



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

Processo n° 10925.002108/2005-81
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.582 – 2ª Turma
Sessão de 24 de novembro de 2016
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROFLORESTAL TOZZO LTDA.

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

Exercício: 2001

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 em 04/02/04, assim antes do início da ação fiscal, ocorrido em 27/06/05. Assim, 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 da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para considerar preclusa a discussão dos 25,8 ha. alegada como de APP - Área de Preservação Permanente, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bachieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2102-001.602, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 24 de outubro de 2011 (e-fls. 1009 a 1016). Ali, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e a decisão a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ITR

Exercício: 2001

ITR. EXCLUSÃO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ADA. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO.

A despeito de ser obrigatória - desde o exercício 2001 - a apresentação do ADA ao Ibama como condição para a exclusão das áreas de reserva legal e preservação permanente para fins de tributação pelo ITR, a lei não estabelece um prazo para a sua apresentação.

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

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

ITR. MAJORAÇÃO DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DAS ÁREAS DETERMINADAS POR LEI.

Quando a autoridade lançadora, de ofício, aumenta a área total do imóvel declarada pelo contribuinte, majorando o ITR devido, cabe a ela - da mesma forma - considerar as áreas

passíveis de exclusão na apuração do imposto, sob pena de causar prejuízo ao contribuinte.

Decisão: por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso para acolher a área de preservação permanente de (272,5 +25,8 =) 298,30 hectares, bem como a área de benfeitorias de 1,0 hectare.

Enviados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de ciência em 15/03/2012 (e-fl. 1018), esta apresentou, em 30/03/2012 (e-fl. 1053), Recurso Especial (e-fls. 556 a 572 e anexos), com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal.

O recurso contém alegações de existência de divergência interpretativa quanto à duas diferentes matérias, a saber: a) Preclusão de matéria ventilada pela autuada somente em sede recursal e b) Apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), tendo sido admitido consoante exame de admissibilidade de e-fls. 1054 a 1056.

Quanto à primeira matéria admitida, alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 2ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 103-23.579, prolatado em 18 de setembro de 2008, e, ainda, em relação ao decidido pela 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF/01-05.226, prolatado em 13 de junho de 2005, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 103-23.579

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRECLUSÃO – Matéria não questionada em primeira instância, quando se inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente suscitada nas razões do recurso constitui matéria preclusa e como tal não se conhece.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. Não devem os órgãos julgadores tomar conhecimento de matéria atinente à suspensão da exigibilidade de débitos por ser matéria de execução, portanto, estranha à lide.

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para

efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de conexão, por maioria de votos, REJEITAR preliminar de decadência, vencido o Conselheiro Carlos Pelá, e, no mérito, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER das razões do recurso relativas à suspensão de exigibilidade e NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Acórdão CSRF/01-05.226

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO – Ocorre a preclusão do direito de discutir no processo administrativo quando a parte não impugna determinada matéria, sendo que não é permitido inovar ou redirecionar a discussão com o recurso especial. Recurso especial negado.

Decisão: Por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior.

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda quanto à matéria que:

a) O recurso voluntário interposto pela empresa autuada inovou em relação à argumentação deduzida na impugnação, trazendo alegações não apreciadas pela DRJ e mais, concordando com a exigência no que diz respeito à ampliação da área total do imóvel. Nesse sentido trouxe pleitos no sentido de reconhecimento de áreas de benfeitorias, de preservação permanente e exploração extrativa supostamente existentes naquele imóvel. Aduziu ainda, em acréscimo, que as autoridades fiscais majoraram a área total do imóvel considerando um imóvel vizinho como integrante da propriedade do contribuinte. Inovou, assim, em seu recurso voluntário, os limites do pedido já estabelecidos com a impugnação e conseqüentemente alargou a matéria litigiosa;

b) Entende a recorrente que o acórdão recorrido, em clara violação aos dispositivos que regem o processo administrativo fiscal (citado aqui o art. 17 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972), examinou e deu provimento parcial à matéria que foi objeto de inovação no recurso voluntário do sujeito passivo, não tendo a autuada suscitado tais pleitos em sua impugnação. Já nos paradigmas ficou estabelecido que não é permitido inovar ou redirecionar a discussão em sede recursal e nem mesmo conhecer e quanto mais dar provimento em relação a matérias sob as quais não se instaurou a fase litigiosa;

Requer, assim, preliminarmente, quanto à matéria, a nulidade do acórdão recorrido na parte que decidiu matéria que se tornou definitiva na seara administrativa (artigo 42 do Decreto nº. 70.235, de 1972), em face da preclusão e do reconhecimento da procedência do lançamento pelo sujeito passivo, mantendo-se em sua totalidade o lançamento.

Quanto à segunda matéria admitida (apresentação tempestiva do ADA ou requerimento), alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão 2101-00.442, prolatado em 11 de março de 2010, e, ainda, em relação ao decidido pela 1ª. Turma Especial do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 391-00.037, prolatado em 21 de outubro de 2008, de ementas e decisões a seguir transcritas

Acórdão 2101-00.442

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

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

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

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

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

Recurso negado.

Decisão: por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka que dava provimento parcial em 14ão-7rea de preservação permanente.

Acórdão 391-00.037

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

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

ADA.PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRECLUSÃO.A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em

outro momento processual. Não caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

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

Quanto à matéria 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 2001;

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);

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

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

"(...) O que não é exigido do declarante é a prévia comprovação das informações prestadas. Assim, o contribuinte preenche os dados relativos às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, apura e recolhe o imposto devido, e

apresenta a sua DITR, sem que lhe seja exigida qualquer comprovação naquele momento. No entanto, caso solicitado pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte deverá apresentar as provas das situações utilizadas para dispensar o pagamento do tributo."

e) No caso concreto, embora regularmente intimado para tanto, o contribuinte não apresentou ADA ou o seu requerimento, protocolados tempestivamente, junto ao IBAMA, não atendendo, portanto, às exigências da legislação do ITR, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização das áreas de preservação permanente e reserva legal. Com efeito, conforme pontuado pelo voto condutor da decisão atacada, para o Exercício tratado no presente processo, o ADA tempestivo está anexado à fl. 339, comprovando que o imóvel somente poderia usufruir da isenção de 32 ha a título de preservação permanente.

Ocorre que, somente em 04/02/2004, ou seja, em momento muito posterior ao exercício objeto do lançamento (2001) e ao prazo previsto para a entrega do ADA respectivo (seis meses após o prazo de entrega da DITR de 2001), o autuado apresentou um novo ADA, este agora contemplando uma área de preservação permanente no total de 272,5 ha., exatamente o total deferido pelo acórdão *a quo*. Entende como evidente que o ADA de um exercício não pode ser aproveitado em relação a outros, mormente quando o ADA em questão é posterior ao exercício de que se trata. Isto porque, como deixa evidente a situação retratada nos autos, nada obsta que o contribuinte diminua ou até mesmo aumente em momento ulterior a área mantida a título de preservação permanente;

f) Entende que, havendo lei, estabelecendo de forma expressa, a obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de reconhecimento do direito à isenção não pode o julgador administrativo, apenas com base na verdade material e sem qualquer outro fundamento, desconsiderar dispositivo expresso de lei e normas regulamentares expedidas em conformidade com seu substrato de validade pela autoridade competente, sob pena de subverter o princípio da legalidade, que deve estribar o princípio da verdade material, assim limitado por aquele;

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, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

Encaminhados os autos à autuada para fins de ciência, em 06/05/13 (e-fl. 1060), a contribuinte apresentou contrarrazões de e-fls. 1061 a 1070, onde:

a) Entende que o pleito fazendário não deve ser admitido, pois trata de situação não análoga a dos paradigmas: Enquanto o recorrido trata de ITR/2001, os paradigmas tratam de ITR/2002;

b) Quanto é preclusão alegada, ressalta que:

b.1) conforme razões apresentadas no recurso voluntário, o imóvel objeto do lançamento (Fazenda São Francisco), foi dividido em duas áreas, razão pela qual apresenta dois NIRFs (NIRF 0.385.090-9 com área de 1979,1 ha e NIRF 0.385.186-9 com área de 186,6 ha) e, portanto, foram normalmente apresentadas as declarações de ITR. Importante ressaltar que houve menção às áreas em decorrência dos NIRFs diferentes, mas não houve qualquer

descumprimento da obrigação, tendo em visita que foram apresentadas as declarações relacionadas aos dois NIRFs;

b.2) Rejeita ter havido inovação no Recurso Voluntário apresentado, uma vez que apenas alertou o julgador que a área declarada refere-se a outro NIRF, que foi objeto de declaração, e que portanto, não pode ser simplesmente ignorado no momento do julgamento. A verdade material deve prevalecer, não há que se falar de preclusão, razão pela qual o recurso não deve ser conhecido, e se conhecido, não deverá ser provido. Alega que a Fazenda Nacional pretende a desconsideração do que foi lançado no NIRF n.º. 0.385.186-9 com área de 186,6 ha., que foi adequadamente aceito no tempo oportuno;

c) Quanto á apresentação tempestiva do ADA:

c.1) Inicialmente, rejeita que se possa conhecer do Recurso da Fazenda Nacional por estar a se tratar ali, de decisões acerca do ITR/2002, enquanto no caso se trata de ITR/2001;

c.2) Entende que o parágrafo 7º, do artigo 10, da Lei n.º. 9.393, de 1996, consoante alteração promovida em 24/08/2001, nada prevê sobre a obrigatoriedade da apresentação do ADA, muito menos prazo. Entende que os critérios vinculados à tributação não podem ignorar o princípio da legalidade e que, além disso, o Decreto n.º. 4.382, de 2002, não possui força para qualquer alteração legislativa relativa ao tema. Além disso, ainda que se admitisse a utilização do referido Decreto, não se pode esquecer que foi editado no ano de 2002 (19/09/20002) e, ainda, o inciso I, do parágrafo terceiro, do art. 10, deixa muito claro que a apresentação do ADA dependerá de definição em ato normativo em relação aos prazos;

c.3) Assim, mesmo que se considerasse válida a inovação trazida por Decreto não se pode ignorar o princípio da irretroatividade, o que foi ignorado no recurso especial. Ora, a retroatividade somente é admitida para favorecer o contribuinte, ou então quando a lei é estritamente interpretativa, fato não verificado na referida alteração legislativa. Ressalta que o respectivo ADA foi efetivamente apresentado posteriormente, em 2004. Cita jurisprudência emanada deste CARF, onde se reconhece a desnecessidade de apresentação tempestiva do ADA para fins de exclusão da base de cálculo do ITR. Por fim, pugna pela aplicação do princípio da verdade material.

Requer, assim, o não conhecimento do Recurso Especial e, caso este seja admitido, que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

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

Quanto à inexistência de similitude levantada pela autuada em sede de contrarrazões, cediço que, no caso dos exercícios 2001 e 2002 do ITR, se está diante de um

mesmo arcabouço normativo vigente. Assim, *in casu*, uma vez também caracterizada a similitude fática entre recorrido e paradigmas, exsurge, de forma nítida, a divergência na aplicação de critério jurídico quanto à necessidade (ou não) de apresentação tempestiva do ADA ou de seu requerimento entre os Colegiados recorrido e paradigmáticos, caracterizada, assim, a divergência interpretativa.

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

a) Quanto à preclusão administrativa alegada:

Para fins do deslinde da questão, importante aqui que se reproduza os trechos da impugnação do contribuinte relativos à matéria que se alega como preclusa, *verbis* (e-fls. 368/369):

(...)

16. A área total do imóvel do NIRF 385090-0 é de 1.979,1 hectares e não de 2.165,8 hectares. (grifei)

17. O auditor-fiscal não tem nenhuma prova documental de que a área lançada do plano de manejo florestal não é de 1.036,9 hectares, prova documental esta obtida por profissional habilitado ou atestada por fiscais e técnicos habilitados do órgão ambiental competente. Sem esta prova documental por escrito e assinada não pode o auditor-fiscal glosar a área lançada no ITR/2.001.

18. O auditor-fiscal não tem nenhuma prova documental de que a área de preservação permanente não é de 272,5 hectares. Prova esta obtida por laudo técnico de profissional habilitado ou atestada por fiscais e técnicos habilitados do órgão ambiental competente. Sem esta prova documental por escrito e assinada não pode o auditor-fiscal glosar a área lançada no ITR/2.001. (grifei)

(...)"

Entendo, no que tange à preclusão alegada em litígio, que esta deva ser analisada para duas diferentes matérias, notadamente distintas, ainda que correlacionadas, a saber: a) A retificação da área total do imóvel de 1.979,1 ha. para 2.165,8 ha., consoante demonstrativo de e-fl. 21; b) A glosa da área de APP declarada como exclusão da base de cálculo do ITR, de 272,5 ha. para 32,0 ha., consoante mesmo demonstrativo.

A propósito, a partir do excerto acima reproduzido, entendo que o contribuinte, ainda que impugnasse o referido aumento de área total (com o qual passou a aceder, posteriormente, em sede recursal), quanto à área de preservação permanente limitou-se a impugnar somente a referida redução de 272,5 ha. para 32,0 ha., vedado, assim, com a devida vênia ao Colegiado recorrido, que se pudesse conceder qualquer área adicional, além destes 272,5 ha. a título de área de preservação permanente na instância ordinária. Em meu entendimento, resta a existência de qualquer área de preservação permanente adicional em relação a estes 272,5 ha., assim, em matéria não impugnada.

Note-se que o contribuinte não se manifestou em nenhum momento, até a impugnação (inclusive), acerca do fato da área adicionalmente considerada pela fiscalização de 186,7 ha. possuir qualquer área de preservação permanente que devesse ser deduzida da base de cálculo do ITR e, assim, considero preclusa a discussão acerca da possibilidade de exclusão dos 25,8 ha. informados no ADA de e-fl. 456.

Ressalte-se, a propósito, por fim, que a majoração de área encontra-se realizada desde o lançamento, não se tratando, aqui, de razão posteriormente trazida aos autos. Destarte, perfeitamente factível que o contribuinte a contestasse desde a sede impugnatória, utilizando como argumento subsidiário a existência de área de preservação permanente ali contida, o que não se observa ter ocorrido (a argumentação acerca da matéria só surge em sede recursal).

Assim, de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda quanto à matéria, vedada a exclusão dos 25,8 ha. concedidos pelo Acórdão recorrido constantes de ADA de e-fl. 456.

b) Quanto à apresentação tempestiva do ADA:

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: 27/06/2005 - e-fl. 36;
- b) Demonstrativo contemplando a glosa efetuada pela autoridade fiscal na DITR - e-fl. 21;
- c) ADA/1997 e retificação, protocolizados, respectivamente, em 21/09/1998 e 04/02/2004 - e-fls. 295 e 455/456;
- d) Laudo anexado pela autuada - e-fls. 371 e seguintes.

Limitado o litígio agora, acerca da possibilidade de exclusão dos 272,5 ha. a título de área de preservação permanente (estes constantes de ADA de e-fl. 455), 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)(...).

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

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

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

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

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

"(...)

Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei Federal nº. 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei nº. 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

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

Ora, de acordo com uma interpretação evolutiva do referido dispositivo legal, isto é, cotejando-se o texto aprovado quando da edição da Lei nº. 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei nº. 10.165/00, verifica-se que, para o fim específico da legislação tributária, passou-se a exigir a apresentação do ADA, como requisito inafastável para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela Lei nº. 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1º, II.

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

não há como afastar a exigência do ADA para o fim específico de possibilitar a redução da base de cálculo do ITR.

(...)"

Atendo-se mais especificamente ao caso em questão, nota-se, ao compulsar os autos, que o referido requisito foi efetivamente cumprido pelo contribuinte em 04/02/04 (e-fl. 455), posteriormente ao prazo estabelecido pela regulamentação infra-legal da RFB (prazo limite: 31/03/02, consoantes Instruções Normativas SRF nº.60 e 61, ambas de 2001), mas anteriormente ao início da ação fiscal, iniciada em 27/06/05 (e-fl. 36).

Assim, deve-se enfrentar agora a questão do momento da entrega efetuada pelo autuado, posterior ao prazo estabelecido infralegalmente.

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 sensu, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a necessidade da obrigatória protocolização do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal 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, no caso em questão, o ADA, contendo a área de preservação permanente glosada de 272,5 ha. não preclusa e ainda em litígio, foi entregue em 04/02/04 (fl. 455), e, assim, anteriormente ao início da ação fiscal (iniciada em 27/06/05, conforme e-fl. 36), é de se afastar a glosa da área de preservação permanente, perpretada pela autoridade fiscal, reconhecendo-se uma exclusão possível de 272,5 ha. Assim, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a esta matéria.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, afastando-se, para fins de base de cálculo do ITR, a glosa da área de preservação perpretada pela autoridade lançadora, limitada, porém, a área passível de exclusão a título de APP ao montante de 272,5 ha, ou seja, sem que seja possível a exclusão adicional dos 25,8 ha. constantes do ADA de e-fl. 456.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior