



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

Processo nº 10183.720093/2006-49
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.677 – 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROPECUÁRIA CÉU ABERTO LTDA - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

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 o ADA válido contemplando a área em litígio foi apresentado em 20/03/2001, assim, muito antes do início da ação fiscal. Destarte, é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, momentaneamente, a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, substituída pelo conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2102-001.932, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 17 de abril de 2012 (e-fls. 622 a 633). Ali, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

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

Exercício: 2005

*ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA
LEGAL. GLOSA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO ATO
DECLARATÓRIO AMBIENTAL AO IBAMA. MANUTENÇÃO
DO LANÇAMENTO.*

*Para os fatos geradores ocorridos a partir de 2001, a
apresentação do ADA ao Ibama é obrigatória para fins de
redução do valor devido a título de ITR, ou seja, para exclusão
das áreas de preservação permanente. Aplicação do art. 17-O da
Lei nº 6.938/81, com a redação dada pela Lei nº 10.165/2000.*

*ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE
RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO.*

*Cabe ao contribuinte interessado apresentar a documentação
comprobatória da existência das áreas que pretende excluir da
tributação pelo ITR (como é o caso da área de preservação
permanente). Sem provas que atestem de forma irrefutável a
existência e o alcance das referidas áreas, não há como aceitar
as informações prestadas em DITR.*

*ITR. VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO COM BASE
NO SIPT. POSSIBILIDADE.*

*O arbitramento do VTN é procedimento devidamente previsto em
lei (art. 14 da Lei nº 9.393/96), e por isso devem ser utilizados os
parâmetros legais lá mencionados, pelas autoridades fiscais,
toda vez que o VTN declarado pelo contribuinte não for
merecedor de fé. Cabe ao contribuinte a apresentação de laudo
que refute os valores apurados por meio do SIPT, laudo este que
deve preencher os requisitos legais mínimos para que possa ser
acolhido.*

ITR PLANO DE MANEJO FLORESTAL COMPROVAÇÃO DE SUA EXISTÊNCIA E CUMPRIMENTO.

Para fins de apuração do ITR, considera-se como área de exploração extrativa aquela que comprovadamente tenha um plano de manejo sustentado, e cujo cronograma esteja comprovadamente sendo cumprido ao longo do exercício a que se refere a DITR. Sem tal comprovação, não há como acolher a área de exploração extrativa declarada.

Decisão: por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para restabelecer a área de 249,9 hectares como de preservação permanente.

Enviados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de ciência em 17/05/2012 (e-fl. 606), esta apresentou, em 15/06/2012 (e-fl. 620), Recurso Especial (e-fls. 607 a 619 e anexos), com fulcro no art. 67 do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

O recurso contém alegações de existência de divergência interpretativa quanto à apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), tendo sido admitido consoante exame de admissibilidade de e-fls. 634 a 636.

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão 2101-00.442, prolatado em 11 de março de 2007, e, ainda, em relação ao decidido pela 1ª. Turma Especial do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 391-00.037, prolatado em 21 de outubro de 2008, de ementas e decisões a seguir transcritas.

Acórdão 2101-00.442

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO - ATO CONSTITUTIVO.

A averbação no registro de imóveis da área eleita pelo proprietário/possuidor é ato constitutivo da reserva legal; portanto, somente após a sua prática é que o sujeito passivo poderá excluí-la da base de cálculo para apuração do ITR.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, após a vigência da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, é imprescindível a informação em ato declaratório ambiental protocolizado no prazo legal. Recurso negado.

Decisão: por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Alexandre

Naoki Nishioka que dava provimento parcial em relação à área de preservação permanente.

Acórdão 391-00.037

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO. ADA INTEMPESTIVO.

O contribuinte não logrou comprovar a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental - ADA junto ao Ibama ou órgão conveniado, em razão do que restam não comprovadas as áreas declaradas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada para fins de exclusão da área tributável, nos termos da legislação aplicável. A averbação à margem da matrícula do imóvel não supre a exigência legal de apresentação tempestiva do ADA.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRECLUSÃO.
A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Não caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso

Quanto à matéria em litígio, apresentação tempestiva do ADA para fins de exclusão de área de preservação permanente da base de cálculo do ITR, se alega:

a) Cita a recorrente o estabelecido no art. 10, inciso II da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, defendendo que o mesmo estabelece concessão de benefício fiscal e, assim, deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 do CTN;

b) Defende que, para efeito da exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente da área como tal, protocolizando o ADA no IBAMA ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração. Cita que tal obrigatoriedade foi respaldada pelas Instruções Normativas SRF nºs. 43/97, com redação dada pela IN SRF nº. 67/97, 73/2000, 60/2001 e 256/2002, Manual de Perguntas do ITR/2002 e art. 10 do Decreto nº. 4.382, de 19 de setembro de 2002, bem como Solução de Consulta COSIT nº. 12, de 21 de maio de 2003;

c) A exigência do ADA encontra-se consagrada na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. De fato, esse diploma reitera os termos da Instrução Normativa SRF nº 43/97, no que concerne ao meio de prova disponibilizado aos contribuintes para o

reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, com vista à redução da incidência do ITR;

d) Entende como inteiramente equivocado o entendimento, no sentido de que não existe mais a exigência de prazo para apresentação do requerimento para emissão do ADA, em virtude do disposto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, incluído pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, uma vez que:

"(...) O que não é exigido do declarante é a prévia comprovação das informações prestadas. Assim, o contribuinte preenche os dados relativos às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, apura e recolhe o imposto devido, e apresenta a sua DITR, sem que lhe seja exigida qualquer comprovação naquele momento. No entanto, caso solicitado pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte deverá apresentar as provas das situações utilizadas para dispensar o pagamento do tributo."

e) Defende que, para efeito da exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente da área como tal, protocolizando o ADA no IBAMA ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração. Cita que tal obrigatoriedade foi respaldada pelas Instruções Normativas SRF nºs. 43/97, com redação dada pela IN SRF no. 67/97, 73/2000, 60/2001 e 256/2002, Manual de Perguntas do ITR/2002 e art. 10 do Decreto no. 4.382, de 19 de setembro de 2002, bem como Solução de Consulta COSIT no. 12, de 21 de maio de 2003;

f) No caso concreto, embora regularmente intimado para tanto, o contribuinte não apresentou ADA ou o seu requerimento, protocolados tempestivamente, junto ao IBAMA, não atendendo, portanto, as exigências da legislação do ITR, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização das áreas de preservação permanente e reserva legal. Com efeito, conforme pontuado pelo voto condutor da decisão atacada, o ADA somente foi apresentado com data de protocolo extemporânea (13/11/2006). Relativo a exercício diverso, portanto. Atente-se que o contribuinte já havia apresentado ADA relativo ao exercício de 2000 no qual, conforme reconhece a própria decisão hostilizada, não constava referida área. Cabe notar ainda que a área declarada no exercício de 2006 (2.540,4 hectares) destoa veementemente do que foi declarado pelo autuado como sendo área preservada (249,9 hectares). Logo, evidente que o ADA de um exercício não pode ser aproveitado em relação a outros. Isto porque, como deixa evidente a situação retratada nos autos, nada obsta que o contribuinte diminua a área mantida a título de preservação permanente. E não se pode olvidar que foi justamente esse o intuito do legislador. Bastasse a apresentação de um ADA para que se comprovasse a existência das áreas preservadas não seria necessária a obrigatoriedade de sua renovação anual;

g) Ora, sendo assim, havendo lei, estabelecendo de forma expressa, a obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de reconhecimento do direito à isenção em relação às áreas de utilização limitada/reserva legal não pode o julgador administrativo, apenas com base na verdade material e sem qualquer outro fundamento, desconsiderar dispositivo expresso de lei (em especial, o art. 17-O, da Lei n. 6.938/81) e normas regulamentares expedidas em conformidade com seu substrato de validade pela autoridade competente

(Instruções Normativas da SRF). Entender-se o processo administrativo fiscal dessa forma significaria subverter o princípio da legalidade em favor das disposições e caprichos dos contribuintes. Ainda mais, constituiria precedente para, também, em nome da verdade material, admitir-se outras permissividades, tais como a utilização de provas ilícitas no âmbito processual tributário, ao arrepio da lei;

h) Anda que a aplicação do princípio da verdade material tivesse lugar no presente feito, o que se considera apenas para fins de debate, deve-se assentar que sua aplicação não é absoluta, de modo que não se presta a afastar a aplicação de dispositivo legal, válido e vigente. Além do mais, o princípio da verdade material estriba-se no princípio da legalidade, e por ele, portanto, deve ser limitado. Logo, eventual aplicação do princípio da verdade material não pode ocorrer ao alvedrio da legislação, em seu detrimento, derogando suas disposições, tampouco se afastar de sua teleologia. Demais disto, a previsão do art. 37, caput, da Constituição de 1988, submete a Administração ao princípio da legalidade.

Requer, assim, que seja conhecido o recurso, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

Encaminhados os autos à autuada para fins de ciência, ocorrida em 1604/13 (e-fl. 643), o contribuinte apresentou Recurso Especial de sua iniciativa de e-fls. 645 a 668 e anexos, o qual assim restou não admitido, consoante exame de admissibilidade de e-fls. 743 a 749. Não houve oferecimento de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade.

Assim, conheço do recurso e passo à análise de mérito.

Para que todos possam firmar suas convicção quanto ao mérito recursal, destaco os seguintes elementos de interesse acostados aos autos:

a) Início da ação fiscal: mesmo não havendo nos autos o AR referente ao Termo de Intimação Fiscal de e-fls. 07/08, pode-se garantir, porém, que o início da ação fiscal deu-se entre a lavratura do referido termo, datado de 17/04/2006, e a data de resposta a tal intimação, 04/05/2006, consoante e-fl. 09, o que é suficiente para fins do deslinde do processo;

b) Atos Declaratórios Ambientais:

b.1) ADA/2000, protocolizado em 07/11/2000, contendo 0,0 ha. a título de APP - e-fl. 172;

b.2) ADA/2000 (retificação) protocolizado em 20/03/2001, contendo 3.002,8 ha. a título de APP - e-fl. 305;

b.3) ADA/2006, protocolizado em 13/11/2006, contendo 2.541,4 ha. a título de APP - e-fl. 174;

c) Laudo anexado pela autuada - e-fls. 17 a 38.

d) Licenciamento Ambiental Estadual e Plano de Recuperação de APP degradada, datado de 2008 - e-fls. 311 a 327.

Limitado o litígio assim, à possibilidade de exclusão dos 249,9 ha. a título de área de preservação permanente (consoante demonstrativo de e-fl. 5), 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 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, mandatório 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 n.º 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória n.º 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 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."

Ora, de acordo com uma interpretação evolutiva do referido dispositivo legal, isto é, cotejando-se o texto aprovado quando da edição da Lei n.º 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei n.º 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 n.º 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.

(...)"

Atendo-se mais especificamente ao caso em questão, nota-se, ao compulsar os autos, que o referido requisito foi efetivamente cumprido pelo contribuinte em 20/03/01 (e-fl. 305), assim muito anteriormente ao prazo estabelecido pela regulamentação infra-legal da RFB (prazo limite: 31/03/06, consoante Instrução Normativa SRF nº. 554, de 2005) e, também, anteriormente ao início da ação fiscal, ainda que tivesse sido iniciada em 17/04/06.

Faço notar que, ainda que não se trate de ADA referente ao exercício em litígio (2005), mas de exercício anterior, a possibilidade de aproveitamento do ADA/2000 deflui, em meu entendimento, da desnecessidade de sua apresentação anual, sistemática que durou até o ano de 2006, da seguinte forma, claramente expressa pelo art. 10, *caput* e parágrafo único da Instrução Normativa Ibama nº. 76, de 31 de outubro de 2005, *in verbis*:

Art 10. A apresentação do ADA se fará uma única vez, devendo ser apresentada uma declaração retificado ra apenas quando houver alguma alteração dos dados informados na DITR.

Parágrafo único. A Declaração Retificadora deverá ser feita em casos de alteração da dimensão de quaisquer das áreas, alteração de endereço ou alienação de parte ou toda a propriedade rural, dentre outras

Quanto ao momento de entrega do ADA, 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.

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/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 nº 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 nº 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 desconconsideração 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 nº 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 nº 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 nº 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)

(...)"

Repetindo-se uma vez mais que, no caso em questão, o ADA, contemplando a área de preservação permanente glosada de 249,9 ha. em litígio, foi entregue em 20/03/01 (e-fl. 305) e admitindo-se aqui o aproveitamento do ADA/2000 para exercícios até 2006 (inclusive), o requisito restou cumprido, assim, anteriormente ao início da ação fiscal, sendo de

Processo nº 10183.720093/2006-49
Acórdão n.º **9202-005.677**

CSRF-T2
Fl. 777

se rechaçar a glosa da área de preservação permanente perpetrada pela autoridade fiscal. De se manter, destarte, o provimento parcial, na forma decidida pelo Colegiado *a quo*.

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior