



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

Processo nº 10215.720130/2008-66
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-005.481 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2018
Matéria ITR - MALHA FISCAL
Recorrentes ANTONIO CABRAL ABREU
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

RECURSO DE OFÍCIO. ÁREA TOTAL DO IMÓVEL. RETIFICAÇÃO. PROCESSO JUDICIAL.

Comprovada que a área total do imóvel não corresponde área passível de tributação, deve-se excluir a área desapropriada em favor do INCRA, como terras devolutas, conforme decisão em Processo Judicial.

ÁREA TRIBUTÁVEL. ÁREAS DADAS EM COMODATO.

Para efeitos de apuração do Imposto sobre a Propriedade Rural, o comodatário que explora área em comodato não se considera contribuinte.

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO.

No caso de lançamento de ofício do ITR, a falta de apresentação de Laudo de Avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL). ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1.329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de reserva legal e área de preservação permanente, é dispensável a protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão estadual conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer como área de preservação permanente e reserva legal o total de 102.806,3 ha. Vencido o conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho (relator) e o conselheiro José Luiz Hentsch Benjamin Pinheiro, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier e Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Cuida-se os autos de Recursos de Ofício e Voluntário em face do Acórdão nº 11-25.948 da 1ª Turma da DRJ/REC (fls. 107/118).

Por bem detalhar os fatos até o julgamento de primeira instância, adota-se o relatório da decisão de piso, conforme a seguir:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls.05/10, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, exercício 2004, relativo ao imóvel denominado "Vila Amazônia", localizado no município de Juruti - PA, com área total de 221.730,0 ha, cadastrado na RFB sob o nº 6.930.213-8, no valor de R\$ 3.508.313,28 (três milhões quinhentos e oito mil trezentos e treze reais e vinte e oito centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 7.941.067,10 (sete milhões novecentos e quarenta e um mil sessenta e sete reais e dez centavos).

2.Foi emitido Termo de Intimação Fiscal — TIF nº 02102/00007/2007 para que o contribuinte apresentasse esclarecimentos e documentos para comprovação dos valores declarados na Declaração do ITR — DITR/2004, fls. 01/02, e enviado ao contribuinte pelos correios com Aviso de Recebimento — AR que foi devolvido em 26-07-2007, constando na linha motivo:mudou-se, fl. 03. Foi elaborado Edital nº 1 com publicação em 31-10-2007 com data da ciência em 15-11-2007, fl. 04. Tendo sido reenviado o TIF, o AR foi devolvido à Inspeção da Receita Federal do Brasil em Óbidos com data de recebimento em 08-09-2008, fl. 13.

3.No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/2004 e dos documentos coletados no curso da ação fiscal, conforme Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido ITR, fl. 09, a fiscalização apurou as seguintes infrações:

a) exclusão, indevida, da tributação de 190.000,0 ha de área de preservação permanente;

b) exclusão, indevida, da tributação de 95,0 ha de área de reserva particular do patrimônio natural;

c) declaração a menor do Valor da Terra Nua - VTN.

4. O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 26/09/2008, conforme AR de fl. 14.

5. Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, em 27/10/2008, fl. 15, a impugnação de fls. 16/79, alegando, em síntese:

I - O impugnante deixou receber via AR o Termo de Intimação Fiscal n. 02102/00007/2007, sob justificativa de que não mais se

encontrava no endereço fornecido. Ocorre que o endereço informado pelo impugnante é e continua sendo o seu domicílio fiscal por mais de 60 anos! Neste mesmo endereço, sempre foram e continuam sendo recebidas REGULARMENTE documentos enviados pela própria Receita Federal. Supõe o impugnante, foi-lhe novamente enviada correspondência via AR, visto que a primeira não dispunha de qualquer valor legal, essa DEVIDAMENTE recebida no mesmo endereço em 8 de setembro de 2008, contendo termo de Intimação Fiscal n. 02102/00007/2007, para que apresentasse documentos referentes aos exercícios de 2003 e 2004 no prazo de 20 dias. Considerando que o último dia do prazo coincidiu com o domingo o impugnante dispunha de prazo até 29 DE SETEMBRO DE 2008 para apresentar os documentos. Faltando 3 dias para o regular exercício de seu direito de apresentar documentos, recebeu novo AR da Receita Federal, desta vez contendo a NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DO ITR 2003, lavrada em 02/06/2008, ou seja, ARTES MESMO DE SEI? VALIDAMENTE INTIMADO do Termo de Intimação Fiscal.

II - Evidente que o DESRESPEITO AO PRAZO PARA APRESENTAR DOCUMENTOS E O PRÉVIO LANÇAMENTO DO IMPOSTO comprometeram o correto processamento das informações e documentos, tolhendo toda e qualquer possibilidade de defesa do ora impugnante. Por esta razão, impõe-se a declaração de nulidade da Notificação de Lançamento n. 02102/00030/2008, bem como a reabertura de prazo para a apresentação dos documentos solicitados no Termo de Intimação fiscal n. 02102/0007/2007, uma vez que não cumpridos por falha que não pode ser atribuída ao impugnante.

III - Quanto à quantidade de hectares lançada a título de PRESERVAÇÃO PERMANENTE: houve um erro involuntário, feito em coluna invertida, quando na realidade deveria ler sido lançado no item 03. ou seja, área de reserva legal:

IV - Por erro involuntário, deixou de lançar a quantidade de 31.635,0 hectares no item 12. referente à Distribuição da área utilizada pela Atividade Rural, Exploração Extrativa, o que gerou tributação pelo valor máximo de área tributável;

V - Inaceitável a firma como procedido o Cálculo do Valor da terra Nua, pois grande extensão das divisas da área tributada se dá com o Rio Amazonas, conforme documentação delicada abaixo, no item Comprovações;

VI - Quanto ao Cálculo do Imposto, nada justifica tamanha e descabida alíquota, confundindo-se, na acepção jurídica do termo, com verdadeiro confisco;

VII - requer a V. Senhoria que as retificações ora apontadas sejam efetuadas e processadas na instância administrativa.

A ementa e dispositivo do Acórdão nº 11-25.948 estão está assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao protocolo do Ato Declaratório Ambiental - ADA, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

ÁREA DE RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL. Reputa-se não impugnada a matéria quando verificada a ausência de nexo entre a defesa apresentada e o fato gerador do lançamento apontado na peça fiscal.

VALOR DA TERRA NUA. O Valor da Terra Nua - VTN é o preço de mercado da terra nua apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir a DITR.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Exercício: 2004

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/08/2009 (fls. 122), interpôs Recurso Voluntário (fls. 126/130). Em resumo, insurge-se contra os seguintes aspectos do lançamento:

Objetivamente, insurge-se quanto (1) ao não reconhecimento da nulidade do lançamento por desrespeito ao devido processo administrativo; (2) a não exclusão da área de preservação permanente, sob o fundamento de estar condicionada ao protocolo do Ato Declaratório Ambiental no prazo de 6 meses, contados da data da entrega da DITR (o ADA foi devidamente protocolizado, ainda que fora de prazo); (3) por outro lado, insurge-se pelo indeferimento da exclusão das áreas dadas em comodato, uma vez que, exploradas mediante plano de manejo sustentado, necessária sua inscrição em NIRF autônomo, o que faz incidir, no caso, dupla tributação; (4) além disso, o valor da terra nua não pode ser adotado nos termos determinados no acórdão em razão das particularidades do caso concreto.

Os membros da 1ª TO/1ªCam/2ªSeção converteram o julgamento em diligência para esclarecimentos acerca da área remanescente de Reserva Legal averbada, após a desapropriação parcial do imóvel, nos seguintes termos:

Percebe-se que a fiscalização ao analisar a DITR do contribuinte verificou a ocorrência de duas infrações, quais sejam, exclusão indevida da área tributável do imóvel da área de

preservação permanente de 190.000,00 ha. e declaração a menor do Valor da Terra Nua– VTN (efls. 08/09).

No presente caso, conforme reconheceu a DRJ (efl. 111), foi averbada, em 27 de abril de 2000, a área de reserva legal de 110.865 ha. (50% de 300.000 – 78270, conforme efl. 40).

A decisão recorrida de ofício excluiu 91.290,0ha. da área total do imóvel (221.730,0ha), em virtude de desapropriação, devidamente comprovada nos autos do Processo n.º 90.0000505 (efls. 53/61).

Considerando-se que é possível que haja sobreposição de áreas (área de reserva legal e área desapropriada), tudo recomenda a conversão do julgamento em diligência, para esclarecimento acerca da área remanescente de Reserva Legal averbada, após a desapropriação parcial do imóvel, com a intimação do Cartório de Registro de Imóveis, do IBAMA e do contribuinte.

Após a manifestação do cartório, do órgão ambiental e do Recorrente, a fiscalização deverá elaborar relatório circunstanciado, abrindo-se prazo de 30 (trinta) dias para nova manifestação do contribuinte.

Do resultado da diligência fiscal, a unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio do Núcleo de Fiscalização, chegou a seguinte conclusão (fls. 232/242):

CONCLUSÃO

29. Pelos motivos anteriormente expostos, conclui-se que, com as informações obtidas, não é possível determinar se há sobreposição da área desapropriada e as áreas destinadas à APP e à RL. Devido à imprecisão da informação, a área isenta remanescente no imóvel rural Vila Amazônia depois da desapropriação pode variar de 19.575,0 ha a 110.865,0 ha, sugerindo-se utilizar 102.806,3 ha, caso este colendo Conselho decida pela concessão do benefício ao contribuinte.

30. Conforme determinação do CARF, o contribuinte será cientificado deste relatório para apresentar, caso queira, sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir do dia útil seguinte ao da ciência.

Cientificado do relatório da Diligência Fiscal, apresentou seu posicionamento, concluindo que não há área a ser tributada em seu nome, por não ter registro de terras em seu poder. Juntou os documentos de fls. 264/280.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido. Quanto ao Recurso de Ofício, considerando que o crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera o valor previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, (imposto e multa de ofício superior a R\$ 2.500.000,00), deve ser também conhecido.

Recurso de Ofício

Da decisão recorrida, extrai-se a motivação da exoneração do crédito tributário no valor de R\$ 1.444.915,36, acrescido dos encargos legais, conforme a seguir:

29. Solicita seja também excluída a área de 91.290,9 ha referente a área desapropriada conforme Processo nº 90.0000050-5, fls. 43/51.

30. Da fundamentação da decisão da Juíza Federal Titular/1º Vara/AM consta que o Incra incorporou as terras sob exame ao patrimônio da União como terras devolutas, tendo ocorrido, realmente, o desapossamento por parte das Rés, em desfavor do Autor; que o lucra regularizou a ocupação da área em favor de terceiras, dispondo do imóvel pertencente ao Autor, consumando o ato expropriatório de forma irregular. Da decisão consta a condenação dos Réus ao pagamento de Indenização ao Autor (...).

*31 Assim, acato a solicitação do impugnante para que seja retirada da área total do imóvel declarada na DITR/2004 (221.730,0ha) o valor de **91.290,0ha** restando a área de **130.440,0ha** (221.730,0ha — 91.290,0ha — 130.440,0ha).*

Tem-se, por este modo, que o crédito tributário exonerado decorreu da exclusão da área total do imóvel de 221.730,0 ha, por conseguinte também da área tributável, a área de 91.920,0 ha, em face da decisão judicial no Processo nº 90.0000050-5 da Justiça Federal no Amazonas (fls. 53/61), remanescendo a área total do imóvel de 130.440,0 ha.

Portanto, sem reforma a decisão de piso quanto ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Preliminar do devido processo administrativo

Insurge-se o recorrente contra a ação administrativa, entendendo que ocorreu ofensa ao devido processo administrativo e reitera pedido de invalidação da notificação de lançamento.

Neste ponto, constato, à vista dos documentos carreados aos autos, que o recorrente demonstrou conhecer perfeitamente o teor da acusação fiscal formulada no auto de

infração, pelo que logrou apresentar seus argumentos de defesa dentro do prazo legal e com especial profundidade, a demonstrar o perfeito entendimento da acusação fiscal quanto às matérias que compunham o lançamento.

Ficou explicitado, e bem caracterizado no caso concreto, o exercício pleno das garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa no âmbito deste processo, o qual configura o devido processo administrativo fiscal em curso regular e em busca da solução da lide remanescente. Afasta-se qualquer pretensão de nulidade do procedimento fiscal prévio ao lançamento, e deste propriamente, porquanto não se vislumbra nenhuma evidência de cerceamento ao direito de defesa.

Mérito

Área de preservação permanente

No caso, após regularmente intimado, o recorrente não comprovou a área declarada a título de preservação permanente, o que motivou o lançamento de ofício, demonstrativos de fls. 2/11.

Em sede de impugnação, a DRJ de origem reconheceu erro no preenchimento da DITR/2004 na área de preservação permanente, sendo que, na realidade, deveria ter sido lançada como área de utilização limitada, nos seguintes fundamentos do voto:

Erro de Fato/Área de Preservação Permanente

13. Afirma o Impugnante que quanto à quantidade de hectares lançada a título de preservação permanente houve um erro involuntário, feito em coluna invertida, quando na realidade deveria ter sido lançado no item 03, ou seja área de reserva legal oro.

14. Para comprovar suas alegações, o Impugnante apresenta Certidão do Tabelionato e Registro de Imóveis Bentes — 1º Ofício, destacando a Av-02-549: Averbação de Reserva Florestal de 110.865 1 0ha feita em 27.04.2000, correspondente a 50% da área.

15. Realmente fica comprovada a existência da área de utilização limitada/reserva legal. Esclarecemos a Impugnante que a existência efetiva das áreas de preservação permanente e de utilização limitada é a primeira condição para que possam ser deduzidas da área tributável pelo ITR. Além desta condição a lei exige outros requisitos que devem ser preenchidos para que as áreas possam ser dedutíveis do ITR. A glosa da área de preservação permanente decorreu da falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental —ADA devidamente protocolado no Ibama dentro do prazo legal, uma vez que é requisito exigido por lei para que as áreas de preservação permanente e as de utilização limitada/reserva legal possam ser dedutíveis da área tributável.

De fato, conforme Certidão do Tabelionato e Registro de Imóveis Bentes 1º Ofício (fls. 38/42), emitida em 14/04/2008, consta averbada (Registro: Av - 02.549) como Reserva Florestal a área de 50% que remanesceu do registro do imóvel. Desta forma, está

comprovada a área averbada de utilização limitada, nos termos do § 1º, inciso II, alínea “a” do artigo 10 da lei n. 9.393/96, ao definir a base de cálculo do ITR, remete expressamente à lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 (e alterações).

Entretanto, entendo que, em relação o lançamento de ofício do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, exercício 2004, para que a área declarada como de utilização limitada (Reserva Florestal) seja excluída da área tributável, o sujeito passivo deve comprovar, além da averbação da área junto ao Cartório de Registro, a apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA.

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

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

[...]

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

Como se percebe do lançamento de ofício, um dos motivos da glosa foi a não comprovação do ADA protocolado junto ao IBAMA, no prazo de até 6 (seis) meses contados da apresentação da entrega da DITR/2004. Acerca do prazo de apresentação do ADA para comprovação de áreas excluídas da tributação (área de utilização limitada), existe no âmbito deste colegiado vários entendimentos que norteiam os diversos julgados.

Entendo que a obrigatoriedade do ADA, a partir do exercício 2001, teve como um dos objetivos, além de outros, no caso de área de utilização limitada que exige também a averbação no registro competente, dar mais publicidade as áreas de preservação ambiental. Inclusive, na inteligência dos arts. 14 e 15 da Lei nº 9.393/96, subsidiar também a Secretaria da Receita Federal do Brasil em suas atividades de arrecadação, tributação e fiscalização do crédito tributário de ITR.

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

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

[...]

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

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

Feita esta observação, relativa, portanto, à obrigatoriedade de apresentação do ADA, cumpre mover à análise do prazo em que poderia o contribuinte protocolizar referida declaração no órgão competente.

No que toca a este aspecto específico, tenho para mim que é absolutamente relevante uma digressão a respeito da mens legis que norteou a alteração do texto do art. 170 da Lei n.º 6.938/81.

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

Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi permitir uma efetiva fiscalização por parte da Receita Federal da preservação das áreas de reserva legal ou de preservação permanente, utilizando-se, para este fim específico, do poder de polícia atribuído ao IBAMA.

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária" (PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez2004, p. 57) , no caso da norma isencional.

De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental lato sensu, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a necessidade da obrigatória protocolização do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal nº 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. 170 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, posterior à data da ocorrência do fato gerador, no caso que ora se trata.

Quer-se com isso dizer, portanto, que, muito embora a legislação tratasse, de maneira ineludível, a respeito da entrega do Ato Declaratório Ambiental, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não havia, sequer no âmbito do poder regulamentar, disposição alguma a respeito do prazo para sua apresentação, e, menos ainda, que possibilitasse à Receita Federal desconsiderar a existência de áreas de preservação permanente ou de reserva legal no caso de apresentação intempestiva do ADA.

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a desconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por instrução normativa, muito posteriormente

embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 170 da Lei n.º 6.398/81.

Dentre os mecanismos de integração previstos pelo ordenamento jurídico, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que deve o aplicador recorrer à analogia, sendo referida opção vedada apenas no que toca à instituição de tributos não previstos em lei, o que, ressalte-se, não é o caso.

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 170 da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato.

De fato, até o início da fiscalização em face do contribuinte, verifica-se que a entrega do ADA possibilitará a consideração, por parte da Receita Federal, da redução da base de cálculo do ITR, submetendo as declarações do contribuinte ao pálio do órgão ambiental competente e retirando referida aferição do âmbito da Receita Federal do Brasil. A entrega, portanto, ainda que intempestiva, muito embora pudesse ensejar a aplicação de uma multa específica, caso existisse referida norma sancionatória, seria equivalente à retificação das demais declarações relativas ao ITR, isto é, da DIAT e da DIAC, devendo, pois, ter o mesmo tratamento que estas últimas, em consonância com o que estatui o brocardo jurídico "ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio", isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.

À guisa do exposto, portanto, no que toca à entrega do ADA, tenho para mim que cumpre seu desiderato até o momento do início da fiscalização, a partir do qual a omissão do contribuinte ensejou a necessidade de fiscalização específica relativa ao recolhimento do ITR, o que implica nos custos administrativos inerentes a este fato.

Assim, aplicase ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.18949/01, 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. (grifou-se)

No caso em questão, verifico que o ADA foi protocolado em 17/10/2008 (fls. 77) e o início do procedimento administrativo deu-se em 15/11/2007, data constante no Edital nº 1/2007 (fls. 5). Assim, mantém-se a glosa da área de preservação permanente, nos termos acima analisado.

Áreas dadas em comodato

Informa o recorrente que os registros na matrícula Av. 03-549 e Av. 04-549 correspondem as averbações de Contratos Particulares de Comodato com o Sr. Silmar Gonçalves dos Santos, CPF nº 105.398.592-49, referente à área de 2.498,1 ha, e o Sr. Ulisses Vieira Coutinho dos Santos, CPF nº 708.896.513-53, referente à área de 2.001,5 ha. Entende que no caso a tributação deve ser apurada em separado, considerando que para as áreas foram atribuídos NIRF distintos.

Pois bem. A Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da IN SRF nº 256/2002 já manifestou o entendimento de que nos contratos de comodato, o comodatário não é contribuinte do ITR, *verbis*:

Sujeito Passivo da Obrigação Tributária

Contribuinte

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

[...]

II - o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da imissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria. (grifou-se)

Nestes contratos, a relação jurídica entre comodante e comodatário é de natureza obrigacional. A transferência do bem não se reveste do *animus domini*, ou seja, não ocorre a intenção de transferir a posse plena, fato gerador do ITR.

Neste sentido, é o Acórdão 303.34.072 da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes

Ementa: ITR. 1998. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESA COMODATÁRIA NÃO É CONTRIBUINTE DO ITR. NORMAS DA IN SRF 256/2002. A PROPRIETÁRIA DO IMÓVEL E COMODANTE É A COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DO VALE DO SÃO FRANCISCO-CODEVASF. INCABÍVEL A EXIGÊNCIA DE ITR E DEMAIS CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS RURAIS DE PARTE ILEGÍTIMA.

Comprovado mediante documentação hábil ser a totalidade da área da propriedade pertencente à Companhia de desenvolvimento do Vale do São Francisco CODEVASF, que na qualidade de COMODANTE cedeu-a mediante " Contrato de Comodato", a empresa autuada, nos termos do Art. 4º, §4º da IN SRF 256 de 11/12/2002, não poderá a recorrente ser considerada Contribuinte do ITR, portanto, caracterizado a ilegitimidade passiva.

Pelo exposto, sem razão o recorrente.

Valor da terra nua tributável

Alega o recorrente que o imóvel está bloqueado por força da Resolução 013/2006, conforme averbação 06 da matrícula 549, e que também existe litígio em Ação Civil Pública (2006.39.02.001221-5), onde o estado do Pará pleiteia a invalidade do título dominial do recorrente e de outros.

Entende que esse motivo praticamente inviabiliza toda e qualquer atividade comercial sobre a área e que não se pode atribuir a ele a avaliação constante do item 37 da decisão recorrida, que está assim redigido:

37 . In casu, verifica-se o VTNmédio/ha fixado para o município de Juruti - PA para o exercício de 2004 foi de 79,12 R\$/ha (fl. 11), que, multiplicado pela área total do imóvel declarada, (que é a mesma considerada pelo autuante), 221.730,0ha, resultou em um VTN de R\$ 17.543.277,60.

No caso, o Valor da Terra Nua foi arbitrado tendo como base as informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB, considerando que o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o valor declarado, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/96:

Dos Procedimentos de Ofício

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área

tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

Discorda o recorrente do Valor da Terra Nua Tributável apurado pela auditoria fiscal, o qual após ajuste na área tributável (exoneração do crédito tributário), restou o seguinte valor (fls. 177):

*39. Porém, conforme consta do voto referente à área total do imóvel, esta relatora acatou a solicitação do Impugnante para que seja retirada da área total do imóvel declarada na DITR/2004 (221.730,0ha) o valor de **91.290,0ha** restando a área de 130.440,0ha (221.730,0ha — 91.290,0ha = 130.440,0ha). Conseqüentemente o VTN médio/ha de R\$ 79,12 deve ser multiplicado pela área total do imóvel aceita por esta relatora, ou seja, por 130.440,0ha. Assim, temos que o VTN é igual a **130.440,0ha x R\$ 79,12 que é R\$ 10.320.412,00.***

É certo que o valor da terra nua arbitrado pode ser ilidido pela apresentação de laudo com a fundamentação exigida pela NBR, em que fique demonstrado de forma clara que o VTN apurado pela autoridade fiscal não corresponde a realidade. Neste contexto, foi as disposições do Termo de Intimação Fiscal, às fls. 2/3, em que foi solicitado: "*Laudo da avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14 653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica - ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB*", entretanto, mesmo intimado, o recorrente não logrou comprovar o valor da terra nua.

Neste sentido, reafirmo o entendimento pela manutenção do Valor da Terra Nua apurado pela auditoria fiscal, mantido na decisão de primeira instância, considerando que o arbitramento está em consonância com as disposições legais.

Diligência - Resolução nº 2101-000.180

A 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF converteu o julgamento em diligência para esclarecimentos do decidido pela DRJ sobre o seguinte aspecto (fls. 134):

No presente caso, conforme reconheceu a DRJ (efl. 111), foi averbada, em 27 de abril de 2000, a área de reserva legal de 110.865 ha. (50% de 300.000 – 78270, conforme efl. 40).

A decisão recorrida de ofício excluiu 91.290,0ha. da área total do imóvel (221.730,0ha), em virtude de desapropriação, devidamente comprovada nos autos do Processo n.º 90.0000505 (efls. 53/61).

Considerando-se que é possível que haja sobreposição de áreas (área de reserva legal e área desapropriada), tudo recomenda a conversão do julgamento em diligência, para esclarecimento acerca da área remanescente de Reserva Legal averbada, após a desapropriação parcial do imóvel, com a intimação do Cartório de Registro de Imóveis, do IBAMA e do contribuinte.

O Relatório da Diligência Fiscal apresenta a seguinte conclusão (fls. 257):

29. Pelos motivos anteriormente expostos, conclui-se que, com as informações obtidas, não é possível determinar se há sobreposição da área desapropriada e as áreas destinadas à APP e à RL. Devido à imprecisão da informação, a área isenta remanescente no imóvel rural Vila Amazônia depois da desapropriação pode variar de 19.575,0 ha a 110.865,0 ha, sugerindo-se utilizar 102.806,3 ha, caso este colendo Conselho decida pela concessão do benefício ao contribuinte.

Nos fundamentos do meu voto, entendo que o aspecto relativo a área desapropriada de 91.290,0ha está devidamente comprovada, em face do decisão do Processo Judicial nº 90.0000505. Por este modo, negou-se provimento ao Recurso de ofício.

Quanto a área de utilização limitada (Reserva Florestal), averbação de área remanescente de 50% do imóvel, entendo que, consoante acima demonstrado, o sujeito passivo não cumpriu um requisitos para gozo do benefício fiscal, ou seja, a apresentação do ADA, até o início da ação fiscal. Portanto, torna-se irrelevante a análise da sobreposição das áreas.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento. Conhecer do recurso voluntário, para rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe seguimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para divergir do seu voto quanto à manutenção integral da glosa de área do imóvel rural no procedimento de revisão da declaração do exercício de 2004.

A autoridade fiscal efetivou a glosa da área de preservação permanente declarada pelo contribuinte, equivalente a 190.000,0 ha, por falta de comprovação do protocolo tempestivo do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

O contribuinte no contencioso alegou que cometeu um erro involuntário no preenchimento da declaração, dado que, na realidade, não se tratava de área a título de preservação permanente, mas sim de área de reserva legal. Todavia, asseverou que a apresentação do ADA não é condição necessária e obrigatória para a fruição da redução do valor a pagar do imposto.

A decisão de primeira instância reconheceu o equívoco no preenchimento na declaração pelo contribuinte, assim como a existência de uma área de reserva legal devidamente averbada, em 27/04/2000, no total de 110.865,0 ha, porém manteve a glosa da área de floresta sob a justificativa da obrigatoriedade de protocolo do ADA no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), a partir do exercício de 2001 (fls. 111/112).

O I. Relator do recurso voluntário compartilha de tal entendimento, eis que o protocolo do documento deveria acontecer até o início da ação fiscal, o que não restou atendido no caso em apreço.

Pois bem. Em primeiro lugar, concordo que a apresentação do ADA para efeito de redução da área tributável, antes opcional, passou a ser obrigatória com o advento da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

Por sua vez, o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, revogado pela Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, que aprovou o novo Código Florestal, não quis tornar inexigível a apresentação do ADA para o reconhecimento das áreas não tributáveis, em detrimento ao conteúdo do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981:

Art. 10 (...)

§ 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

A meu ver, o texto do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, cuidou de explicitar apenas que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ficando dispensada a comprovação da informação da área em ADA no momento da entrega da declaração.

Como argumento de reforço, sublinho que a interpretação do dispositivo de lei está alinhada com o entendimento dado pelo Poder Executivo quando da regulamentação da matéria, por meio do inciso I do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

(...)

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

(...)

(GRIFEI)

Nada obstante, a despeito de tal opinião, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR, a partir de um determinado viés interpretativo para o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Com essa finalidade, inclusive, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão responsável pela defesa em juízo do crédito tributário da União, elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, em que dispensa o Procurador da Fazenda Nacional,

relativamente a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, de contestar e recorrer nas demandas judiciais que versem sobre a necessidade de apresentação do ADA para fins do reconhecimento do direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal.

Tal orientação foi incluída no item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

À vista disso, embora a orientação não tenha caráter vinculante no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a falta de ADA não deve ser considerada impeditiva à exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal, mantendo, desse modo, coerência com a conduta que seria adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional caso a questão controvertida fosse levada à apreciação do Poder Judiciário.

Afastada a exigência do ADA, resta a definição do tamanho da área de reserva legal, levando-se em consideração que foi averbada no cartório, até a data do fato gerador do imposto, uma área de floresta com utilização limitada.

De início, o julgamento do recurso voluntário havia sido convertido em diligência em razão de dúvidas sobre a existência de sobreposição de áreas no imóvel rural, mais especificamente entre a área de reserva legal e a área desapropriada, circunstância que poderia levar à alteração da proporção da área de utilização limitada dentro da área remanescente do imóvel (fls. 132/134).

Apesar do zelo e esforço da autoridade responsável pelo cumprimento da diligência, o seu resultado acabou não sendo conclusivo. É que a averbação da área de reserva legal foi efetivada na época em que não era exigida a especificação das coordenadas do seu perímetro na matrícula do imóvel rural, não tendo a diligência obtido êxito em delimitar o fracionamento da reserva quando do desmembramento do imóvel, caso tenha ocorrido. Nesse cenário, o agente fazendário ressaltou que área de reserva legal estaria compreendida entre 19.575,0 e 110.865,0 ha (fls. 247/257).

Adicionalmente, diante da ausência de dados exatos, a autoridade fiscal sugeriu a adoção do valor de 102.806,3 ha para a área de reserva legal, pelas razões a seguir reproduzidas (fls. 257):

(...)

28.11. Assim, entre as possibilidades levantadas pela falta da informação exata, a que possui mais critérios técnicos e legais para ser aplicada na falta do ADA Exercício 2004, é a utilização da APP e da RL declaradas no ADA do Exercício 2008, pois:

a) Se aproxima muito da previsão / determinação legal de manutenção de 80% da área do imóvel com cobertura florestal a título de Reserva Legal (área informada no ADA atinge 78,81% da área remanescente do imóvel);

b) Está dentro do limite averbado na matrícula do imóvel, conforme determinação do art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771, de 1965;

c) Está consignado em ADA, mesmo que posterior, atendendo parcialmente o § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981 (redação da Lei nº 10.165, de 2000);

d) Pertencente ao intervalo dos casos extremos mostrados no item 28.8.

CONCLUSÃO

29. Pelos motivos anteriormente expostos, conclui-se que, com as informações obtidas, não é possível determinar se há sobreposição da área desapropriada e as áreas destinadas à APP e à RL. Devido à imprecisão da informação, a área isenta remanescente no imóvel rural Vila Amazônia depois da desapropriação pode variar de 19.575,0 ha a 110.865,0 ha, sugerindo-se utilizar 102.806,3 ha, caso este colendo Conselho decida pela concessão do benefício ao contribuinte.

(...)

Tendo em vista os fundamentos acima, por considerá-los razoáveis e justificados do ponto de vista fático e jurídico, reconheço como área do imóvel não tributável o total de 102.806,3 ha.

Conclusão

Ante o exposto, quanto ao recurso voluntário, voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer uma Área de Utilização Limitada (Reserva Legal) igual a 102.806,3 ha.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess