



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

Processo n° 10950.002635/2004-06
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.313 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2018
Matéria ITR - APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DO ADA
Recorrente MONTE CRISTO AGROPECUÁRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

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

A apresentação do ADA, 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, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17 - O, §1º, da Lei n.º 6.938/81. Restando demonstrada a apresentação do ADA antes do início da ação fiscal, possível a exclusão da área de APP e conseqüente redução da base de cálculo do ITR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 24/35) referente ao Imposto Territorial Rural – ITR, relativo ao exercício de 2002, do imóvel denominado Fazenda Santo Antônio, (NIRF 0.881.553-4), localizado no município de Moreira Sales/PR, por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 131.253,37, incluídos multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Na descrição dos fatos (f. 28/33), o fiscal autuante relata que foi apurada a falta de recolhimento do ITR, decorrente da glosa total das áreas originalmente informadas como de preservação permanente e de utilização limitada, haja vista não terem sido providenciado ADA tempestivo. Em consequência, houve aumento da área tributável, da base de cálculo, dá alíquota e do valor devido do tributo.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS julgado o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 29/01/2008, negou-se provimento ao Recurso Voluntário prolatando-se o Acórdão nº **302-39.252** (fls. 215/223 – vol I), com o seguinte resultado: “ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira, relator, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro que davam provimento. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim.” O Acórdão encontra-se assim ementado:

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

Exercício: 2002

*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, em tempo hábil, fazendo-se, também, necessária, em relação às áreas de utilização limitada a sua

averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Cientificado em 18/08/2008 do Acórdão nº 302-39.252, o Contribuinte interpôs, em 19/08/2008, portanto, tempestivamente, Embargos de Declaração (fls. 03/11 – Vol II), que foram conhecidos e acolhidos pelo Despacho de Informação em Embargos – Informação nº 302-077, de 14/10/2008 (fl. 15 – vol. II) restando os acórdãos 302-39.939, de 12/11/2008, da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes (fls. 16/19 – vol II) e 3102-000.081, de 26/03/2009, da 2ª TO/1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 20/23), assim ementados:

Acórdão 302-39.939

Assunto : Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Havendo omissão de matéria sobre a qual deveria se pronunciar o Colegiado, devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração para tornar nula a decisão embargada e ser proferida nova decisão.

EMBARGOS ACOLHIDOS

Acórdão 3102-000.081

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROCESSO ANULADO A PARTIR DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA INCLUSIVE.

Deve ser anulado o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, quando esta deixou de apreciar matéria trazida aos autos pelo contribuinte em sua impugnação.

Processo Anulado.

O processo retornou à Delegacia Regional de Julgamento de Campo Grande/MS para novo julgamento, que julgou o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Cientificado, o contribuinte apresentou novo Recurso Voluntário e os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 12/04/2011, negou-se provimento ao Recurso Voluntário prolatando-se o Acórdão nº 2202-001.088 (fls. 333/341), com o seguinte resultado: “Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Ewan Teles Aguiar e Pedro Anan Júnior.” O Acórdão encontra-se assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR

Exercício: 2002

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA) POR LEI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A partir do exercício de 2001, com a introdução do art. 17 na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) passou a ser obrigatório para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A área de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, se faz necessária ser reconhecida como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental (ADA), fazendo-se, também, necessária a sua averbação à margem da matrícula do imóvel até a data do fato gerador do imposto.

JUROS – TAXA SELIC

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Cientificado do novo acórdão em 04/07/2011, o contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 345/369) visando o reconhecimento da ilegalidade da inserção das áreas declaradas como de reserva legal e preservação permanente como base de cálculo do ITR, excluindo-as do montante do crédito tributário.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado parcial seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 2ª Câmara, de 10/02/2017 (fls. 373/378), que assim se posicionou:

“O Recurso Especial é disciplinado pelo Art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 e visa rediscutir as seguintes matérias:

- inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Áreas de Preservação Permanente (APP) da tributação do ITR, relativamente aos exercícios de 2001 em diante; e

- inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Áreas de Reserva Legal da tributação do ITR, relativamente aos exercícios de 2001 em diante.

Ressalta-se que o sujeito passivo discorre sobre ambas as matérias como se fossem uma só e, almejando demonstrar a divergência, indica o Acórdão 303-35.585 como paradigma e elabora o cotejo adiante reproduzido:

(...)

Em relação à primeira matéria - inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Áreas de Preservação Permanente (APP) da tributação do ITR, relativamente aos exercícios de 2001 em diante -, constata-se que o cotejo promovido pelo sujeito passivo demonstra a existência de um dissídio interpretativo, como adiante resumido.

(...)

Quanto à segunda matéria - inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Áreas de Reserva Legal da tributação do ITR, relativamente aos exercícios de 2001 em diante -, o recurso do sujeito passivo não merece a mesma sorte, pois o paradigma cuida, exclusivamente de áreas de preservação permanente, não trata das áreas de reserva legal.

Destarte, verificado que o paradigma não trata da matéria ora examinada, o recurso não pode ter seguimento no tocante à segunda matéria - inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Áreas de Reserva Legal da tributação do ITR, relativamente aos exercícios de 2001 em diante.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a primeira matéria - inexigibilidade do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de exclusão da Áreas de Preservação Permanente (APP) da tributação do ITR, relativamente aos exercícios de 2001 em diante.”

Em seu recurso, o contribuinte traz a ementa e voto da decisão do Terceiro Conselho de Contribuintes no processo 10950.002680/2004-52, acórdão paradigma 303-35.585, *verbis*:

Paradigma - Acórdão 303-35.585

Ementa

"Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. - ISENÇÃO.

A área de preservação permanente goza de isenção de ITR conforme dispõe o art. 11, inciso I, da Lei 8.847/94.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ADA. DESNECESSIDADE. A área de preservação permanente, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, por meio de Ato Declaratório Ambiental, conforme disposto no art. 3º da MP nº 2.166/2001, que alterou o art. 10 da Lei nº 9.393/96, cuja aplicação a fato pretérito à sua edição encontra respaldo no art. 106, "c" do CTN. (...)"

Voto

"(...) Da leitura dos dispositivos acima transcritos, cabe registrar, que a legislação de regência estabelece ser o ITR lançado por homologação. Desse modo, permite da exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA. Nesse contexto, cabe mencionar, que no que tange à obrigatoriedade da apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA, previamente ratificado pelo IBAMA, com a indicação das áreas de preservação permanente, com base na redação do art. 10, § 7º, da Lei n. 9.393/96, alterado pela Medida Provisória n. 2.166-67, depreende-se que, as declarações para fim de isenção das áreas de reserva legal, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante".

divergência: Em seguida, traz parte da decisão do acórdão recorrido para demonstrar a

"É oportuno salientar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363, de 1996, introduzido originalmente pelo art. 3º da MP nº 1.956-50, de 2000, e mantido na MP nº 2.166-67, de 2001, ocorre quando da entrega da declaração do ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

Enfim, a solicitação tempestiva do ADA constitui-se em ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

(...)

Desta forma, não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, cabe manter as glosas efetuadas pela

fiscalização em relação às áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal”.

Argumenta que na linha percorrida pela recorrente, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a MP 2.166-67/2001, que desobriga os contribuintes do ITR a apresentarem o ADA/IBAMA, tem até efeito retroativo, sendo que se aplicaria o dispositivo ao caso em tela, pois versa sobre período posterior à ainda vigente medida provisória que alterou texto de lei ordinária.

Ressalta que o §7º do artigo 10 da Lei Ordinária nº 9.393/96, que trata especificamente do ITR, é muito claro a esse respeito, *verbis*:

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.

(...)

§7º. A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas “a” e “d” do inciso II, §1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

Conclui que uma vez demonstradas as divergências com posicionamento do CARF e com julgado do Superior Tribunal de Justiça, assim como demonstrada a ilegalidade pela contrariedade ao §7º do artigo 10 da Lei Ordinária nº 9.393/96, resta a reforma da decisão recorrida para afastar a incidência do ITR sobre as áreas declaradas como de reserva legal e preservação permanente pelo recorrente.

O contribuinte foi cientificado do despacho de admissibilidade parcial de seu recurso especial em 14/03/2017 e não apresentou Agravo.

A Fazenda Nacional tomou ciência do despacho de exame de admissibilidade que deu parcial seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial a fls. 373. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

DO MÉRITO

Conforme podemos extrair do relatório deste voto a delimitação da lide a ser *reapreciada diz respeito a obrigatoriedade de apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, para exclusão da APP – Área de Preservação Permanente da tributação do ITR/2002.*"

Quanto à área de APP em discussão, assim, manifestou-se o acórdão recorrido, no sentido da Exigência do ADA até o início da ação fiscal, com vistas a comprovação da APP. Senão vejamos como o acórdão recorrido tratou a questão:

Os presentes autos tratam do lançamento de ITR do exercício de 2002, portanto, a exigência do ADA para fins de exclusão da base de cálculo daquele tributo encontra respaldo legal, pelo quê, deve ser mantido quanto a este ponto, já o recorrente não comprovou nos autos a protocolização, mesmo que intempestiva, do requerimento/ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado.

É oportuno salientar, que Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363, de 1996, introduzido originariamente pelo art. 3º da MP nº 1.95650, de 2000, e mantido na MP nº 2.16667, de 2001, ocorre quando da entrega da declaração do ITR, o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

Enfim, a solicitação tempestiva do ADA constituiu-se um ônus para o contribuinte. Assim, caso não desejasse a incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, o proprietário do imóvel deveria ter providenciado, dentro do prazo legal, o requerimento do ADA.

Portanto, não há outro tratamento a ser dada às áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal glosadas pela fiscalização, por falta de comprovação da exigência tratada anteriormente, que devem realmente passar a compor as áreas tributável e aproveitável do imóvel,

respectivamente, para fins de apuração do VTN tributado e do seu Grau de Utilização (do imóvel).

Desta forma, não tendo sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental — ADA, junto ao IBAMA/órgão conveniado, cabe manter as glosas efetuadas pela fiscalização em relação às áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal.

Antes mesmo de apreciarmos a questão, importante destacar como entendo deva ser interpretada a legislação.

Inicialmente convém fazer considerações acerca da incidência do ITR, e das hipóteses de sua isenção. O imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, de competência da União, na forma do art. 153, VI, da Constituição, incide nas hipóteses previstas no art. 29 do Código Tributário Nacional, ora trazido à baila, *in verbis*:

"Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município."

Em consonância com disposto pelo Código Tributário Nacional, a União promulgou a Lei Federal n.º 9.393/96, que, na esteira do estatuído pelo art. 29 do CTN, instituiu, em seu art. 1º, como hipótese de incidência do tributo, a "propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município".

No caso, muito embora para as áreas de preservação permanente ou de reserva florestal legal, a utilização da propriedade deva observar a regulamentação ambiental específica, disso não decorre a consideração de que referida parcela do imóvel estaria fora da hipótese de incidência do ITR. Isso porque, como se sabe, o direito de propriedade, expressamente garantido no inciso XXII do art. 5º da CF, possui limitação constitucional assentada em sua função social (art. 5º, XIII, da CF).

No que atine à regulação ambiental, deste modo, verificase que a legislação, muito embora restrinja o uso do imóvel em virtude do interesse na preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, na forma como estabelecido pela Constituição da República, não elimina as faculdades de usar, gozar e dispor do bem, tal como previstas pela legislação cível.

Com fundamento no exposto, não versando os autos sobre hipótese de não incidência do tributo, mas, sim, de autêntica isenção ou, como querem alguns, redução da base de cálculo do ITR, dispôs a Lei Federal n.º 9.393/96, em seu art. 10, o seguinte:

"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 n° 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n° 7.803, de 18 de julho de 1989".

No que pertine a chamada "área de preservação permanente" (APP), dispõe o Código Florestal, Lei n.º 4.771/65, atualmente regulada, também, pelas Resoluções CONAMA n. 302 e 303 de 2002, o seguinte:

"Art. 2º 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.

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, observar-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. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanente, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

- a) a atenuar a erosão das terras;*
- b) a fixar as dunas;*
- c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;*
- d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;*
- e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;*
- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;*
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;*
- h) a assegurar condições de bem estar público.*

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei."

Destaca-se que até o exercício de 2000, não existia para área de preservação permanente, qualquer fundamento legal para a exigência da entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o fim de reduzir a base de cálculo do ITR. Nesse sentido, aliás, dispunha o art. 17-O, da Lei Federal n.º 6.938/81, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n.9.960/2000, o seguinte:

"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 10% (dez por cento) do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria.

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

Em relação ao período até 2000, inexistindo fundamento legal para a entrega tempestiva do ADA, como requisito para a fruição da redução da base de cálculo prevista pela legislação atinente ao ITR, foi aprovada súmula nos seguintes termos:

"A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000."

Já para o período do lançamento, ora sob análise, deve-se ter em mente que com o advento da Lei Federal n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 170 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."

Ao apreciarmos a mudança da lei fica clara a possibilidade de exigência de apresentação do ADA, como requisito indispensável 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.

Apenas esclarecendo meu posicionamento acerca do aspecto temporal em consonância com outros votos apresentados, admito a apresentação, mesmo que extemporânea do ADA, ou seja, até o início da ação fiscal, o que resta demonstrado conforme cópia de ADA apresentada às fls. 7 dos autos, apresentado em 27/03/2004.

Em relação ao prazo para apresentação do ADA, trago a baila trecho do voto do Dr. Heitor de Souza Lima Júnior, , Acórdão nº 9202003.620 de 04 de março de 2015, onde o mesmo analisa os aspectos legislativos sobre o tema, chegando a conclusão que mais me parece acertada acerca da interpretação da lei sobre a matéria, razão pela qual adota seu posicionamento como razões de decidir:

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

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

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

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária" (PONTES, Helenilson Cunha). O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores,

retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez2004, p. 57) , no caso da norma isencional.

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

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

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

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

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

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 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 2.18949/01, que assim dispõe, verbis:

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

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

Adotando o posicionamento do ilustre Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, considerando que a entrega do ADA no caso da área de Preservação Permanente é obrigatória para redução da área a ser tributada, porém considerando a inexistência de expressa previsão legal acerca do prazo para sua entrega, entendo que a entrega de ADA até o início do procedimento fiscal se presta a demonstrar a comprovação de sua existência, corroborada com o presente de laudo técnico.

Assim, no exame do caso concreto, se faz necessário investigar se o contribuinte, até o início do procedimento fiscal, EM 30/03/2004, data da ciência da intimação, já havia informado ao órgão ambiental estadual ou federal a existência das áreas de preservação permanente informadas em sua declaração, e se tais áreas estão devidamente identificadas e passíveis de serem ratificadas pelos órgãos competentes. Compulsando-se os autos verifica-se que CONSTA ADA, fato trazido inclusive na impugnação (fls. 7) e recurso (fls. 106, no montante de 112,4 ha.

Nestes termos, discordo do acórdão recorrido, tendo em vista entender, restar demonstrada a entrega do ADA em período anterior ao início da ação fiscal

CONCLUSÃO

Face todo o exposto voto por CONHECER DO RECURSO do Contribuinte, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.