



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

Processo nº 11040.720073/2007-46
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.688 – 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria ITR
Recorrente BENIGNA DUTRA LESSA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

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 protocolizado após o início da ação fiscal. Destarte, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2202-001.858, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 20 de junho de 2012 (e-fls. 113 a 129). Ali, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

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

Exercício: 2003

*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 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Recurso negado.

Decisão: pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Odmir Fernandes (Relator), Rafael Pandolfo e Pedro Anan Junior, que proviam parcialmente o recurso para restabelecer a Área de Preservação Permanente equivalente a 371,2 ha, com base no laudo apresentado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

Enviados os autos à contribuinte para fins de ciência, ocorrida em 07/08/2012 (e-fl. 135), esta apresentou, em 21/08/2012 (e-fl. 137), Recurso Especial (e-fls. 137 a 153 e anexos), com fulcro nos arts. 67 e 68 do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

O recurso contém alegações de existência de divergência interpretativa quanto à apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA), tendo sido admitido consoante exame de admissibilidade de e-fls. 160/161.

Após demonstrar o atendimento ao requisito do pré-questionamento, alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 3ª. Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão 03-05.499, prolatado em 12 de novembro de 2007, e, ainda, em relação ao decidido pela 3ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, através

do Acórdão 303-35.352, prolatado em 20 de maio de 2008, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão CSRF 03-05.499

ITR — 2000. Prevalece a inteligência do parágrafo sétimo do artigo 10 da Lei 9.393/96 introduzido pela Medida Provisória 2.166-67 de 24/08/01 em detrimento do disposto na Lei 10.165/2000 que traz a presunção legal em favor do contribuinte, de modo que vale o por ele declarado, em termos de áreas de preservação permanente e de reserva legal, até que o fisco demonstre, por meio de provas hábeis, a falsidade de sua declaração.

A ausência do ADA não tem o condão de fazer incidir o ITR sobre as áreas de reserva legal e de preservação permanente declarada pelo contribuinte, ainda mais, quando devidamente comprovadas por ele.

Neste mesmo sentido, a ausência de averbação não tem o condão de fazer incidir o ITR sobre a área de reserva legal.

Recurso a que se nega provimento.

Decisão: por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Acórdão 303-35.352

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. COMPROVAÇÃO.

A comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, para efeito de sua exclusão na base de cálculo de ITR, não depende, exclusivamente, da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), no prazo estabelecido. Com efeito, a teor do artigo 10º, parágrafo 7º, da Lei N. 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte quanto à existência de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO.

O reconhecimento de isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis, quando o Contribuinte a comprove por outros meios idôneos.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL.

Não cabe às autoridades administrativas analisar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de legislação infraconstitucional, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme disposto no art. 102, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Decisão: por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade de lançamento. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Luis Marcelo Guerra de Castro e Celso Lopes Pereira Neto que negaram provimento. Por unanimidade de votos dar provimento quanto à área de preservação permanente.

Quanto à matéria em litígio, apresentação tempestiva do ADA para fins de exclusão de área de preservação permanente da base de cálculo do ITR, se alega:

a) Que a exclusão da área de preservação permanente em litígio da base de cálculo do ITR não corresponde a nenhuma finalidade extra-fiscal de política social-econômica e, sim, apenas a uma questão ambiental objetivando a proteção do ecossistema, haja vista ser inexplorável e sob a tutela do estado;

b) Ademais, conforme dispõe o parágrafo 7º, artigo 10, da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, alterada pela Medida Provisória n. 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, essa área não está sujeita a prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos na legislação fiscal, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira. Não sendo esta, todavia, a situação do imóvel em questão, pois é verdadeira e cabalmente comprovada a existência da mesma no imóvel, situação ratificada, para não pairar dúvida, com a anexação de laudo técnico de utilização e avaliação do imóvel emitido de acordo com as normas da ABNT e com base no mapa descritivo, assinado por profissional habilitado com a devida ART, por ocasião da impugnação.

Desta forma, pretender tributar área desta natureza por falta de ato que objetiva comprovar a existência da mesma, suprido pelas peças anexadas na presente, seria uma injustiça fruto de uma interpretação errônea, atécnica e contrária ao sistema, levada a efeito pelo agente fiscal, que desconhece o sentido teleológico das leis e realiza uma exegese empírica calcada em presunções e ficções incoerentes com ordenamento jurídico e os princípios que o alicerçam;

c) Ratifica que não está em discussão neste processo a existência efetiva da área de preservação permanente, sobejamente comprovada pela litigante, inclusive com novo laudo, e, sim, o cumprimento tempestivo de obrigação prevista na legislação para que a mesma seja excluída da tributação pertinente, conforme entendimento do fisco;

d) Alega a necessidade de observância ao princípio da verdade material. Entende que o ato de "zerar" uma informação dada pelo contribuinte só pode ocorrer se, comprovadamente, a mesma for inverídica, fraudulenta, omissa ou incompleta, conforme estabelece o Código Tributário Nacional - CTN. Mesmo assim, a comprovação não pode ser imputada como ônus do contribuinte, sob a alegação da falta de apresentação de documento

por parte do proprietário. A função do fisco é fiscalizar a materialidade do fato declarado, isto é, para inutilizar ou desconsiderar uma informação do contribuinte deve, por obrigação funcional, comprovar a inverdade dela ou sua inexistência;

e) Ora, a Lei nº 6.938, de 1981, com alteração da Lei nº 10.165, de 2000, exige a prévia comprovação pelo ADA, mas a Lei nº 9.393, de 1996, com a redação da MP 2166-67, de 2001, não faz a prévia exigência. Deixa a critério do contribuinte a comprovação, da reserva legal, preservação permanente e servidão florestal ou ambiental, se questionado pela fiscalização. Há assim aparente conflito ou antinomia de normas no tempo, supletiva, especial e geral, que devem ser resolvidas e compatibilizadas pelo interprete e aplicador da lei. A Lei nº 6.938, de 1981 é norma supletiva ou geral em relação ao ITR e a sua alteração pela Lei nº 10.165, de 2000. Por ser lei supletiva e geral não pode derogar ou revogar a disposição normativa específica da lei especial do ITR, sob pena de afronta à regra de aplicação e interpretação prevista na Lei de Introdução ao Código Civil;

f) Cita julgados não vinculantes a este CARF, oriundos do STJ, para defender que a instância maior do judiciário reconheceu que o § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.393, de 1996, inserido pela MP nº 2.166-67, de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previu a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ADA expedido pelo IBAMA, para fins de isenção do referido imposto, posição, aliás, reiterada pelo art. nº 48 da Lei nº 11.428, de 2006;

g) Defende a natureza declaratória do ADA, pois entende que este é uma obrigação estabelecida com a finalidade de levar ao conhecimento do órgão de fiscalização ambiental as informações relativas às áreas do imóvel sujeitas a preservação, que poderá verificar sua exatidão e confirmá-las - ou não. Havendo divergência entre as informações prestadas e as constatadas pelo órgão ambiental, este fará a competente comunicação à Receita Federal do Brasil que, por sua vez, fará o lançamento suplementar do imposto, que tenha sido reduzido pela exclusão indevida das áreas não enquadradas nas definições da legislação, ou que não tenham sido efetivamente conservadas.

h) Ressalta que, no processo em análise, a recorrente ao atender a intimação fiscal apresentou laudo técnico contemporâneo ao fato gerador, emitido de acordo com os requisitos exigidos, cópia do ADA protocolizado junto ao IBAMA em 05/10/2007 e mapa com memorial descritivo do imóvel rural, comprovando a existência da área de preservação permanente de 371,2 ha;

i) Entende que, na hipótese dos autos, a razão dada pelo fisco para glosar a área declarada pela interessada como de preservação permanente, não é suficiente para descaracterizá-la, considerando-se que as provas apresentadas não deixam dúvidas da existência da mesma no imóvel rural. A apresentação do ADA, mesmo a destempo, para futura fiscalização pelo IBAMA e de laudo técnico são pré-requisitos suficientes para que as áreas de interesse ambiental sejam consideradas isentas do ITR, colacionando jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes que respaldaria este entendimento. Ressalta que no lançamento não foi feita prova de que por ocasião do fato gerador do imposto não existia a área mantida e preservada, tornando-se um exagero a interpretação do fisco das normas legais pertinentes;

j) Registra que o recurso voluntário foi negado pelo voto de qualidade do Presidente da 2ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento do CARF, uma vez que houve empate na votação dos conselheiros. Esse fato demonstra com uma clareza solar que este contencioso

administrativo foi decidido por um detalhe regimental - voto de minerva - havendo razões legais e suficientes para sustentar as duas teses em comento, esperando-se que prevaleça nessa instância superior a da recorrente, restabelecendo-se a justiça fiscal. Ainda, cita que o relator do acórdão, o Conselheiro Odmir Fernandes, cujo voto foi vencido, deu parcial provimento ao recurso, aceitando a exclusão da área de preservação permanente de 371,2 ha da base de cálculo do ITR/2003.

Requer, assim, que seja admitido e provido o presente Recurso Especial apresentado, a fim de retificar o acórdão ora recorrido, no sentido de considerar a área de preservação permanente de 371,2 ha., excluída da base tributável do ITR/2003, restabelecendo-se, assim, o imposto originalmente declarado.

Encaminhados os autos à Fazenda Nacional para fins de ciência, houve oferecimento de contrarrazões tempestivas de e-fls. 163 a 171, onde a sua Procuradoria:

a) Cita o estabelecido no art. 10, inciso II, da Lei nº. 9.393, 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;

b) 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;

c) Relembra que a exigência do ADA encontra-se consagrada na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000;

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

e) 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."

f) A obrigatoriedade do ADA, portanto, não desborda da regulamentação dos dispositivos legais, porquanto não viola direitos do contribuinte, além de lhe ser claramente favorável. O que não se pode conceber é que o contribuinte queira se valer da exclusão das áreas tributáveis da incidência do ITR sem cumprir as exigências previstas na legislação. O direito ao benefício legal deve estar documentalmente comprovado. E o ADA, apresentado tempestivamente, é o documento exigido para tal fim;

g) Registra que, no presente processo, não se discute a materialidade, ou seja, a existência efetiva da área de preservação permanente. O que se busca é a comprovação do cumprimento, tempestivo, de uma obrigação prevista na legislação, referente à área de que se trata, para fins de exclusão da tributação. A condição acima referida está vinculada ao aspecto temporal, não sendo coerente nem prudente que a regularização junto ao IBAMA da área excluída da tributação do ITR pudesse ser feita a qualquer tempo, de acordo com a conveniência do contribuinte;

h) No caso concreto, a contribuinte não apresentou ADA tempestivamente, não atendendo, portanto, às exigências da legislação do ITR, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização.

Requer, assim, que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto, mantendo-se a decisão proferida pela Segunda Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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 aos requisitos de admissibilidade.

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

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

a) Início da ação fiscal: mesmo não havendo nos autos o AR referente ao Termo de Intimação Fiscal de e-fls. 06/07, pode-se garantir, porém, que o início da ação fiscal deu-se entre a lavratura do referido termo, datado de 16/07/2007, e a data de 01/10/2007, consoante informação constante da resposta a tal intimação, à e-fl. 16, o que é suficiente para fins do deslinde do presente processo;

b) ADA/2007 - protocolizado em 05/10/2007, consoante e-fl. 23;

c) Laudos anexados pelo contribuinte - e-fls. 19 e ss. e 55 e ss.

Limitado o litígio, assim, à possibilidade de exclusão dos 371,2 ha. a título de área de preservação permanente (consoante pedido do Recurso), acerca do tema entendo que a fruição da redução da base de cálculo do ITR (possuidora, a meu ver de natureza isentiva), seja por áreas de preservação permanente ou de interesse ecológico, encontra um de seus requisitos legais claramente estabelecido, desde 2000, a partir do disposto no art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, em especial em seu *caput* e parágrafo 1º, com atual redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, *verbis*:

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

§ 1ª 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 n.º 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001. O que se estabelece ali é uma desnecessidade de comprovação prévia tão somente no momento da declaração (DITR), sendo perfeitamente factível, porém, que, posteriormente, em sede de ação fiscal, sejam demandados elementos necessários à comprovação do constante na DITR do declarante e realizado o lançamento no caso de insuficientes elementos comprobatórios, a partir do expressamente disposto nos arts. 14 e 15 daquela mesma Lei nº. 9.393, de 1996.

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

"(...)

Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

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

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

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

(...)"

Atendo-se mais especificamente ao caso em questão, nota-se, ao compulsar os autos, que o referido requisito foi efetivamente cumprido pelo contribuinte em 05/10/2007 (e-fl. 23), assim, posteriormente ao início da ação fiscal que se deu necessariamente antes de 01/10/2007, conforme informação expressa de e-fl. 16 (contato telefônico acerca da intimação nesta última data).

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

"(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a desconconsideração 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 nº 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 nº 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

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

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

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

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

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória nº 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, só houve entrega de ADA, contemplando a área de preservação permanente glosada em litígio, em 05/10/2007, assim, posteriormente ao início da ação fiscal (iniciada antes de 01/10/07, conforme e-fl. 16), é de se manter a glosa da área de preservação permanente perpetrada pela autoridade fiscal.

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior