



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10183.004031/2006-96  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-005.607 – 2ª Turma  
**Sessão de** 29 de junho de 2017  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** ADILSON DESIDERIO DA SILVA E OUTROS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2002

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

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 a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão, não tendo ocorrido tal apresentação, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR .

ARL. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSA DO ADA - ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Incabível a manutenção da glosa da ARL - Área de Reserva Legal, por falta de apresentação de ADA - Ato Declaratório Ambiental, quando consta a respectiva averbação na matrícula do imóvel, efetuada antes da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para afastar a glosa da ARL - Área de Reserva Legal, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)  
Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)  
Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado).

## **Relatório**

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2202-01.317, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, relativamente ao ITR, aos juros de mora e à multa por informação inexata na Declaração do ITR DIAC/DIAT/2002, no valor total de R\$ 1.538.291,25, referente ao imóvel rural denominado Fazenda São Cristóvão, com área total de 25.000,0 ha, com Número na Receita Federal - NIRF 2.424.4546, localizado no Município de Querência/MT, conforme Auto de Infração de fls. 01 a 09.

Entre outros documentos, o Contribuinte apresentou ADA, protocolado no IBAMA em 17/10/2006.

Com a análise dessa documentação, a autoridade fiscal constatou que com relação da Preservação Permanente o laudo apenas informava sua existência, não discrimina em quais artigos da legislação ambiental se enquadram. Além disso, não consta o ADA protocolizado junto ao IBAMA dentro do prazo regulamentar para o exercício em pauta.

Relativamente à área de Utilização Limitada, apesar de constar averbação na matrícula do imóvel, também não possui ADA tempestivo. No tocante ao VTN o laudo não foi elaborado em atenção às normas técnicas com o grau mínimo solicitado, nem foram demonstradas as fontes de pesquisas, cuja quantidade mínima é cinco.

Com a constatação das irregularidades acima, foi procedida a glosa das áreas isentas e demais alterações conseqüentes, bem como modificado o SIPT, utilizando-se valores constantes da tabela SIPT. As razões de fato e de direito foram expostos pela autoridade lançadora para proceder às alterações. Apurado o crédito tributário foi lavrado o Auto de Infração, cuja ciência aos interessados, de acordo com os Avisos de Recebimentos - AR de fls. 40 a 43, datados pelo destinatário, foi dada em 09/11/2006.

Em 01/12/2006 foi apresentada impugnação, fls. 51 a 59, na qual, após explanação dos fatos até aqui conhecidos, alegou-se, em síntese, o seguinte: Com relação à P. Permanente disse haver sido anexado laudo que comprova a área, além do ADA, que o fiscal não acatou. Da Reserva Legal afirmou que foi anexada certidão de registros constando averbação do Termo de Responsabilidade e Preservação de Floresta, datado de 17/04/1996 e 04/04/1995, celebrado como o IBAMA, ficando, desta forma, comprovada a existência da R. Legal, entretanto, o fiscal desconsiderou em decorrência da intempestividade do ADA. Com referencia ao ADA questionou a Instrução Normativa, dizendo que extrapolou as normas estabelecidas em lei, para fins de reconhecimento da Reserva legal e de Preservação Permanente. Reproduziu dispositivos legais pertinentes para afirmar que apenas em relação às áreas de interesse ecológico, para proteção de ecossistema e áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, é que se exige declaração de órgão competente para fim de reconhecimento. Prosseguiu na discordância de exigência do ADA mencionando outros dispositivos legais, bem como jurisprudência, inclusive do Conselho de Contribuintes, relativa a matéria similar, cujos resultados foram favoráveis ao interessado. Mesmo ciente da inaplicabilidade da exigência do ADA, providenciou, ainda que tardiamente, o referido documento, não restando desta forma qualquer dúvida em relação à existência da área de Preservação Permanente e da Reserva Legal. Finalizando, disse estarem demonstradas a insubsistência e improcedência da ação fiscal e espera seja acolhida a impugnação, para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

A DRJ de Campo Grande julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, fls. 219/229.

Cientificada da referida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 96/111, no qual reproduz e reforça as mesmas alegações e argumentos da impugnação.

Em sessão plenária, realizada em 26.03.2009, a Turma converteu o julgamento em diligência para que os autos retornassem para a repartição de origem para que a autoridade fiscalizadora informasse, quando da lavratura do auto de infração, se possuía as informações sobre os preços de terras recebidos da Secretaria da Agricultura.

Os autos retornaram com o cumprimento da diligência.

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 302/319, DEU PROVIMENTO EM PARTE ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2002

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) POR LEI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A partir do exercício de 2001, com a introdução do art. 17 na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) passou a ser obrigatório para fins de exclusão da área de preservação

permanente da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). AVERBAÇÃO EM CARTÓRIO.

A área de utilização limitada / reserva legal, para fins de exclusão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR, se faz necessária ser reconhecida como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental ADA, fazendo-se, também, necessária a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro de Imóveis, até a data do fato gerador do imposto.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO COM BASE NO

SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). UTILIZAÇÃO DO VTN MÉDIO DITR. EM DETRIMENTO DA UTILIZAÇÃO DO VTN MÉDIO POR APTIDÃO AGRÍCOLA.

Incabível a manutenção do Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado pela fiscalização, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), utilizando VTN médio das DITR entregues no município de localização do imóvel, por contrariar o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

Recurso parcialmente provido.

Às fls. 336/340, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência, alegando divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma trazido para análise em relação à legalidade da exigência de laudo técnico emitido por profissional habilitado confeccionado em consonância com as normas da ABNT, anotada no CREA. O acórdão recorrido entende ser prescindíveis aquelas exigências, considerando suficiente, apenas, “(...) que o laudo emitido de conformidade com tal determinação demonstre, de forma inequívoca, as características que diferenciam o imóvel questionado, das demais terras do município envolvido, indicando um valor da terra nua inferior ao mínimo estabelecido para tal município (...)”. Já o acórdão paradigma, contudo, desposa do entendimento de que a situação excepcional do arbitramento exige o cumprimento estrito das normas de regência. Por conseguinte, o laudo que não atenda aos requisitos legais e técnicos, fixados pela ABNT, não tem o condão de afastar a presunção legal de validade do arbitramento.

Às fls. 321/327, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, NEGANDO SEGUIMENTO ao recurso em relação à divergência arguida, tendo em vista verificar-se que as situações fáticas tratadas nos acórdãos recorrido e paradigma são diversas, centrando-se a discussão, em ambos os julgados, na legalidade do arbitramento do VTN com base no SIPT, e não nas formalidades requeridas para aceitação de Laudo Técnico. Tal discussão é secundária nos dois acórdãos, sendo que as conclusões diversas se devem basicamente aos procedimentos adotados pela Autoridade Lançadora, quando do arbitramento do VTN com base no SIPT.

Às fls. 328/329, em sede de Reexame Necessário, manteve integralmente o despacho do Presidente da Câmara.

Às fls. 358/364, o Contribuinte igualmente interpôs Recurso Especial, visando a revisão do julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto à seguinte matéria: não apresentação do ADA enseja o lançamento fiscal. Inicialmente, destacou que o voto recorrido incorreu em equívoco ao afirmar que as áreas de reserva legal não estariam averbadas à margem da matrícula, pois, às fls. 35 a cópia da matrícula n. 3.669 identifica a averbação da área de reserva legal, concluída no dia 04.04.1995. Nesta mesma data foram feitas também as averbações das áreas de reserva legal nas matrículas n. 3.670 e 3.671, conforme fls. 38 e 119. Quanto à exigência do ADA, o acórdão paradigma da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF, ao tratar do tema, conclui pela desnecessidade de apresentação do ADA para fins de exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da base de cálculo do ITR. Alega, ainda, que o art. 17-O da Lei 6.938, de 1981, não condiciona a isenção do tributo à apresentação do ADA. Apenas cria uma taxa passível de ser exigida pelo Ibama, a título de vistoria. Logo, não há como transformar este ato normativo em condição “sine qua non” para que o contribuinte goze da isenção tributária.

Às fls. 412/414, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, DANDO SEGUIMENTO ao recurso para que seja reapreciada **a questão da exigibilidade do ADA - Ato Declaratório Ambiental para fins de exclusão da APP - Área de Preservação Permanente e da ARL - Área de Reserva Legal da tributação do ITR, a partir do exercício de 2002.**

Às fls. 416/422, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, alegando, preliminarmente, que o recurso especial não deve ser conhecido, haja vista a discussão de fundo do r. acórdão desafiado se restringe à matéria fática, que, a teor do Regimento Interno do CARF, não é suscetível de arguição em sede de recurso especial. No mérito, alegou, dentre outras, que a denominação de RESERVA LEGAL veio a partir da Lei 7.803, de 18 de julho de 1989, que introduziu, também, a exigência de averbação ou registro da reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, sendo vedada “a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou desmembramento da área” (Art. 16 § 2º).

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, relativamente ao ITR, aos juros de mora e à multa por informação inexata na Declaração do ITR DIAC/DIAT/2002, no valor total de R\$ 1.538.291,25, referente ao imóvel rural denominado Fazenda São Cristóvão, com área total de 25.000,0 ha, com Número na Receita Federal - NIRF 2.424.4546, localizado no Município de Querência/MT, conforme Auto de Infração de fls. 01 a 09.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise as divergências jurisprudenciais no tocante à desnecessidade de apresentação tempestiva do ADA, para comprovação da área de preservação permanente e de utilização limitada.

A questão controvertida diz respeito à exigência da averbação da área de reserva legal a época dos fatos geradores para fins de isenção do ITR.

Para se dirimir a controvérsia, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento, e **para isso adoto as razões do acórdão 9202.021-46, proferido pela Composição anterior da 2ª Turma da Câmara Superior, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire.**

Para tanto, devemos analisar a legislação aplicável ao tema e para isso transcrevo os trechos que interessam do art. 10 da Lei nº 9.393/96:

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:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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;**
  - b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
  - c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
  - d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
  - e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluída pela Lei nº 11.428, de 22 de dezembro de 2006)
  - f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluída pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)
- (...) § 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.16667, de 2001)

Da transcrição acima, destaca-se que, quando da apuração do imposto devido, exclui-se da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, além daquelas de interesse ecológico, das imprestáveis para qualquer exploração agrícola, das submetidas a regime de servidão florestal ou ambiental, das cobertas por florestas e as alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas.

Como se percebe da leitura do citado artigo, a área de preservação permanente é isenta de ITR, e como este é um imposto sujeito a lançamento por homologação o contribuinte deverá declarar a área isenta sem a necessidade de comprovação, sujeito a sanções caso reste comprovada posteriormente a falsidade das declarações.

Conforme apontado anteriormente, **cinge-se a controvérsia acerca da existência de ADA tempestivo para reconhecimento da área como de preservação permanente e utilização limitada.**

O acórdão recorrido manteve a glosa das áreas em razão da falta de apresentação de ADA tempestivo.

Saliento que a partir de 2001, **para fins de redução do ITR, a previsão expressa é a de que haja comprovação de que houve a comunicação tempestiva ao órgão de fiscalização ambiental, e que isso ocorra por meio de documentação hábil.** Entendo aqui que a documentação hábil engloba um conjunto de documentos possíveis e não apenas o protocolo de ADA.

Em linhas gerais temos condições diferentes para reconhecimento da isenção quando se trata de (a) área de reserva legal e (b) área de preservação permanente.

(a) Assim quanto a área de Reserva Legal, e meu ver não existe prazo para comprovação de sua existência, logo não é necessário que a averbação da reserva legal seja realizada antes do fato gerador, pois se a área tinha condições de ser considerada isenta, e o foi posteriormente, **é isso que importa para consagração do Direito do Contribuinte, em virtude da aplicação da Verdade Material, privilegiada nos Processos Administrativos Federais por força da Lei 9784/99.**

(b) Já quanto a área de preservação permanente, para que esta seja considerada isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, não considero a **apresentação de ADA como prova exclusiva de sua existência**, pois a meu ver existem outros documentos hábeis a esta comprovação, como, por exemplo, laudos, fotos, averbações.

Isso é quanto ao direito. Passo agora a análise das provas.

No caso dos autos, discute-se o exercício de 2002, é fato que o ADA só foi protocolizado no ano de 17.10.2006 após intimado pela fiscalização, contudo existe nos autos comprovação da averbação às fls. 35, do termo de responsabilidade florestal, segue anexa a cópia da matrícula n. 3.669 identifica a averbação da área de reserva legal, concluída no dia 04.04.1995. Em data subsequente 17.04.1996 foram feitas também as averbações das áreas de reserva legal nas matrículas n. 3.670 e 3.671, conforme fls. 38 e 119.

Reconheço assim 12.500 ha de área de Reserva Legal - ARL, declaradas pelo Contribuinte e averbadas na matrícula do imóvel, bem como 6.000 ha, também declaradas por ele a título de APP, que no meu entendimento se encontram comprovadas em razão do laudo técnico com respectiva ART anexado as fls. 32.

**Neste caso observo que as provas dos autos atendem a esta exigência e que pode ser aceita como documento hábil, servindo como comunicação a autoridade florestal ou ambiental.**

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

## Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao voto da nobre relatora, ousou discordar de seu posicionamento, quanto aos requisitos para exclusão das áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

Acerca do tema, entendo que a fruição da redução da base de cálculo do ITR (possuidora, a meu ver de natureza isentiva), seja por áreas de preservação permanente ou de interesse ecológico, encontra um de seus requisitos legais claramente estabelecido, desde 2000, a partir do disposto no art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, em especial em seu *caput* e parágrafo 1º, com atual redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, *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. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)(...)o.*

**§ 1ª** *A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000) (g.n.)*

Ou seja, mandatário para que se admita a redução da base tributável de áreas a título de Preservação Permanente ou de Interesse Ecológico que constem as mesmas de ADA entregue ao IBAMA.

Trata-se aqui, note-se, de dispositivo legal específico, posterior à Lei nº 9.393, de 1996, restando, assim, quando da instituição de tal requisito, plenamente respeitado o princípio da Reserva Legal. Note-se ser plenamente consistente a coexistência de tal obrigação com a vigência e aplicação da Lei nº 9.393, de 1996, sem qualquer tipo de antinomia.

Ainda, de se rejeitar qualquer argumentação de revogação do dispositivo pelo §7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória nº 2.166-67/01. O que se estabelece ali é uma desnecessidade de comprovação prévia tão somente no momento da declaração (DITR), sendo perfeitamente factível, porém, que, posteriormente, em sede de ação fiscal, sejam demandados elementos necessários à comprovação do constante na DITR do declarante e realizado o lançamento no caso de insuficientes elementos

comprobatórios, a partir do expressamente disposto nos arts. 14 e 15 daquela mesma Lei nº. 9.393, de 1996.

Tal posicionamento encontra-se muito bem detalhado no âmbito do Acórdão CSRF 9202-003.620, de 04 de março de 2015, no qual funcionei como Redator *ad hoc* do voto vencedor em substituição ao redator do voto designado, Dr. Alexandre Naoki Nishioka, adotando assim aqui seus fundamentos a seguir como razões de decidir, *verbis*:

"(...)

*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 nº 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei nº 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."

*Ora, de acordo com uma interpretação evolutiva do referido dispositivo legal, isto é, cotejando-se o texto aprovado quando da edição da Lei nº 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que, para o fim específico da legislação tributária, passou-se a exigir a apresentação do ADA, como requisito inafastável para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela Lei nº 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1º, II.*

*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 urna 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.*

(...)"

Ainda, deve-se enfrentar, também, a questão do momento da entrega do mencionado ADA para fins de exclusão da base de cálculo do ITR do exercício 2001.

Com a devida vênia aos Conselheiros que adotam posicionamento diverso, entendo que o melhor posicionamento é, novamente em linha com o adotado no âmbito do mesmo Acórdão CSRF 9202-003.620, admitir a protocolização do Ato Declaratório Ambiental até o início da ação fiscal, com fulcro nos seguintes fundamentos:

"(...)

*Feita esta observação, relativa, portanto, à obrigatoriedade de apresentação do ADA, cumpre mover à análise do prazo em que*

*poderia o contribuinte protocolizar referida declaração no órgão competente.*

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

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

*Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi 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/dez-2004, p. 57) , no caso da norma isencional.*

*De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental lato senso, 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, (...).*

*(...)*

*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. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.*

*Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel 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 2.189-49/01, que assim dispõe, verbis:*

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

*De acordo com a interpretação que ora se sustenta, pois, é permitida a entrega do ADA, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.*  
(grifei)

(...)"

No caso em questão, o ADA só foi entregue pelo contribuinte em 17/10/2006 (vide e-fl. 32), assim, posteriormente ao início da ação fiscal (iniciada em 30/08/2006, consoante e-fl. 25) e, destarte, diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte quanto à matéria, restabelecendo-se a glosa de 6.000,0 ha. de área de preservação permanente, inicialmente declarada pelo autuado como exclusão da base de cálculo do ITR/2002.

Finalmente, quanto às áreas de Reserva Legal, reitero aqui entender que a averbação pública, de natureza constitutiva, supre a obrigatoriedade de apresentação do ADA, interpretando-se uma vez mais o dispositivo instituidor da obrigatoriedade sob a ótica teleológica de preservação das áreas de RL e fiscalização desta preservação.

Ressalte-se aqui que, no caso da área de Reserva Legal, diferentemente do caso das APPs, se está diante de área onde o proprietário ou possuidor a indica, em qualquer local do imóvel rural, de forma que fique vedado o corte raso da cobertura florestal ou arbórea para fins de conversão a usos agrícolas ou pecuários, mas onde são permitidos outros usos sustentados que não comprometam a integridade dos ecossistemas que as formam. Presente tal elemento volitivo definidor do contribuinte no caso em questão, entendo que a ausência do ADA, no caso específico da Reserva Legal, pode ser substituída pela formalização (pública) da

Processo nº 10183.004031/2006-96  
Acórdão n.º 9202-005.607

CSRF-T2  
Fl. 430

---

indicação supra através da mencionada averbação, com o ADA possuindo, nesta hipótese, natureza declaratória.

Verifico que *in casu*, tal averbação abrangeu a totalidade da área objeto de glosa (12.500,0 ha.) e deu-se entre 04/04/1995 e 17/04/1997 (consoante e-fls. 33 a 38), ou seja, a averbação da área glosada ocorreu antes do fato gerador em tela, ocorrido em 01/01/2002. Assim, nenhum reparo a fazer quanto à exclusão da referida área da base tributável, acedendo-se aqui ao posicionamento da Relatora, no sentido de dar provimento ao Recurso Especial quanto à matéria de ARL.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, para, no mérito, lhe dar provimento parcial, para afastar a glosa da ARL - Área de Reserva Legal inicialmente excluída pelo autuado da base de cálculo do ITR/2002.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior