



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

Processo nº 10183.003908/2006-21
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2401-005.432 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2018
Matéria MALHA FISCAL - ITR
Embargante PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado SOPAU MADEIREIRA E AGROPECUÁRIA SA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ISENÇÃO. ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA).

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. No caso, a omissão opontada refere-se à exigência de ADA ou sua eventual desnecessidade para fins de fruição do benefício fiscal referente à área de reserva legal averbada (área de utilização limitada).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10183.003908/2006-21
Acórdão n.º **2401-005.432**

S2-C4T1
Fl. 263

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Cleberson Alex Friess.

Relatório

Cuida-se de embargos de declaração da representante da Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3201-00.327 da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 236/248), cuja ementa está assim redigida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE
TERRITORIAL RURAL ITR*

Exercício: 2002

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE . ADA INTEMPESTIVO. A área de preservação permanente declarada, que se encontra devidamente comprovada nos autos por meio do ADA, ainda que intempestivo, deve ser excluída da área tributável para efeito de cálculo do ITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. Somente se pode excluir da área tributável, para fins de incidência do ITR, área declarada pelo contribuinte como reserva legal que se encontre devidamente averbada à margem da matrícula do registro do imóvel.

VTN - À mingua de elementos de prova em contrário, deve ser considerado o VTN aprovado pela Secretaria da Receita Federal, quando este for superior àquele declarado pelo contribuinte.

Relata a i. Procuradora que a autuação da área de utilização limitada deu-se em decorrência de duas razões: 1) falta de comprovação da averbação da área declarada como sendo de reserva legal no cartório de registro de imóveis e 2) apresentação intempestiva do Ato declaratório Ambiental - ADA. Aduz que o colegiado deixou de se manifestar acerca da necessidade ou não da apresentação tempestiva do ADA.

O juízo de admissibilidade dos embargos foi feito pelo Presidente da 2ª Seção de Julgamento do CARF, nos termos do despacho de fls. 259/261:

Considerando que se trata de embargos opostos contra decisão por colegiado extinto, analiso sua admissibilidade, na qualidade de Presidente da Seção responsável pelo referido colegiado.

Para subsidiar o exame dos embargos, reproduzimos a seguir passagens do acórdão embargado:

Foram juntadas aos autos cópias de matrículas no registro de imóveis (fls.41/50) referentes a dez lotes desmembrados de área maior, situados na Gleba São Tomé. Esses lotes mostram-se com reserva legal averbada, num total de 99.206,50ha, que representam exatamente 50% da área total declarada do imóvel denominado “Gleba São Tomé” (198.413ha).

O documento de fl. 52, que pretende comprovar que o imóvel tem preservada uma área maior que os 50% averbados, não está assinado e nem menciona qual seja o

imóvel, muito embora afirme que o imóvel vistoriado tem 198.413ha, exatamente a dimensão do imóvel em questão .

O documento de fl67 (Lei nº 10.635/2002) apenas autoriza o INSS a receber em dação em pagamento um imóvel situado nas coordenadas ali indicadas, para abatimento de dívida previdenciária, mas não menciona o nome da propriedade, nem do proprietário, não restando claro, portanto, tratar-se do imóvel ora sob questão.

Por tais motivos, entendo deva ser considerada, para fins de cálculo do ITR, a área de reserva legal averbada, no total de 99.206,50ha.

Conforme se verifica no trecho acima, o acórdão expressa o entendimento de que deva ser considerada, para fins de cálculo do ITR, a área de reserva legal averbada, no total de 99.206,50 ha. Porém não se manifesta sobre a exigência de ADA ou sua eventual desnecessidade. Poder-se-ia entender que a desnecessidade do ADA ficaria implícita ou, por outro lado, se a decisão foi simplesmente omissa em analisar este aspecto. Por não ser possível optar, com segurança, por quaisquer das duas interpretações acima, fica caracterizada a omissão apontada.

Conclusão

Diante do exposto, deve-se acolher os Embargos de Declaração e, conseqüentemente, submeter os autos novamente à apreciação do Colegiado, com vistas a sanar o vício apontado.

Considerando que o colegiado que proferiu a decisão embargada foi extinto e que o conselheiro relator não mais pertence a colegiados na 2ª Seção do CARF, encaminhe-se o processo para novo sorteio, no âmbito dos colegiados da 2ª Seção do CARF, para relatoria e futura inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho

Os presentes embargos de declaração atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

Como bem pontuada pela i. representante da PFN, o colegiado ao apreciar a matéria sobre a área de utilização legal limitada deixou se manifestar sobre a obrigatoriedade de apresentação do ADA, dentro do prazo regulamentar. Salientou ainda que um dos motivos da autuação fiscal deu-se pela apresentação intempestiva do ADA.

Portanto, resta caracterizada a omissão no acórdão recorrido, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Pois bem. Pode ser excluída, da área tributável, a área declarada de utilização limitada (Reserva Legal), desde que o sujeito passivo comprove a averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel no registro competente e apresente Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA.

O § 1º, inciso II, alínea “a”, do artigo 10 da Lei n. 9.393/96, ao definir a base de cálculo do ITR, remete expressamente à Lei nº 4.771/65, e alterações, para fins de reconhecimento da base de cálculo do imposto, considerando que a área de reserva legal, por se tratar de limites mínimos de conservação previstos em lei (art. 16 e incisos da Lei nº 4.771/65), somente opera efeitos redutores do critério quantitativo do ITR, se e somente se averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel.

No tocante a exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA, com o advento no ordenamento jurídico do art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000, que incluiu o art. 17-O, § 1º na Lei nº 6.938, de 1981, a obrigatoriedade de apresentação do ADA, para fins de exclusão das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal) da base de cálculo do ITR, é requisito obrigatório a partir do exercício 2001, *in verbis*:

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

[...]

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

Como se percebe do lançamento de ofício, um dos motivos da glosa foi a não comprovação do ADA protocolado junto ao IBAMA, no prazo de até 6 (seis) meses contados da apresentação da entrega da DITR. Acerca do prazo de apresentação do ADA para

comprovação de áreas excluídas da tributação (área de utilização limitada), existe no âmbito deste colegiado vários entendimentos que norteiam diversos julgados.

Da decisão embargada, extrai-se que o colegiado ao analisar o requisito para comprovação da área declarada com reserva legal restringiu-se apenas as áreas averbadas no registro competente, no total de 99.206,5ha. Portanto, não houve manifestação quanto à apresentação do ADA, de acordo com excertos abaixo transcritos:

Foram juntadas aos autos cópias de matrículas no registro de imóveis (fls. 41/50) referentes a dez lotes desmembrados de área maior, situados na Gleba São Tomé. Esses lotes mostram-se com reserva legal averbada, num total de 99.206,50ha, que representam exatamente 50% da área total declarada do imóvel denominado "Gleba São Tomé" (198.413ha)

O documento de fls. 52, que pretende comprovar que o imóvel tem preservada uma área maior que os 50% averbados, não está assinado e nem menciona qual seja o imóvel, muito embora afirme que o imóvel vistoriado tem 198.413ha, exatamente a dimensão do imóvel em questão.

[...]

Por tais motivos, entendo deva ser considerada, para fins de cálculo do ITR, a área de reserva legal averbada, no total de 99.206,50ha. (grifou-se)

A obrigatoriedade do ADA, a partir do exercício 2001, teve como um dos objetivos, além de outros, no caso de área de utilização limitada que exige também a averbação no registro competente, dar mais publicidade as áreas de preservação ambiental. Inclusive, também subsidiar a Secretaria da Receita Federal do Brasil nos procedimentos de arrecadação, tributação e fiscalização do crédito tributário de ITR.

É certo que a lei não estabeleceu um prazo definido para apresentação do ADA, entretanto, tenho o entendimento, com base na alínea "a" do item II do §1º do art. 10 da Lei nº 9.393/96 c/c o §1º do art 17-O da Lei nº 6.938/81, que o ADA, no caso de lançamento de ofício, deve ser protocolado no IBAMA antes do início da Ação Fiscal.

Neste sentido, transcrevo excertos do entendimento no voto vencedor no Acórdão 9202-003.620 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do qual adoto como complemento da razão de decidir no meu voto.

[...]

Assim, sendo certo que as normas que instituem isenções devem ser interpretadas de forma estrita, ainda que não se recorra somente ao seu aspecto literal, como se poderia entender de uma análise superficial do art. 111, do Código Tributário Nacional, fato é que, no que atine às regras tratadas como exclusão do crédito tributário pelo referido codex, a legislação não pode ser interpretada de maneira extensiva, de maneira que não há como afastar a exigência do ADA para o fim específico de possibilitar a redução da base de cálculo do ITR.

Importante gizar, outrossim, ainda no que concerne à obrigatoriedade de apresentação do ADA, que não há que se falar em revogação do referido dispositivo pelo §7º do art. 10 da Lei n.º 9.393/96, instituído pela Medida Provisória n.º 2.16667/01, tendo em vista que a inversão do ônus da prova prevista no referido dispositivo refere-se justamente às declarações feitas pelo contribuinte no próprio Ato Declaratório Ambiental (ADA), de modo que não estabelece referido dispositivo legal qualquer desnecessidade de apresentação deste último.

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.

Analizando-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 permitir uma efetiva 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, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária" (PONTES, Helenilson 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/dez2004, 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 necessidade da obrigatória protocolização 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 obrigatória, 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, inclusive, data de setembro de 2002, posterior à data da ocorrência do fato gerador, no caso que ora se trata.

Quer-se com isso dizer, portanto, que, muito embora a legislação tratasse, de maneira inolvidável, a respeito da entrega do Ato Declaratório Ambiental, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não havia, sequer no âmbito do poder regulamentar, 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.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que 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 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. 170 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 imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato.

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 eadem 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 2.189/99, 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, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização. (grifou-se)

No caso em questão, verifico que o ADA foi protocolado em 26/09/2005 (fls. 92) e o início do procedimento administrativo deu-se 30/08/2006 (fls. 21). Ademais, salienta-se que consta o registro da área de utilização limitada (área a ser preservada) nas autorizações para desmatamento emitidas pelo IBAMA (fls. 67/86).

Portanto, em linha do que foi discutido no acórdão embargado, tem-se como satisfeita a condição de apresentação do ADA.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, a fim de sanar a omissão apontada, nos termos dos fundamentos do voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho