



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

Processo nº 10183.721729/2009-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.604 – 2ª Turma
Sessão de 29 de junho de 2017
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HUGO WALTER FROTA FILHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). AVERBAÇÃO TEMPESTIVA.
DATA DO FATO GERADOR.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a área de Reserva Legal deve estar averbada no Registro de Imóveis competente até a data do fato gerador. Hipótese em que a averbação de parte da área foi realizada de forma tempestiva.

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 não foi apresentado. Assim, não 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, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa de APP - Área de Preservação Permanente de 252,7 ha, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram 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, 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

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2201-01.563, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente procedimento fiscal de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, relativamente ao Imposto Territorial Rural - ITR, aos juros de mora e à multa por informação inexata na Declaração do ITR – DITR/2004, no valor de R\$ 1.099.825,90, referente ao imóvel rural com NIRF - Número do Imóvel na Receita Federal 3.084.625-0, com Area Total – ATI de 9.538,0ha, denominado Fazenda 3 Irmãos do Rio Suia Missu, localizado no município de São Felix do Araguaia/MT.

O Contribuinte apresentou impugnação, às fls. 49/75.

A DRJ de Campo Grande julgou, integralmente, procedente o lançamento, fls. 115/126.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 127/135, pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o lançamento dos impostos apurados pela falta de apresentação do ADA; julgada procedente a área de utilização limitada declarada como de Reserva Legal e de Preservação Permanente; julgada improcedente a exclusão das áreas de utilização limitada quando da apuração do imposto; finalmente considerar as áreas declaradas como de utilização limitada, excluindo-se dos valores de referência do VTN.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 148/159, DEU PROVIMENTO EM PARTE ao Recurso Ordinário, para restabelecer a área de preservação permanente declarada e uma área de reserva legal de 4.913,5ha. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do

Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ITR. ÁREA TRIBUTÁVEL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO. NECESSIDADE DO ADA. Por se tratar de áreas ambientais cuja existência independe da vontade do proprietário e de reconhecimento por parte do Poder Público, a apresentação do ADA ao Ibama não é condição indispensável para a exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal, de que tratam, respectivamente, os artigos 2º e 16 da Lei nº 4.771, de 1965, para fins de apuração da área tributável do imóvel.

RESERVA LEGAL. NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO. O § 8º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965 (Código Florestal) traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel da área de reserva legal. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal, condição indispensável para a exclusão dessas áreas na apuração da base de cálculo do ITR.

Preliminar rejeitada

Recurso parcialmente provido

Às fls. 162/173, a Fazenda Nacional igualmente interpôs **Recurso Especial** por divergência em relação ao ponto: **Necessidade de apresentação tempestiva do ADA** - os acórdãos, recorrido e paradigmas, partem de premissas fáticas idênticas, tendo em vista que todos discutem lançamentos relativos ao ITR de exercícios posteriores ao advento da Lei nº 10.165/2000, que alterou a redação do art. 17-O, da Lei nº 6.938/81, para chegar a conclusões distintas. Enquanto o acórdão impugnado dispensa a comprovação por meio de ADA protocolado tempestivamente pelo contribuinte junto ao IBAMA ou órgão ambiental conveniado, os acórdãos paradigmas não prescindem da referida exigência dentro do lapso temporal fixado na legislação de regência do tributo, tendo como base o citado art. 17-O da Lei nº 6.938/81 e a existência do Decreto nº 4.382/2002 e de Instruções Normativas da Receita Federal estabelecendo prazo para o protocolo do respectivo documento.

Às fls. 180/182, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o **Exame de Admissibilidade do Recurso Especial** interposto pela Fazenda Nacional, DANDO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à **indispensabilidade da apresentação do ADA para exclusão das áreas de APP - Área de Preservação Permanente e da ARL - Área Reserva Legal/Utilização Limitada da tributação do ITR.**

Às fls. 185/189, o Contribuinte apresentou **Contrarrrazões**, alegando, preliminarmente, que a premissa da fundamentação do Recurso é equivocada no sentido de que o acórdão recorrido não considerou indispensável a apresentação do ADA para usufruto das áreas isentas de tributação, mas, sim, considerou a área averbada junto à matrícula do imóvel (4,913ha) ao invés da área declarada na apresentação do ITR2005 pelo Contribuinte que constava 6.676,6ha. Na continuidade das contrarrrazões, arguiu que o acórdão colado à peça recursal pela Recorrente, em que pese ter apresentado ADA para a isenção tributária pretendida para áreas consideradas de preservação permanente e de utilização limitada, na questão da área de reserva legal, decidiu-se pela validade da área averbada junto à matrícula do imóvel como

de reserva legal. Deste modo, rebateu arguindo que, diferente do que se afirma no recurso, em nenhum instante, o ora Recorrido/Contribuinte buscou mitigar as exigências previstas em lei a fim de que pudesse se beneficiar da isenção prevista na legislação para os casos de isenção do ITR. O que se buscou e foi acolhido em parte foi a apuração da verdade real/material, princípio do processo administrativo em consonância com a previsão legal da ampla defesa e do contraditório.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se o presente procedimento fiscal de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, relativamente ao Imposto Territorial Rural - ITR, aos juros de mora e à multa por informação inexata na Declaração do ITR – DITR/2004, no valor de R\$ 1.099.825,90, referente ao imóvel rural com NIRF - Número do Imóvel na Receita Federal 3.084.625-0, com Area Total – ATI de 9.538,0ha, denominado Fazenda 3 Irmãos do Rio Suia Missu, localizado no município de São Felix do Araguaia/MT.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **indispensabilidade da apresentação do ADA para exclusão das áreas de APP - Área de Preservação Permanente e da ARL - Área Reserva Legal/Utilização Limitada da tributação do ITR.**

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 imprecáveis 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 imprecáveis 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 área de reserva legal.**

O acórdão recorrido deu razão ao Contribuinte, reconhecendo a porção de terra averbada para fins de ARL e a porção de terra declarada como APP lastrada pelo Laudo Técnico anexado.

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, trata-se do imóvel de nome Fazenda 3 Irmãos do Suiá Missú, Exercício 2004 - observo que o contribuinte de fato não apresentou ADA, mas apresentou averbação e laudo técnico das áreas pretendidas.

A Averbação em questão, que se encontra à margem da matrícula do imóvel, fls 33, verso, se refere a Área de Reserva Legal, matrícula 10.377, de acordo com Termo de Preservação Florestal assinado em 30.08.89 e averbado na data de 30.07.92, no importe de 4.913,50 ha. Deste modo, conforme exposto acima a averbação supre a falta do ADA, servindo como prova hábil a comprovação exigida em lei.

Quanto a Área de Preservação Permanente esta vem bem delineada no Laudo Técnico, anexado as fls. 34 com respectiva ART – a qual informa a área de APP como 1.909,42 ha. Ressalvo aqui meu entendimento pessoal de que o Laudo Técnico é documento suficiente para reconhecimento da APP.

Sendo assim, registre-se que o Contribuinte declarou na DITR as seguintes porções de terra:

ARL – DECLARADA 6.676,6ha - APURADA AI: O (zero) - AVERBADA 4.913,50ha

APP – DECLARADA 252,7ha - APURADA AI: 0 (zero) - LAUDO TÉCNICO: 1909,42ha.

Diante do enfrentamento dos montantes de terra declarados pelo Contribuinte e aqueles devidamente comprovados considero aptos a serem reconhecidas: para ARL - 4.913,50ha (averbados) e para APP – 252,7 declarados e corroborados por laudo técnico com respectiva ART.

Devendo, portanto, ser mantida parte da glosa constante do auto de infração, no que se refere a diferença havida entre a ARL declarada 6.676,6 ha e a reconhecida 4.913,50 ha.

Neste caso observo que as provas dos autos mantem parcialmente o lançamento, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

É como voto.

Processo nº 10183.721729/2009-12
Acórdão n.º **9202-005.604**

CSRF-T2
Fl. 210

(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.

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.

§ 1º 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, 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 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.

(...)"

Atendo-se mais especificamente ao caso em questão, nota-se, ao compulsar os autos, que o referido requisito de entrega do ADA sequer foi efetivamente cumprido.

Ainda a propósito, agora quanto à questão do momento da 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 nº 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 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)

(...)"

Repetindo-se uma vez mais que como, no caso em questão, não houve entrega do ADA, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, reformando-se o recorrido para restabelecer a glosa de APP - Área de Preservação Permanente de 252,7 ha.

È como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior