ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10675.002481/2006-11

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

Processo nº	10675.002481/2006-11
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-005.168 – 2ª Turma**
Sessão de	26 de janeiro de 2017
Matéria	ITR.
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	LUIZ LOUREIRO GUIMARÃES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

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

A partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão, o ADA foi apresentado de forma intempestiva. Assim, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR .

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

Incabível a manutenção da glosa da ARL - Área de Reserva Legal, por falta de apresentação de ADA - Ato Declaratório Ambiental, quando consta a respectiva averbação na matrícula do imóvel efetuada antes da ocorrência do fato gerador. Hipótese em que a área concedida pelo Acórdão recorrido encontrava-se averbada antes da ocorrência do fato gerador em análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos. No mérito, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial do contribuinte, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento integral e, ainda, os conselheiros Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa

Bacchieri (relatora), que lhe deram provimento parcial. 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)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado (fls. 86 e seguintes) contra o Contribuinte e por meio do qual exige-se a diferença do Imposto Territorial Rural - ITR relativo ao exercício de 2002. Conforme citado pelo Acórdão Recorrido a infração compreende:

> *"No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DITR/2002, a fiscalização resolveu lavrar o presente auto de infração, para glosar as áreas de preservação permanente e exploração extrativa, respectivamente de 359,4 ha e 261,0 ha, além de alterar o VTN declarado de R$1.078.440,00 para R$3.915.055,00, com base no SIFT.*
>
> *Desta forma, foi aumentada a area tributada do imóvel, juntamente com a sua área aproveitável, e o Grau de Utilização foi reduzido de 100,0% para 64,9%. Conseqüentemente, foi aumentado o VTN tributável — devido ás glosas das áreas ambientais e o VTN arbitrado — bem como a respectiva aliquota de cálculo, alterada de 0,30% para 3,40%, para efeito de apuração do imposto suplementar lançado através do presente auto de infração, conforme demonstrativo de fls. 86." (grifos do original)*

Intimado o contribuinte apresentou impugnação de fls. 96/115 julgada parcialmente procedente pela DRJ para reduzir o valor do VTN lançado.

Em Recurso Voluntário (fls. 201/215) o contribuinte requer a reforma do julgado no que tange a glosa da áreas de reserva legal e preservação permanente insurgindo-se contra a obrigatoriedade de apresentação do ADA (Ato Declaratório Ambiental) e caso persista a autuação requereu a compensação com valores pagos.

Por meio do acórdão nº 2801-00.447 a 1ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, deu provimento em parte ao Recurso Voluntário apenas para reconhecer a Área de Reserva Legal averbada antes do fato gerador no total de 71,1ha.

Referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa são inerentes à fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, a qual se instaura com o oferecimento da impugnação. Ate a ciência do Auto de Infração, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento, inexistido acusação, o que contestar, do que se defender.

*AREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE **E** UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. COMUNICAÇÃO TEMPESTIVA A ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE.*

A partir do exercício de 2001, é *indispensável que o contribuinte comprove que informou ao lbama ou a órgão conveniado, tempestivamente, mediante documento hábil, a existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal que pretende excluir da base de cálculo do ITR, cabendo aceitar a parcela de área de utilização limitada/reserva legal reconhecida em Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta firmado entre o proprietário do imóvel e a autoridade ambiental, devidamente averbado antes da ocorrência do fato gerador.*

ÁREA UTILIZADA. EXPLORAÇÃO EXTRATIVA. PROVA.

> *Incabível considerar corno área utilizada na exploração extrativa aquela que veio desacompanhada de elemento hábil de prova da efetividade do uso declarado.*
>
> *Preliminar rejeitada.*
>
> *Recurso provido em parte.*

Inconformada a União interpôs recurso especial de divergência (fls. 253) para questionar a interpretação dada pelo Colegiado *a quo* no sentido de ser o ADA instrumento dispensável para fins de exclusão das áreas de reserva legal da área tributável do ITR.

O Contribuinte apresentou contrarrazões e interpôs o seu Recurso de Divergência, por meio do qual requer o conhecimento da APP de 227,02ha e da ARL de 359,53ha haja vista declaração firmada em laudo técnico apresentado.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões cuja tese de defesa se alinha com aquela apresenta em seu próprio recurso especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Os recursos preenchem os pressupostos de admissibilidade e, portanto, devem ser conhecidos.

Pode-se dizer que ambos possuem a mesma matéria, qual seja, definição sobre a necessidade de averbação e apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA, até a data fixada pela norma infralegal, para fins de ver reconhecido o direito a não incidência do ITR sobre as áreas de reserva legal e preservação permanente. A discussão não envolve os fatos do processo e sim busca definir qual a correta interpretação deve ser dada ao art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96.

Assim, superado o conhecimento, passo ao mérito dos recursos que serão, por manterem um intrínseca relação, analisados conjuntamente.

Conforme exposto no relatório, o objeto do recurso é a discussão acerca dos requisitos necessários para que o contribuinte tenha direito a exclusão de áreas classificadas como de preservação permanente e reserva legal do cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, requisitos para aplicação da exoneração prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

> *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:*

(...)

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;

(...)

Sabe-se que o ITR, previsto no art. 153, VI da Constituição Federal e no art. 29 do CTN, é imposto de apuração anual que possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana de município, em 1º de janeiro de cada ano.

Analisando as característica da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei nº 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do ITR, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se 'compensar' àqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam ainda mais onerados pela incidência de um tributo.

As áreas caracterizadas como de preservação permanente e de reserva legal diante das limitações que lhe são impostas, por expressa determinação legal são excluídas do cômputo do VTN – Valor da Terra Nua, montante utilizado para a obtenção da base de cálculo do ITR. Por essa razão, no entendimento desta Relatora, o inciso II acima citado ao conceituar "área tributável" não prevê uma isenção, ele nos traz na verdade uma hipótese de não-incidência do ITR.

Entretanto, para que a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições, no presente caso, previstas na então vigente Lei nº 4.771/65.

As características da Área de Preservação Permanente e da Área de Reserva Legal estavam descritas, respectivamente no art. 2º (com redação dada pela Lei nº 7.803/89) e 16 (com redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) do Código Florestal de 1965:

Art. 2° Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

i) nas áreas metropolitanas definidas em lei.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, obervar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

(...)

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Regulamento)

I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas

demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 1º O percentual de reserva legal na propriedade situada em área de floresta e cerrado será definido considerando separadamente os índices contidos nos incisos I e II deste artigo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 3º Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em pequena propriedade ou posse rural familiar, podem ser computados os plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

I - o plano de bacia hidrográfica; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

II - o plano diretor municipal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III - o zoneamento ecológico-econômico; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 5º O Poder Executivo, se for indicado pelo Zoneamento Ecológico Econômico - ZEE e pelo Zoneamento Agrícola, ouvidos o CONAMA, o Ministério do Meio Ambiente e o

Ministério da Agricultura e do Abastecimento, poderá: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

I - reduzir, para fins de recomposição, a reserva legal, na Amazônia Legal, para até cinqüenta por cento da propriedade, excluídas, em qualquer caso, as Áreas de Preservação Permanente, os ecótonos, os sítios e ecossistemas especialmente protegidos, os locais de expressiva biodiversidade e os corredores ecológicos; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

II - ampliar as áreas de reserva legal, em até cinqüenta por cento dos índices previstos neste Código, em todo o território nacional. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 6º Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

II - cinqüenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 7º O regime de uso da área de preservação permanente não se altera na hipótese prevista no § 6º. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 9º A averbação da reserva legal da pequena propriedade ou posse rural familiar é gratuita, devendo o Poder Público prestar apoio técnico e jurídico, quando necessário. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

§ 10. Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação, aplicando-se, no que couber, as mesmas disposições previstas neste Código para a propriedade rural. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

> *§ 11. Poderá ser instituída reserva legal em regime de condomínio entre mais de uma propriedade, respeitado o percentual legal em relação a cada imóvel, mediante a aprovação do órgão ambiental estadual competente e as devidas averbações referentes a todos os imóveis envolvidos.* (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Interpretando os dispositivos percebemos além de diferenças ecológicas existentes entre uma APP e uma ARL, diferença formal/procedimental na constituição dessas áreas.

Em relação a **Área de Preservação Permanente**, salvo as hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 4.771/65 as quais requerem declaração do Poder Público para sua caracterização, nos demais casos estando área pleiteada localizada nos espaços selecionados pelo legislador, caracterizada estava - *pelo só efeito da lei,* sem necessidade de cumprimento de qualquer outro requisito - uma APP. Para tanto basta ao Contribuinte apresentar provas robustas sobre a condição do seu imóvel.

Em contrapartida, por força dos §§4º e 8º do art. 16 para caracterização de **Área de Reserva Legal,** além dos requisitos ecológicos, exigia-se **i)** aprovação prévia do Poder Público quanto a localização da área limitada e ainda **ii)** que essa área definida fosse devidamente averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel, averbação essa que era substituída por Termo de Ajustamento de Conduta nos casos em que o Contribuinte fosse apenas possuidor do bem.

Fazia-se necessária a realização desses esclarecimentos, pois as diferenças formais apontadas traz impactos diretos no estudo dos requisitos para aplicação da não incidência do ITR - especificamente acerca da necessidade de averbação prévia e apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao IBAMA.

No presente caso, nos interessa discutir acerca dos requisitos que devem ser cumpridos pelo Contribuinte para que reste caracterizada a não incidência do ITR sobre áreas classificadas como de Reserva Legal e Preservação Permanente:

Do requisito da averbação:

Considerando a redação da Lei nº 4.771/65 afirma-se que o ato de averbação em nada afeta a constituição de uma área de preservação permanente a qual existe é pode ser comprovada por qualquer meio capaz de demonstrar que aquele imóvel ou parte dele está localizado em áreas com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.

A própria Receita Federal do Brasil nos documentos "Perguntas e Respostas do ITR" manifestava expressamente no sentido de a legislação do ITR não exigir a averbação da área de preservação permanente no Cartório de Registro de Imóveis.

Por outro lado a necessidade de averbação das áreas de Reserva Legal era exigência prevista na própria Lei nº 4.771/65, razão pela qual filio-me a corrente cujo entendimento é no sentido de ser a averbação requisito constitutivo da referida área.

A averbação é condição imprescindível para a existência da Área de Reserva Legal, sendo que tal fato nos leva a conclusão lógica de que para fins de cálculo do ITR tal averbação deve ser anterior ao fato gerador.

O Superior Tribunal de Justiça já pacificou o citado entendimento, valendo citar parte do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves, no RESP nº 1.125.632-PR:

> *Ao contrário da área de preservação permanente, para as áreas de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal.*
>
> *Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal (...)*

Assim, considerado que a norma de apuração do ITR prevista no art. 10, §1º inciso II, 'a' da Lei nº 9.393/96 a qual nos remete aos conceitos e requisitos da então nº Lei nº 4.771/65 podemos afirmar que para fins de não incidência do ITR a averbação no registro do imóvel em data anterior a ocorrência do fato gerador é requisito aplicável apenas à Área de Reserva Legal.

Do Ato Declaratório Ambiental - ADA:

A discussão quanto a necessidade de apresentação do ADA para fins da não incidência do ITR sobre áreas de Preservação Permanente e também Reserva Legal, é um pouco mais polêmica, isso porque trata-se de exigência inicialmente prevista por meio de norma infralegal, valendo citar a IN SRF nº 67/97. Nem a Lei nº 9.393/96, nem a Lei nº 4.771/65 exigiam o ADA para fins de constituição das respectivas áreas ou para fins de apuração do imposto.

Por tal razão, após amplo debate conclui-se que para os fatos geradores ocorridos até o ano de 2000, era dispensável a apresentação do ADA, conclusão que pode ser ilustrada pela seguinte ementa do STJ :

> *PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ISENÇÃO. EXIGÊNCIA CONTIDA NA IN SRF Nº 67/97. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *(...)*
>
> *2. De acordo com a jurisprudência do STJ, é prescindível a apresentação do ADA - Ato Declaratório Ambiental para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN nº 67/97). Ato normativo infralegal não é capaz de restringir o direito à isenção do ITR, disciplinada nos termos da Lei nº 9.393/96 e da Lei 4.771/65.*
>
> *3. Na hipótese, discute-se a exigibilidade de tributo declarado em 1997, isto é, antes da entrada em vigor da Lei 10.165/00, que*

> *acrescentou o § 1º ao art. 17-O da Lei 6.938/81. Logo, é evidente que esse dispositivo não incide na espécie, assim como também não há necessidade de se examinar a aplicabilidade do art. 106, I, do CTN, em virtude da nova redação atribuída ao § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 pela MP nº 2.166-67/01.*
>
> *4. Recurso especial não provido.*
>
> *(REsp 1.283.326/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 8/11/2011, DJe 22/11/2011.)*

Tal entendimento fundamentou-se na regra de que a norma jurídica que regulamenta o conteúdo de uma lei é veículo secundário e infralegal e, portanto, seu conteúdo e alcance deve se restringir aos comandos impostos pela lei em função da qual foi expedida. Neste sentido uma instrução normativa não poderia prever condição não exigida pela norma originária, mormente quando tal condição dependia de manifestação de órgão cuja atuação não se vinculava com o objetivo da norma - desoneração tributária.

Tal discussão assume um novo viés com a criação do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Em 29.01.2000 foi editada a Lei nº 9.960/00 que acrescentou o citado art. 17-O à Lei nº 6.938/81, nesta oportunidade, por meio do §1º, o legislador expressamente previu que a utilização do ADA para efeito de redução do valor do ITR era opcional. Ocorre que tal previsão não produziu efeitos, pois antes mesmo da ocorrência de um novo fato gerador do ITR o referido artigo foi radicalmente modificado pela Lei nº 10.165, publicada em 27 de dezembro de 2000, a qual tornou o ADA instrumento obrigatório para fins de ITR:

> *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)*
>
> *§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA.(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)*
>
> *§ 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)*
>
> *§ 2º O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos pelo contribuinte para o pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do IBAMA.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*
>
> *§ 3º Para efeito de pagamento parcelado, nenhuma parcela poderá ser inferior a R$ 50,00 (cinqüenta reais). (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*

> *§ 4º O inadimplemento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos dos incisos I e II do caput e §§ 1º-A e 1º, todos do art. 17-H desta Lei.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*
>
> *§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*

Diante desta alteração normativa discute-se agora se lei posterior teria o condão de condicionar a aplicação de norma específica de não incidência tributária à realização de dever extra fiscal. Se diz extra fiscal porque como conceituado pelo próprio órgão o ADA nada mais é que um documento de cadastro das áreas do imóvel junto ao IBAMA.

Destaca-se: a função do ADA é apenas informar ao IBAMA a existência de área de interesse ambiental em propriedade, posse ou domínio de particular área essa reconhecida seja pela própria lei - no caso de APP, ou por meio da averbação - no caso da ARL. É documento meramente informativo de uma área já existente, ou seja, o ADA não é requisito para constituição de áreas não consideradas pelo legislador quando da delimitação do fato gerador do ITR.

É por essa razão que compartilho do entendimento de que o ADA não tem reflexos sobre a regra matriz de incidência do ITR, a ausência de documento informativo ou sua apresentação intempestiva não pode gerar como efeito a desconsideração de área reconhecidamente classificada como não tributada pelo legislador.

Assim, é notável o conflito existente entre o art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96 e o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, antinomia que deve ser solucionada pela aplicação do critério da especialidade, devendo prevalecer neste sentido a norma que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, qual a Lei nº 9.393/96.

Destaco que, embora essa Relatora tenha o entendimento de que o ADA é requisito dispensável para fins de desoneração do ITR em qualquer circunstância - APP e ARL, o entendimento da maioria deste Colegiado é no sentido de se reconhecer ao Contribuinte o direito a isenção:

1) à Área de Preservação Permanente devidamente comprovada nos autos e cujo ADA foi requerido antes do início da ação fiscal, e

2) à Área de Reserva Legal devidamente averbada à margem do registro do imóvel antes da ocorrência do fato gerador.

Para a maioria o cumprimento destes requisitos formais suprem a necessidade de apresentação do ADA.

Por fim, embora utilizando-se de outros fundamentos, é importante mencionar que o Poder Judiciário, por meio do Superior Tribunal de Justiça tem firmado jurisprudência no sentido de que o ADA nunca foi, mesmo com a criação do art. 17-O, requisito para desoneração do ITR, desoneração essa entendida pelos Ministros como isenção.

Essa orientação do STJ foi recentemente reconhecida pela própria Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016 que atualizou o Item 1.25 da Lista de

Dispensa de Contestar e Recorrer prevista no art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016. Pela relevância, peço vênia para transcreve parte do parecer:

> ***a) Área de reserva legal e área de preservação permanente***
>
> ** Data da alteração da redação do resumo e da Observação 1, bem como da inclusão da Observação 2: 05/09/2016*
>
> ***Precedentes:*** *AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR e AgRg no REsp 753469/SP.*
>
> ***Resumo:*** *O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.*
>
> ***OBSERVAÇÃO:*** *Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.*
>
> ***OBSERVAÇÃO 2:*** *A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).*
>
> ***PARECER PGFN/CRJ/No 1329/2016***
>
> ***Documento público.***
>
> *Averbação e prova da Área de Reserva Legal e da Área de Preservação Permanente. Natureza jurídica do registro. Ato Declaratório Ambiental. Isenção do Imposto Territorial Rural. Item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 10, II, "a", e § 7º da Lei nº 9.393, de 1996. Lei nº 12.651, de 2012. Lei 10.165, de 2000.*
>
> *(...)*
>
> ***II.1 Exame da jurisprudência sobre o questionamento feito à luz da legislação anterior à Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000 - que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938, de 27 de dezembro de 2000 - e à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal***
>
> *(...)*

12. Após as considerações acima, restam incontroversas, no âmbito da Corte de Justiça, à luz da legislação aplicável ao questionamento, as posições abaixo:

(i) é indispensável a preexistência de averbação da reserva legal no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, tendo aquela, para fins tributários, eficácia constitutiva;

(ii) a prova da averbação da reserva legal não é condição para a concessão da isenção do ITR, por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, sendo, portanto, dispensada no momento de entrega de declaração, bastando apenas que o contribuinte informe a área de reserva legal;

(iii) é desnecessária a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis como condição para a concessão de isenção do ITR, pois tal área se localiza a olho nu; e

(iv) é desnecessária a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR.

(...)

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012 - Novo Código Florestal.

(...)

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexigível, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp nº 587.429/AL, senão vejamos:

> ***- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp nº 665.123/PR**:*
>
> *Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...]*
>
> ***- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.112.283/PB**:*
>
> *Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.*
>
> ***- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp nº 1.108.019/SP**:*

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP.2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR.

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art.10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, caput e §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei nº 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

24. Consequentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei nº 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

(...)

Analisando as provas juntadas aos autos, concluo que:

1) Área de Reserva Legal: não haverá incidência do ITR sobre a ARL no total de 71,13 ha, haja vista ter sido a única área averbada em data (22/12/80) anterior ao fato gerador nos termos dos registros dos imóveis juntados às fls. 08v;

2) Área de Preservação Permanente: não haverá incidência do ITR sobre a APP comprovada por meio do laudo técnico produzido pelo Contribuinte no total de 227,023 ha (fls. 121).

Assim, diante de todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL** mantendo a ARL reconhecida pela acórdão recorrido no total de 71,13ha averbada; e **DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO DO CONTRIBUINTE**, reformando o acórdão para reconhecer como APP a área de 227,023ha devidamente comprovada nos autos.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

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

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

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

Assim, nenhum reparo a fazer quanto à exclusão de 71,13 ha. proposta pela Relatora, a partir a averbação constante de e-fl. 16, datada de 22/12/80, assim, anterior à ocorrência do fato gerador em análise (01/01/2002), acedendo-se aqui a seu posicionamento no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda e ao Recurso Especial do Contribuinte quanto à matéria de ARL.

Quanto às 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 nº9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)(...)o.*
>
> ***§ 1ºA 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 §7° do art. 10 da Lei n.° 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória n.° 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.° 10.165/2000 alterou-se a redação do §1° do art. 17-O da Lei n.° 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.° 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei n.° 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.° 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1°, 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 20/06/06 (e-fl. 26), assim, posteriormente ao início da ação fiscal, iniciada em 24/05/06 (vide e-fl. 08).

Assim, deve-se enfrentar agora a questão do momento da entrega efetuada pelo autuado, posterior ao prazo estabelecido infralegalmente, mas antes do início da ação fiscal, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR do exercício 2002.

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.° 6.938/81.*

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

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

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenílson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária"' (PONTES, Helenílson 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.° 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.° 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.° 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, §3°, I, do Decreto n.° 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.° 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.° 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.° 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.° 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 eaedem 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.° 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 contendo a área de preservação permanente glosada, somente foi entregue em 20/06/06 (e-fl. 26), assim posteriormente ao início da ação fiscal (ocorrida em 24/05/06, conforme e-fl. 08), é de se manter a glosa da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR/2002 perpretada pela autoridade lançadora, negando-se provimento ao Recurso Especial da Contribuinte também quanto à matéria de exclusão de APP.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e também por negar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior