



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

Processo nº 10980.000317/2010-93
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.311 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2018
Matéria ITR - APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DO ADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE DE PESQUISA EM VIDA SELVAGEM E EDUCAÇÃO AMBIENTAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Ano-calendário: 2006

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. APRESENTAÇÃO ATÉ O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. TEMPESTIVA.

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.

A apresentação de ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA até o início da ação fiscal, é considerada tempestiva, fazendo jus, assim, à 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 negar-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. 126/140) relativo ao Imposto Territorial Rural – ITR, relativo ao exercício de 2006, do imóvel denominado Reserva Natural Morro da Mina, (NIRF 3.738.284-5), localizado no município de Antonina/PR, por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 251.090,76, incluídos multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, foi apurada a falta de recolhimento do ITR, decorrente de glosa de áreas declaradas como de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN) e Área de Interesse Ecológico. Houve, ainda, alteração do valor da terra nua, acatando-se o valor atribuído em Laudo Técnico de Avaliação, apresentado pela contribuinte. Em consequência, houve aumento da base de cálculo, da alíquota e do valor devido do tributo.

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

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 18/10/2012, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário prolatando-se o Acórdão nº 2201-001.884 (fls. 331/341), com o seguinte resultado: “Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para restabelecer a área de RPPN – Reserva Particular do Patrimônio Natural de 1.336,20 hectares e reconhecer a área de preservação permanente de 350,06 hectares. Vencido o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah que apenas restabeleceu a RPPN”. O Acórdão encontra-se assim ementado:

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

Exercício: 2006

*ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO PARA PROTEÇÃO DOS
ECOSSISTEMAS. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.*

Considera-se de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas e, por isso, não tributável, a área que tenha sido constituída com restrições de uso ampliadas em relação às áreas de preservação permanente e de reserva legal, demarcada com precisão em Laudo Técnico formalizado por profissional competente e, ainda, reconhecida, com essas características, por ato de órgão competente federal ou estadual. Ausente qualquer

um desses quesitos legais, descaracteriza-se a área beneficiada, tornando-a tributável.

**RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL.
REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.**

Caracteriza-se como reserva particular do patrimônio natural e, por isso, não tributável, a área que tenha sido constituída com gravame de perpetuidade averbada à margem da inscrição do imóvel no Registro Público, demarcada com precisão em Laudo Técnico formalizado por profissional competente e, ainda, reconhecida, com essas características, por ato de órgão competente federal ou estadual.

ÁREAS NÃO TRIBUTÁVEIS. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ART. 2º LEI Nº 4.771, DE 1965. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

Caracteriza-se como área de preservação permanente e, por isso, não tributável, a área constituída nos parâmetros legais e demarcada, com precisão, em Laudo Técnico formalizado por profissional competente.

ÁREAS NÃO TRIBUTÁVEIS. ÁREA DE RESERVA LEGAL. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

Considera-se Reserva Legal e, por isso, não tributável, a área que tenha sido constituída nos parâmetros legais, averbada à margem da inscrição do imóvel no Registro Público e demarcada, com precisão, em Laudo Técnico formalizado por profissional competente. Ausente qualquer um desses quesitos legais descaracteriza-se a área beneficiada, tornando-a tributável.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 08/04/2013 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 29/04/2013, Recurso Especial (fls.343/354). Em seu recurso visa rediscutir a obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA - Ato Declaratório Ambiental para exclusão da APP – Área de Preservação Permanente e da ARL – Área de Reserva Legal da tributação do ITR/2006 e reformar o acórdão recorrido, a fim de que o lançamento seja mantido em sua integralidade.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, para rediscutir somente a obrigatoriedade de apresentação tempestiva do ADA para exclusão da APP – Área de Preservação Permanente, conforme o Despacho nº 2200-00.557, da 2ª Câmara, de 03/10/2016 (fls. 185/189) considerado o acordo nº 302-39.244.

Em seu Recurso Especial, a Recorrente traz as seguintes alegações:

- - que da análise das alegações e da documentação apresentadas pelo contribuinte, cuja finalidade é ver reconhecida a isenção sobre a área apontada, confirma-se o não cumprimento, de forma tempestiva, da exigência da protocolização do Ato Declaratório Ambiental – ADA, perante o IBAMA ou órgão conveniado.

- - que a Lei nº 9.393/96 prevê a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal da incidência do ITR, em seu art. 10, inciso II, *in 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.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; e) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas;

II -área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei IV 7.803, de 18 de julho de 1989; b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; c) comprovadamente imprecáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, agrícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (...)."

- - que o citado dispositivo legal trata de concessão de benefício fiscal, razão pela qual deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 do Código Tributário Nacional, e que, inclusive, o CARF editou a Súmula nº 41 sobre o tema: *"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"*.
- - que, pelo enunciado transcrito acima podemos deduzir que, se a ausência do ADA não poderia motivar lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000, após este período, com a publicação da Lei nº 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O, §1º da Lei nº 6.938/81, o lançamento pode e deve ser feito, como ocorreu no caso dos autos.
- - que a Lei nº 10.165/00, ao alterar o conteúdo do art. 17-O, §1º da Lei nº 6.938/81 não fez qualquer ressalva quanto a casos em que a

apresentação do ADA seria dispensável, não cabendo ao intérprete da lei, no caso o I. relator, fazê-lo.

- - Que o RI-CARF, em seu art. 72, prevê, em relação a temas sumulados, que “*as decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF*” e no §4º desse mesmo artigo, que “*as súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF*”, e que, uma vez que o tema discutido no presente recurso, qual seja, a necessidade de apresentação tempestiva do ADA para gozo de isenção do ITR, é objeto de Súmula editada pelo CARF, tal entendimento é de observância cogente pelos demais membros do órgão, motivo pelo qual o acórdão deve ser modificado de plano em favor da Fazenda Nacional.
- - que a obrigatoriedade de apresentação do ADA ou do protocolo de requerimento para sua emissão é exigência que sempre decorreu da legislação tributária e, atualmente, encontra previsão expressa no art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, em vigor a partir de 27/12/2000, em tudo se aplicando ao ITR do exercício de 2006, tal como é o caso dos autos.
- - que, a Receita Federal editou a IN SRF nº 60/2001, que trata da matéria nos seguintes termos:

"Art. 17. Para fins de apuração do ITR, as áreas de interesse ambiental, de preservação permanente ou de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato do IBAMA ou órgão delegado por convênio, observado o seguinte:

I - as áreas de reserva legal e de servidão florestal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965;

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado a partir da data final da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA;

III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for deferido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar, recalculando o ITR devido."

- - que o Decreto nº 4.382, de 19/09/2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR

(Regulamento do ITR), e que consolidou toda a base legal deste tributo, assim dispõe em seu art. 10:

"Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas:

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

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

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

(...)

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.

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

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-0, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

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

- - que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que tem a competência regimental de interpretar a legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal, editou a Solução de Consulta

Interna nº 12, de 21/05/2003, que ratifica o entendimento acima exposto, sendo oportuna a transcrição do trecho final do citado ato:

“3.1. Diante do exposto, conclui-se que, para fins de exclusão das áreas não tributáveis da incidência do ITR, o sujeito passivo deverá, cumulativamente:

a) atender a todas as condições exigidas para a caracterização de cada área declarada como não tributável; e

b) informar, obrigatoriamente, as áreas mencionadas no item "a" em ADA, protocolado no Ibama no prazo de seis meses, contado a partir do término do período de entrega da declaração, obrigatoriamente esta que foi imposta desde o exercício de 1997, com base na Instrução Normativa SRF nº 43/97, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 67/97, ambas de 1997; na Instrução Normativa SRF nº 73/00, de 2000, e a partir do exercício de 2001, com base na Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, e Instruções Normativas SRF nº 60, de 2001, e nº 256, de 2002.

3.2. Portanto, respondendo às questões formuladas na Consulta Interna:

a) a falta de ADA, protocolado no Ibama, implica o não reconhecimento pela SRF das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada;

b) a SRF deve exigir toda a documentação comprobatória das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada, inclusive o ADA protocolado tempestivamente no Ibama, sendo que este não substitui os demais documentos exigíveis;

c) além de todos os demais documentos comprobatórios das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada, deverá ser apresentada pelo contribuinte cópia do ADA entregue ao Ibama, não sendo suficiente a apresentação do protocolo de entrega, sendo que, na hipótese de descumprimento de tais exigências, ou se, após vistoria realizada pelo Ibama, seus técnicos verificarem que os dados constantes no Ato não coincidem com os efetivamente levantados e, por consequência, lavrarem, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, deverá ser apurado o ITR efetivamente devido e efetuado, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis.”

- - que a exigência do ADA é determinação que decorre do art. 17-0, §1º, da Lei nº 6.938/1981, alinhando-se com a norma que consagrou o benefício tributário (art. 10, §1º, II da Lei nº 9.393/96), apontando os

meios para a comprovação da existência das áreas de preservação permanente.

- - que, nos termos do art. 17 da IN SRF nº 60/2001 c/c art. 10 do Decreto nº 4.382/2002, para se valer do benefício, o contribuinte deve protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR; e, sendo assim, o exercício do direito do contribuinte está atrelado a uma simples declaração dirigida ao órgão ambiental competente e 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.
- - que da posse da declaração (ADA), o IBAMA deverá, em momento oportuno, certificar a veracidade dos dados informados pelo proprietário do imóvel.
- - que o contribuinte não pode querer valer-se da exclusão das áreas tributáveis da incidência do ITR sem cumprir as exigências previstas na legislação; não sendo juridicamente sustentável a tese segundo a qual, diante da declaração do contribuinte de que sua propriedade está inserida em área de utilização limitada e de preservação permanente, não possa a autoridade pública exigir a comprovação do alegado através da documentação competente, uma vez que o direito ao benefício legal deve estar documentalmente comprovado, e que o ADA, apresentado tempestivamente, é o documento exigido para tal fim.
- - que, no presente processo, não se discute a materialidade, ou seja, a existência efetiva das áreas de reserva legal (utilização limitada), e sim busca-se o cumprimento de uma obrigação prevista na legislação, referente à área de que se trata, para fins de exclusão da tributação.
- - que, no caso concreto, o contribuinte não solicitou o ADA dentro do prazo previsto na legislação de regência, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização das áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Cientificado do Acórdão nº **2201-001.884**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 07/11/2016, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

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. 356/360. 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/2006.***"

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

No rol dessas exceções, a área de preservação permanente foi dimensionada em números que não deixam margem a dúvidas, nos termos do artigo 2º da Lei nº 4.771, de 1965, com redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989, a conferir:

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

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; (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

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.

Pela simples leitura do artigo acima reproduzido, verificase que foram perfeitamente dimensionadas e identificadas as áreas protegidas, cabendo ao proprietário, para usufruir a dedução, providenciar o levantamento minucioso de todos os elementos necessários para delimitar a área sob proteção.

Para executar este levantamento é necessária a atuação de profissional competente e habilitado tecnicamente para a atividade. Neste ponto, o Laudo apresentado pelo recorrente preenche todos os requisitos legais e divide o imóvel nas seguintes áreas: 304,20 hectares de Reserva Legal; 350,06 hectares de Preservação Permanente; 1.407,47 hectares de área de interesse ecológico e 1.336,19 hectares de RPPN.

As áreas de preservação permanente e de Reserva Legal independem de qualquer ato do Poder Público para serem reconhecidas como não tributáveis pelo ITR mas devem ser constituídas obedecendo aos parâmetros legais e demarcadas, com precisão, em Laudo Técnico formalizado por profissional competente ou pessoa jurídica especializada.

No caso da Reserva Legal deve ser observada ainda a averbação à margem da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente.

Existe, portanto, uma clara diferença entre áreas ambientais: umas reconhecidas diretamente pela lei, sem necessidade de prévia manifestação por parte do Poder Público por meio de qualquer ato, e outras que devem ser declaradas ou reconhecidas pelo Poder Público por meio de ato próprio.

Se as áreas de preservação permanente e as de reserva legal independem de manifestação do Poder Público, conforme se deduz do exposto no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, outras áreas ambientais, passíveis de exclusão, para fins de apuração do ITR, dependem da manifestação de vontade do proprietário ou da imposição do próprio órgão ambiental, observadas certas circunstâncias específicas do imóvel.

Nesse sentido e levando em consideração o objetivo social da recorrente, a força probante do Laudo Técnico apresentado desde a fase investigatória, atenuando o fato de não constar da DITR/2006 a indicação de área de preservação permanente, constato suficiente grau de certeza na comprovação da área de preservação permanente de 350,06 hectares informado em, pelo menos, um ADA o de 2010.

Já no que se refere a Reserva Legal constato fragilidade na comprovação, pois não consta registro da mesma em nenhum dos ADA juntado aos autos ale da omissão da DITR/2006.

Nesses termos, considero comprovada a área não tributável de 350,06 hectares caracterizada como área de preservação permanente.

Antes mesmo de apreciarmos a questão, importante destacar os elementos que nos auxiliarão a tomada de decisão. No caso concreto, o ADA foi protocolizado em 20/09/2007, fl. 170, antes do início da fiscalização, que se deu em 21/09/2009 (fl. 14). O contribuinte, ainda, apresentou laudo técnico que comprovava a existência das áreas sob litígio (fls. 55).

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 nº 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 nº 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 nº 6.938/81, com a redação que lhe foi conferida pela Lei nº 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 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."

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.

Em relação ao prazo para apresentação do ADA, trago a baila trecho do voto do ilustre conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, , Acórdão nº 9202-003.620 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-use 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 nº 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto nº 4.382/2002, que, inclusive, data de setembro de 2002, posterior à data da ocorrência do fato gerador, no caso que ora se trata.

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

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

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por instrução normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto nº 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 nº 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 – 21/09/2009 (fl. 14), 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 o ADA relativo ao exercício de 2006 foi protocolizado ao IBAMA em 20/09/2007, fl. 170, ou seja, anteriormente ao início da ação fiscal. O contribuinte, ainda, apresentou laudo técnico que comprovava a existência das áreas sob litígio (fls. 55).

Nestes termos, conforme descrito no acórdão recorrido, restando comprovada a entrega do ADA, em período anterior ao início da ação fiscal, da área de preservação permanente de 350,06/ha, deve ser mantida a decisão, excluindo-as desse modo, da área tributável do ITR no exercício em exame.

Conclusão

Face todo o exposto voto por CONHECER do Recurso Especial da Procuradoria, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.