte pode fazer a comprovação da existência da referida áreas através de outros meios probatórios além do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

No caso em apreço, há averbado no Registro Geral de Imóveis a título de reserva legal a área de 1.169,20 ha, sendo que a referida averbação é anterior à ocorrência do fato gerador.

Tendo em vista que resta averbada no Registro de Imóveis (fls. 33 a 36) a área de 1.169,20 a título de reserva legal (anterior à ocorrência do fato gerador), a área encontra-se albergada pela isenção.

4. **Juros de mora – Termo inicial**

O Contribuinte defende que os juros de mora devem ser cobrados a partir da lavratura do auto de infração, pois antes desse momento, alega o Contribuinte que não haveria que se falar em imposto suplementar. Ou seja, entende o Contribuinte que o imposto suplementar devido nasce com a lavratura do auto de infração.

O auto de infração é um ato administrativo que visa reconhecer uma situação passada. Ou melhor, o auto de infração não cria direito ou obrigação no tocante ao imposto suplementar, o auto de infração declara uma situação já ocorrida, o fato gerador já ocorrido.

O art. 61, “caput” e § 3º da Lei nº 9.430/96 preconiza que:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica**, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, **a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo** até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

(grifos nossos)

Verifica-se que a legislação impõe que sobre os tributos pagos fora do prazo incidirá juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo. Como o auto de infração reconhece um tributo ainda não pago, enquadrando-se no conceito de “pago fora do prazo”, aplicam-se os juros de mora, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo

Neste sentido, em caso de manutenção do crédito tributário lançado, em qualquer proporção, os juros de mora se aplicam e apresentam como termo inicial a data do vencimento do tributo caso esse tivesse sido pago corretamente e tempestivamente.

Logo, não deve prosperar o pleito do Contribuinte que argumenta que os juros de mora devem se considerados a partir da lavratura do auto de infração.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de não conhecer do recurso, relativamente ao VTN - Valor da Terra Nua, por preclusão. Na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência do ITR sobre a área de 965,70 hectares a título de área de preservação permanente e a área de 1.169,20 hectares a título de Reserva Legal.

Assinado Digitalmente

Nathália Mesquita Ceia – Relatora.

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah.

Em que pese o voto proferido pela ilustre Conselheira Nathália Mesquita Ceia, tenho, data vênia, opinião divergente ao seu entendimento.

Cinge-se o voto vencedor em saber se a apresentação tempestiva do ADA é elemento essencial e indispensável para exclusão da área de preservação permanente da tributação do ITR.

Conforme determina o artigo 10 da Lei nº 9.393/1996, o sujeito passivo poderá suprimir da base de cálculo da apuração do ITR a área de preservação permanente:

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.

(...)

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](#);

(...)

A exigência da apresentação do ADA, para fins de exclusão da área de preservação permanente, somente se faz valer para o ITR a partir do exercício de 2001, quando a Lei nº 6.938, de 31/01/1981, com a nova redação dada pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000, assim o exigiu em seu art. 17-0:

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

§ 1o-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (AC)

§ 1o A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (NR) (grifei)

(...)

Pelo que se vê, para a exclusão da tributação sobre a área de preservação permanente, além da existência dessas áreas, é necessário o reconhecimento específico pelo Ibama ou órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental - ADA.

Em se tratando do exercício de 2005 e considerado o art. 10, § 4º, inciso II, da IN/SRF nº 043/97, com redação dada pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 67/97, e, especificamente, o parágrafo 3º do art. 9º da IN/SRF nº 256/2002, o prazo para a protocolização, junto ao IBAMA/órgão conveniado, do requerimento do Ato Declaratório Ambiental - ADA expirou em 31 de março de 2006, ou seja, seis meses após o prazo final para a entrega da DITR/2004, até 30.09.2005, de acordo com a IN/SRF nº 435/2004.

No caso dos autos o Ato Declaratório Ambiental (fls. 110 do processo 13161.720300/2008-73), foi protocolado junto ao Ibama em 01/10/2007, contemplando uma área de preservação permanente de 965,70 ha (glosada pela fiscalização).

Contudo, a legislação do órgão ambiental visa, essencialmente, a proteção dos recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, a fauna, a flora, o solo entre outros, cujo alcance é a exploração consciente e adequada do meio rural, preservando-se as condições mínimas para o equilíbrio do meio ambiente. Daí a importância da extrafiscalidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, ou seja, o ITR representa um imposto voltado para outros fins que não, essencialmente, a arrecadação de recursos para o erário.

Nesta ordem de ideias, penso que dada a extrafiscalidade do ITR, a entrega do ADA – Ato declaratório Ambiental ao Ibama, ainda que posteriormente efetuada, mas antes do procedimento fiscal, deve ser considerada para fins do cálculo do imposto.

Acresça-se, ainda, que de acordo com o art. 138 do CTN a denúncia espontânea exclui a penalidade pelo descumprimento de alguma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (art. 113 do CTN). Além do mais, o parágrafo único do mesmo art. 138 do CTN determina: “*não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*”.

Portanto, iniciado o procedimento fiscal a espontaneidade restará afastada e a área de preservação permanente deverá ser integralmente tributada, caso não tenha sido apresentado o protocolo de entrega do ADA antes do início da ação fiscal.

Neste caso, como o Ato Declaratório Ambiental (fls. 110 do processo 13161.720300/2008-73) foi protocolado em 01/10/2007, e a ação fiscal teve seu início em 04/06/2007, o documento ambiental não deve ser considerado para fins de isenção da área de preservação permanente do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, pois foi **protocolado em momento posterior ao início da ação fiscal.**

Nessa conformidade, a área de preservação permanente reportada pelo Contribuinte na DITR não deve ser acatada.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah – Redator designado.

CÓPIA