



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

Processo n° 10680.720890/2007-04
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-005.685 – 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria ITR
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ODETTE ALVES MELLO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2801-00.524, prolatado pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 12 de maio de 2010 (e-fls. 629 a 643). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

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

Exercício: 2004

*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 Ibama ou a órgão conveniado, tempestivamente, mediante documento hábil, a existência das divas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal que pretende excluir da base de cálculo do ITR.

*AREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL.
TERMO DE RESPONSABILIDADE AVERBADO.*

Cabe excluir da tributação do ITR as parcelas de áreas de utilização limitada/reserva legal reconhecidas em Termo de Responsabilidade de Manutenção de Floresta firmados entre o proprietário do imóvel e a autoridade florestal competente, devidamente averbado antes da ocorrência do fato gerador.

*ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DE INTERESSE
ECOLÓGICO. AREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL - APA.*

As áreas de propriedades privadas inseridas dentro dos limites de uma APA podem ser exploradas economicamente, desde que observadas as normas e restrições imposta pelo órgão ambiental. Assim, para efeito de exclusão do ITR, somente serão aceitas como áreas de utilização limitada/área de interesse ecológico aquelas assim declaradas, em caráter específico,

mediante ato específico da autoridade competente, estadual ou federal, conforme o caso.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO. LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO.

O laudo técnico de avaliação hábil a comprovar o VTN pleiteado é aquele emitido por profissional habilitado, que faça expressa referência ao preço de mercado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador.

Recurso parcialmente provido.

Decisão: por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acatar Área de utilização limitada/reserva legal no montante de 228,7 ha, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Sandro Machado dos Reis e Julio Cezar da Fonseca Furtado que restabeleciam a Área de Preservação Permanente (APP) declarada.

Inicialmente, o *decisum* supra foi objeto de embargos da Relatora, a fim de que se pronunciasse a Turma acerca de novo elemento de prova trazido aos autos pela recorrente (laudo de e-fls. 644 a 648).

Da análise dos embargos pelo Colegiado, contida no Acórdão 2801-00.970, de 23/09/2010, de e-fls. 653 a 656, restou mantido, por maioria de votos, o teor do *decisum*, no sentido de "dar provimento parcial ao recurso para acatar área de Utilização Limitada/Reserva Legal no montante de 228,7 ha, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Eivanice Canário da Silva e Carlos César Quadros Pierre que restabeleciam área de Preservação Permanente declarada".

Enviados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de ciência em 04/01/2011 (e-fl. 658), esta apresentou, em 10/01/2011 (e-fl. 702), Recurso Especial (e-fls. 659 a 670 e anexos), com fulcro nos artigos 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009

O recurso contém alegações de existência de divergência interpretativa quanto à apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), tendo sido admitido consoante exame de admissibilidade de e-fls. 703 a 706.

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 2ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 302-39.144, prolatado em 07 de novembro de 2007, e, ainda, em relação ao decidido pela 1ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 301-34.352, prolatado em 26 de março de 2008, de ementas e decisões a seguir transcritas

Acórdão 302-39.144

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2001

Ementa: ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA.

A partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR, a apresentação do ADA passou a ser obrigatória (ou a comprovação do protocolo de requerimento daquele Ato, junto ao IBAMA, em tempo hábil), por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende de sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO PARA A PROTEÇÃO DOS ECOSISTEMAS.

Para efeito de exclusão do ITR não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas, em caráter geral, por região local ou nacional, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE OU ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - COMPROVAÇÃO.

Para que as áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada estejam isentas do ITR, é preciso que as mesmas estejam perfeitamente identificadas por documentos idôneos e que assim sejam reconhecidas pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental – ADA, ou que o contribuinte comprove ter requerido o referido ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete às instâncias administrativas de julgamento apreciar ou se manifestar sobre matéria referente à inconstitucionalidade de leis ou ilegalidade de atos normativos regularmente editados, uma vez que esta competência é exclusiva do Poder Judiciário, conforme constitucionalmente previsto.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

Somente produzem efeitos, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que tenham efeitos erga omnes. Demais decisões judiciais apenas se aplicam às partes envolvidas nos litígios para os quais são proferidas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Decisão: por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.

Acórdão 301-34.352

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR

EXERCÍCIO: 2001

ITR EXERCÍCIO 2001. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DO ADA.

A partir do exercício de 2001 é indispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental como condição para o gozo da redução do ITR em se tratando de áreas de preservação permanente e de utilização limitada, tendo em vista a existência de lei estabelecendo expressamente essa obrigação (art. 17-0 da Lei n" 6.938/81, na redação do art. 1 da Lei n" 10.165/2000).

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Decisão: por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda, relator e Valdete Aparecida Marinheiro. Designado para redigir o acórdão o conselheiro José Luiz Novo Rossari.

Quanto à matéria se alega:

a) Enquanto o acórdão impugnado dispensa a comprovação por meio de ADA protocolado tempestivamente pelo contribuinte junto ao IBAMA ou órgão ambiental conveniado, tese essa consagrada quando a decisão hostilizada afirma que a lei não estabelece um prazo para a apresentação do ADA ao Ibama, os acórdãos paradigmas não prescindem da referida exigência dentro do lapso temporal fixado na legislação de regência do tributo, tendo como base o citado art. 17-O da Lei nº. 6.938, de 30 de agosto de 1981 e a existência do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 e de Instruções Normativas da Receita Federal estabelecendo prazo para o protocolo do respectivo documento;

b) Nos presentes autos, da análise das alegações e da documentação apresentadas pelo contribuinte, confirma-se o não cumprimento da exigência da apresentação tempestiva de ADA perante o IBAMA ou órgão conveniado, relativamente ao ITR do exercício de 2004;

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

d) Ressalta que a obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA ou de seu requerimento, para a não incidência tributária, foi instituída através de dispositivo legal

(art. 17-O da Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, com redação dada pelo art. 1º. da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000);

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

f) Nos termos da legislação retro, o contribuinte teria o prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA. Logo, ao estabelecer a necessidade de reconhecimento pelo Poder Público, a Administração Tributária, por meio de ato normativo, fixou condição para a não incidência tributária sobre as áreas de preservação permanente e de utilização limitada, elencadas e definidas no Código Florestal e na legislação do ITR.

g) A exigência do ADA não caracteriza obrigação acessória, visto que a sua exigência não está vinculada ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, nem se converte, caso não apresentado ou não requerido a tempo, em penalidade pecuniária, definida no art. 113, §§ 2º e 3º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Ou seja: a ausência do ADA não enseja multa regulamentar o que ocorreria caso se tratasse de obrigação acessória, mas sim incidência do imposto.

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

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

i) o exercício do direito do contribuinte está atrelado a uma simples declaração dirigida ao órgão ambiental competente. Trata-se, por evidente, de norma amplamente favorável ao contribuinte do ITR, que, na hipótese de sua ausência, estaria sujeito a meios de prova notadamente mais complexos e dispendiosos, como, por exemplo, os laudos técnicos elaborados por peritos. De posse da declaração (ADA), o IBAMA deverá, em momento oportuno, certificar a veracidade dos dados informados pelo proprietário do imóvel;

j) Não é juridicamente sustentável a tese segundo a qual, diante da declaração do contribuinte de que sua propriedade está inserida em área de preservação permanente ou de utilização limitada, não possa a autoridade pública exigir a comprovação do alegado através da

documentação competente. O direito ao benefício legal deve estar documentalmente comprovado. E o ADA, apresentado tempestivamente, é documento exigido para tal fim;

k) No presente processo, não se discute a materialidade, ou seja, a existência efetiva das áreas de preservação permanente. O que se busca é a comprovação do cumprimento de uma obrigação prevista na legislação, referente à área de que se trata, para fins de exclusão da tributação;

Requer, assim, que seja conhecido o recurso, seja acolhido o pedido formulado como preliminar e seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a decisão proferida em 1ª instância.

Encaminhados os autos à autuada para fins de ciência, ocorrida em 14/06/11 (e-fl. 714), a contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas, datadas de 29/06/11, de e-fls. 719 a 723 anexos e novamente reproduzida às e-fls. 812 a 816 e anexos, onde:

a) Está evidente, pelas próprias razões da Recorrente, que a área de 228,7 ha. é efetivamente de reserva legal, bem como que foi promovida a averbação à margem da matrícula do imóvel. Ou seja, a verdade real indica que tal terreno não pode integrar a base de cálculo do ITR, mas em virtude do suposto descumprimento de uma obrigação acessória pretende-se exigir o imposto sobre uma área de reserva legal;

b) E se não bastasse, o Ato Declaratório Ambiental foi entregue no dia 03 de agosto de 2007, sendo que, apesar da suposta intempestividade, o fato é que se trata de um ato **declaratório**, que reconhece uma situação preexistente, produzindo, assim, todos os efeitos legais;

c) A entrega do ADA é tão-somente o reconhecimento de situações preexistentes, já consolidadas, porquanto a documentação fiscal era irregular desde o seu nascedouro. Na verdade, não é o ato declaratório que criará a área de preservação permanente. A área de reserva legal (ARL) é preexistente, sendo que o ato em questão apenas declara esta situação. Com efeito, o ato declaratório só produz efeito a partir de sua entrega, mas com eficácia "*ex tunc*", de modo que sua apresentação, a qualquer tempo, produz efeitos em todo o período anterior.

d) Cita, finalmente, jurisprudência deste Conselho para requerer que negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se incólume a decisão de origem no que atine aos 228,7 ha. de reserva legal.

Houve ainda, no mesmo dia 29/06/2011, apresentação de Recurso Especial de iniciativa do contribuinte de e-fls. 735 a 747 e anexos, reproduzido novamente às e-fls. 828 a 840 e anexos o qual restou admitido, na forma de exame de admissibilidade de e-fls. 904 a 910, somente quanto à necessidade de apresentação do ADA para fins de exclusão da área de preservação permanente.

Sobre a exigência do ADA tempestivo para o reconhecimento da isenção do ITR sobre as áreas de preservação permanente, a recorrente indica os acórdãos paradigmas nºs 391- 00.031 e 03-05.356, que foram assim ementados. :

Acórdão nº 391-00.031:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

A obrigatoriedade de apresentação do ADA nos prazos estabelecidos na legislação vigente, como condição básica para o gozo da redução do ITR, teve vigência a partir do exercício de 2001 (art. 17-O da Lei no 6.938/81, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165/2000). Na ausência da apresentação do ADA nos prazos estabelecidos, o contribuinte também pode excluir área de preservação permanente, desde que faça prova da existência dessa área, mediante a apresentação de laudo técnico emitido por profissional competente.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL.

As áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de ITR devem ser comprovadas mediante a apresentação de laudo técnico ou do ato declaratório ambiental ou ainda através de averbação à margem da matrícula do imóvel, no caso de reserva legal.

[...]

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Decisão: por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Hércio Lafeta Reis, que negava provimento.

PR AVEIRA

Acórdão nº 03-05.356:

ITR/1998.

AREA DE RESERVA LEGAL AVERBAÇÃO. Firmou-se na CSRF jurisprudência no sentido de que a obrigatoriedade de averbação, nos termos do parágrafo 8º do art. 16 da Lei 4.771/65 (Código Florestal), tem a finalidade de resguardar a segurança ambiental, a conservação do estado das áreas na hipótese de transmissão de qualquer título, para que se confirme, civil e penalmente, a responsabilidade futura de terceiros eventuais adquirentes do imóvel. A exigência da averbação como pré-condição para o gozo de isenção do ITR não encontra amparo na Lei ambiental.

ATO DECLARATORIO AMBIENTAL - ADA. A recusa de sua aceitação, por intempestividade, em face do prazo previsto da IN SRF nº 6797, não tem amparo legal.

Recurso especial negado.

Decisão: por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando que deu provimento ao recurso.

Quanto à matéria, alega o contribuinte:

a) já foi juntado aos autos Laudo Técnico atestando a existência dos 296,17 ha. de Área de Preservação Permanente (APP) e sua efetiva destinação de preservação do meio ambiente;

b) Em 2009, o IBAMA promoveu vistoria no imóvel reconhecendo expressamente as áreas de preservação permanente. Também se demonstrou, através de declaração e planta do imóvel expedidas pelo IEF, que a fazenda em tela está inserida dentro da área de Proteção Ambiental APA SUL - RMBH instituída pelo Decreto Estadual nº. 35.264/94.

c) E se não bastasse, o Ato Declaratório Ambiental foi entregue no dia 03 de agosto de 2007, sendo que apesar da suposta intempestividade, o fato é que se trata de um ato declaratório, que reconhece uma situação preexistente, produzindo, assim, todos os efeitos legais. A entrega do ADA é tão-somente o reconhecimento de situações preexistentes, já consolidadas, porquanto a documentação fiscal era irregular desde o seu nascedouro. Na verdade, não é o ato declaratório que criará a área de preservação permanente. A APP é preexistente, sendo que o ato em questão apenas declara esta situação. Com efeito, o ato declaratório só produz efeito a partir de sua entrega, mas com eficácia "ex tunc", de modo que sua apresentação, a qualquer tempo, produz efeitos em todo o período anterior;

d) Resumidamente, entende que a área de Preservação Permanente (APP) foi reconhecida pelo: d.1) ADA entregue em 2007; d.2) Laudo técnico elaborado por engenheiro agrônomo; d.3) Declaração e planta entregues pelo IEF; d.4) Laudo técnico de vistoria do IBAMA — Minas Gerais;

e) Assim, fica evidente que a verdade real e a correta apuração tributária foram totalmente abandonadas, fazendo-se com que o lançamento se baseie não na ocorrência do fato gerador, mas sim na entrega ou não de um documento dentro de um prazo estabelecido em Instrução Normativa. O que prevalece em qualquer procedimento jurídico é a verdade real, razão pela qual não se pode manter a cobrança do ITR sobre áreas comprovadamente de preservação permanente, ainda que não amparada em ADA.

Requer, assim, a contribuinte que seja conhecido e provido seu Recurso Especial de Divergência quanto á matéria, para excluir as áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

Cientificada da admissibilidade parcial de seu recurso em 24/11/14 (e-fl. 915 a 917), a contribuinte reitera as contrarrazões anteriormente anexadas aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

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

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

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

a) Início da ação fiscal: mesmo não havendo nos autos o AR referente ao Termo de Intimação Fiscal de e-fls. 10/11, pode-se garantir, porém, que o início da ação fiscal deu-se entre a lavratura do referido termo, datado de 04/06/2007 e a data de 03/08/2007, uma vez que a resposta a tal intimação data de 05/08/2007 (um domingo), consoante e-fl. 12, o que é suficiente para fins do deslinde do presente processo, uma vez que descarta a possibilidade do ADA, datado de 03/08/2007 (e-fl. 14) ter sido apresentado antes do início da ação fiscal;

b) ADA/2007 - Apresentado em 03/08/2007 (e-fl. 14), contendo 550,0 ha. de APP;

c) Averbação, em 13/10/89, da área de Reserva Legal, admitida como exclusão pelo Colegiado *a quo* (228,75 ha) (e-fl. 17);

d) Laudo de avaliação de e-fls. 27 a 88, onde, à e-fl. 60, note-se, se afirma que a área de Reserva Legal, objeto de reconhecimento pelo Colegiado *a quo*, encontrava-se dentro da área de Preservação Permanente do imóvel (vide e-fl. 60).

Faço notar que o litígio envolve aqui áreas de Preservação Permanente assim declaradas pelo Contribuinte, no valor de 550,0 ha., na forma de declaração de e-fl. 05. Em tal declaração, **não retificada**, baseou-se o lançamento aqui objeto de análise.

Ainda a propósito, de se notar que, repita-se, **a área de Reserva Legal, objeto de reconhecimento pelo Colegiado *a quo* (228,75ha.), se encontra inclusa em Área de Preservação Permanente, conforme e-fl. 60.**

Ainda, faço notar há evidência de que **não houve entrega de ADA para o exercício em questão antes do início da ação fiscal, mas somente em 03/08/2007 (e-fl. 14).**

Feita tal digressão, passo a analisar os Recursos Especial da Fazenda Nacional e da Contribuinte.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Insurge-se a Fazenda contra a concessão da área de 228,75 ha. a título de Reserva Legal pelo Colegiado *a quo*.

Uma vez estando a área de Reserva Legal, objeto de reconhecimento pelo Colegiado *a quo* (228,75ha.), inclusa em área de Preservação Permanente (fato incontroverso pelo Laudo carreado aos autos pelo contribuinte de e-fl. 60), entendo como aplicável a tal área todos os requisitos formais aplicáveis às áreas de Preservação Permanente, os quais passo a

analisar se cumpridos no presente caso. Faço notar estar tal posicionamento embasado no fato da área de Preservação Permanente estar sujeita a requisitos mais estritos de preservação do que a Reserva Legal, onde se pode, eventualmente, permitir a exploração via manejo sustentável.

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

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)(...)o.

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

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

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

Ainda, de se rejeitar qualquer argumentação de revogação do dispositivo pelo §7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória nº 2.166-67/01. O que se estabelece ali é uma desnecessidade de comprovação prévia tão somente no momento da declaração (DITR), sendo perfeitamente factível, porém, que, posteriormente, em sede de ação fiscal, sejam demandados elementos necessários à comprovação do constante na DITR do declarante e realizado o lançamento no caso de insuficientes elementos comprobatórios, a partir do expressamente disposto nos arts. 14 e 15 daquela mesma Lei nº 9.393, de 1996.

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

"(...)

Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei

Federal n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

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

Ora, de acordo com uma interpretação evolutiva do referido dispositivo legal, isto é, cotejando-se o texto aprovado quando da edição da Lei n.º 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei n.º 10.165/00, verifica-se que, para o fim específico da legislação tributária, passou-se a exigir a apresentação do ADA, como requisito inafastável para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela Lei n.º 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1º, II.

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

(...)"

Atendo-se mais especificamente ao caso em questão, nota-se, ao compulsar os autos, que o referido requisito de entrega do ADA não foi efetivamente cumprido até o início da ação fiscal, mas somente em 03/08/2007.

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

"(...)

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

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

Analisando-se, nesse passo, o real intento do legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação do ADA, pode-se inferir que a mudança de paradigma deveu-se a razões atinentes

à efetividade da norma isencional, especialmente no que concerne à aferição do real cumprimento das normas ambientais pelo contribuinte, de maneira a permitir que este último possa usufruir da redução da base de cálculo do ITR.

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

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária" (PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez-2004, p. 57) , no caso da norma isencional.

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

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/00 a exigir, de forma obrigatória, a apresentação do ADA para o fim de permitir a redução da base de cálculo do ITR, declaração esta sujeita ao poder de polícia do IBAMA.

Tratando-se, portanto, da interpretação do dispositivo em comento, deve o aplicador do direito, neste conceito compreendido o julgador, analisar o conteúdo principiológico que norteia referido dispositivo legal, a fim de conferir-lhe o sentido que melhor se amolda aos objetivos legais.

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que, inclusive, data de setembro de 2002, (...).

(...)

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

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por Instrução Normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 17-O da Lei n.º 6.398/81.

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

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

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

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

ratio, ibi eadem legis dispositio", isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.

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

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49/01, que assim dispõe, verbis:

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

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

(...)"

Repetindo-se uma vez mais que como, no caso em questão, não houve, a partir dos elementos constantes dos autos, entrega do ADA para o exercício em questão antes do início da ação fiscal, é de se manter a glosa da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR, perpetrada pela autoridade lançadora, área esta em que, note-se, estava inclusa a Reserva Legal anteriormente concedida pelo Colegiado *a quo*, a qual, destarte, também faz parte da glosa aqui mantida.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, reformando-se o recorrido para manter a glosa realizada pela autoridade lançadora, mantida pela decisão de 1ª instância.

b) Quanto ao Recurso Especial da Contribuinte:

Pelos mesmos fundamentos adotados acima, quando da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional, reitero que é de se manter a glosa da área de preservação permanente além dos 228,75 ha. anteriormente concedidos pelo Colegiado *a quo*, a partir da apresentação extemporânea do ADA de e-fl. 14.

Assim, de se negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Diante do exposto, voto por: a) dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, reformando-se o recorrido para manter a glosa realizada pela autoridade lançadora, mantida pela decisão de 1ª instância e b) negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Processo nº 10680.720890/2007-04
Acórdão n.º **9202-005.685**

CSRF-T2
Fl. 940

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior