



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

Processo n° 11080.720218/2007-32
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.778 – 2ª Turma
Sessão de 31 de agosto de 2017
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SÉRGIO SANTOS DE PAULA COUTO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

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

A partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão o ADA válido contemplando a área em litígio foi apresentado em 02/2010, assim, após o início da ação fiscal, ocorrido em 31/10/2007. 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 voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso e, no mérito, lhe negaram 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 Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci (Suplente convocado).

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2202-001.742, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 18 de abril de 2012 (e-fls. 121 a 128). Ali, por maioria de votos, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE
TERRITORIAL RURAL ITR*

Exercício: 2004

*ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO
LIMITADA. RESERVA LEGAL. INTERESSE ECOLÓGICO.
TRIBUTAÇÃO. ADA.*

Comprovado por meios firmes de provas, não contrariados de imóvel possuir restrição de uso pela instituição de Parque Nacional, com exigência da preservação permanente ou mesmo de utilização limitada, reserva legal e de interesse ecológico, assim declarado por ato do Poder Público Federal ou Estadual, deve haver exclusão do ITR.

O Ato Declaratório Ambiental – ADA comprova a exclusão das referidas áreas da tributação, mas sua exigência não é condição para essa exclusão, podendo a comprovação ser realizada outros meios de prova, notadamente laudo técnico elaborado por profissional habilitado e não contrariado nos autos.

A tributação incide sobre o aspecto material, fatos reais praticados ou realizados pelo sujeito passivo, ou presuntivos, quando a lei assim determinar. A exigência do ADA constitui-se em ato meramente declaratório ao direito a isenção do ITR, jamais em ato constitutivos do direito, para permitir à exclusão das referidas áreas da tributação do ITR.

*PROPRIEDADE. DOMÍNIO PLENO. DOMÍNIO ÚTIL. POSSE.
DETENÇÃO. LIMITAÇÃO DA PROPRIEDADE. NUA
PROPRIEDADE.*

O ITR incide sobre a propriedade, o domínio útil e a posse. Propriedade corresponde ao domínio ao pleno de usar, gozar, dispor e reivindicar a propriedade. Domínio útil corresponde ao domínio limitado pelo uso. A posse sujeita ao imposto corresponde à posse aquisitiva ou ad usucapionem, posse com os poderes e os atributos da propriedade. Posse sem os poderes e

atributos da propriedade corresponde a mera detenção de coisa alheia. A área de preservação permanente ao restringir e limitar o direito de propriedade, causa a expropriação indireta do imóvel. O titular do domínio pleno detém ou passa a passar a deter apenas a nua propriedade ou o domínio direito, que não se sujeita ao tributo.

VALOR DA TERRA NUA VTN

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Pregos de Terras da Secretaria da Receita Federal SIPT, é passível de modificação, se forem oferecidos elementos firmes de convicção notadamente Laudo Técnico, com observância das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT.

Decisão: por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que negavam provimento ao recurso.

Enviados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de ciência em 24/05/2012 (e-fl. 129), esta apresentou, em 25/06/2012 (e-fl. 154), Recurso Especial (e-fls. 130 a 140 e anexos), com fulcro no art. 67 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. 156 a 158.

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 1ª. Turma Especial do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 391-00.037, prolatado em 21 de outubro de 2008, e, ainda, em relação ao decidido pela 2ª. Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão 9.202-01.008, prolatado em 18 de agosto de 2010, de ementas e decisões a seguir transcritas :

Acórdão 391-00.037

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO. ADA INTEMPESTIVO.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRECLUSÃO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Não caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

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

Acórdão 9202-01.008

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA. A partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR com base no ADA, que é o caso das áreas de proteção permanente, este documento passou a ser obrigatório, por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000. Tratando-se de reserva legal, deve ser verificada a averbação no órgão de registro competente e a individualização da área de proteção com a participação do órgão de proteção ambiental.

Recurso especial provido em parte.

Decisão: por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a área de reserva legal. Vencido o Conselheiro Elias Sampaio Freire. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação à área de preservação permanente. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Susy Gomes Hoffmann.

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) Cita a recorrente 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) 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;

f) 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;

g) 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 conhecido o recurso, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

Encaminhados os autos ao autuado para fins de ciência, ocorrida em 20/12/1(e-fl. 163), o contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas datadas de 07/01/2014 de e-fls. 166 a 172 e anexos, onde:

a) Entende que o recurso não deve ser conhecido. Isso porque, não há pertinência entre o acórdão recorrido e o aresto trazido na peça recursal. Muito embora a ementa do acórdão trazido à fl. 132 refira-se à questão da necessidade de apresentação tempestiva do ADA, não há qualquer referência à questão de fato, isto é, se o contribuinte logrou, ou não, demonstrar materialmente se havia restrição sobre sua propriedade. Essa questão é vital e necessária para que a controvérsia seja identificada como idêntica ao acórdão recorrido;

b) Quanto ao mérito, ressalta que, inicialmente, a decisão recorrida foi clara ao concluir que o IBAMA confirmou que o imóvel, objeto da autuação, localiza-se dentro do Parque Nacional Lagoa do Peixe e que há impossibilidade da utilização econômica. Também restou consignado que a própria Receita Federal confirmou a isenção concedida nos exercícios anteriores de 1987 a 1991 ao imóvel objeto da exigência e a impossibilidade da utilização econômica. A Turma entendeu que o ADA é ato declaratório, podendo ser substituído pela

apresentação idônea de provas que demonstrassem a restrição da propriedade. E assim materialmente o foi. A questão aqui é a discussão da forma pela forma. O próprio Fisco admite, por ação e omissão, que a área se situa dentro de uma APP criada pela própria União, restringindo a propriedade plena do contribuinte. Isso não pode ser examinado em segundo plano com prevalência da exigência legal.

O fato da vida é que há restrição de propriedade sobre a área que elide o fato gerador do tributo. Não há como se desconsiderar isso e, assim, a imputação de dívida de ITR, referente à área integrante do Parque Nacional da Lagoa do Peixe, ataca frontalmente a legislação ambiental, bem como aos objetivos do Imposto Territorial Rural. Não custa salientar que o ITR deve ser utilizado também para promover e incentivar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente, bem como deve ser utilizado para desestimular os latifúndios improdutivos, sendo considerado um tributo com nítido caráter extrafiscal.

Cita, ainda jurisprudência administrativa e judicial que concluíram em linha com o Acórdão Recorrido quanto à desnecessidade de apresentação do ADA, frente à materialidade da área de preservação permanente, pugnando, ao final pela aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, ao se ponderar a exigência legal versus a situação real de fato presente no caso, e apresentando, como fato novo, o ajuizamento de ação indenizatória, consistente com a tese de perda dos poderes de usar e gozar da propriedade, adotada pelo Colegiado *a quo*.

Pugna, assim, pelo não conhecimento do Recurso, e, no mérito, por seu não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

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

Quanto à insurgência do contribuinte no que diz respeito ao conhecimento do Recurso, entendo que em ambos os paradigmas não há qualquer tipo de indicação de exceção à obrigação legalmente estabelecida de apresentação do ADA, sendo nesta necessária obediência ao texto legal que se pauta a exigência do ato, estabelecida em ambos os Acórdãos.

Assim, da leitura dos paradigmas, entendo que, independentemente de se tratar ou não de área "sujeita à restrição", manteriam os Colegiados paradigmáticos a conclusão de necessidade de apresentação do ADA para fins de exclusão de área de preservação permanente, caracterizando-se, assim, a divergência interpretativa a partir do teste de aderência.

Note-se, ainda, que o Colegiado recorrido, inclusive, de forma a posteriormente entrar em considerações teleológicas acerca da incidência do ITR em áreas "sujeitas a restrição", preliminarmente afasta a necessidade do ADA para fins da referida

exclusão (estabelecendo-o tão somente como um dos meios de prova possíveis), de forma taxativamente contrária ao critério jurídico adotado pelos paradigmas.

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: 31/10/2007 - e-fl. 11;

b) Atos Declaratórios Ambientais: Apresentados somente em 10 e 13/02/2010 (e-fls. 101 e 102), contendo 581,7 ha., a título de Área de Interesse Ecológico. Deve ser mencionada, ainda, a existência de expedientes do IBAMA de e-fls. 50 a 52, que verificam estar o imóvel em questão dentro do Parque Nacional da Lagoa do Peixe;

c) Laudo Técnico - Não há;

Limitado o litígio assim, à possibilidade de exclusão dos 581,7 ha., correspondentes à área total do imóvel, à título de área de preservação permanente (consoante demonstrativo de e-fl. 04), acerca do tema entendo que a fruição da redução da base de cálculo do ITR (possuidora, a meu ver de natureza isentiva), seja por áreas de preservação permanente ou de interesse ecológico, encontra um de seus requisitos legais claramente estabelecido, desde 2000, a partir do disposto no art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, em especial em seu *caput* e parágrafo 1º, com atual redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, *verbis*:

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

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

Ou seja, mandatário 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, rejeitando-se a meu ver, em linha com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que declarações em caráter geral, que não especifiquem que as áreas da propriedade são de interesse ecológico (tais como os expedientes de e-fls. 50 a 52), atendam à obrigação legal constante do art. 10, § 1º, II, *b e c*, da Lei nº 9.393/96, concluindo-se, aqui, em linha com o posicionamento daquela autoridade que, que "(...)essas áreas, para fins de isenção de ITR, devem ser comprovadas por meio de ADA, e reconhecidas por Ato do Poder Público (Órgão Federal ou Estadual) que declare, em caráter específico, quais áreas da propriedade são consideradas de interesse ambiental e a que título."

Ainda, em que pese a nobre digressão teleológica acerca da existência de mero domínio direto (ou domínio limitado) nas áreas sobre restrição, entendo que tal fato não é

suficiente para fins de elidir a necessidade de apresentação do ADA, repito taxativamente estabelecida legalmente.

Rejeito, ainda, que para fins do ITR, possa se admitir que o autuado perdeu a propriedade do imóvel pela mera existência de restrição econômica sobre sua utilização, sendo perfeitamente possível, note-se que se exija o ITR, por exemplo, do nu-proprietário (tal como o autuado) no caso de estabelecimento de usufruto sobre determinado imóvel.

Ainda, entendo que a situação fática sob análise difere bastante daquela na qual o detentor possui coisa alheia por abuso de confiança do proprietário sem, todavia, o direito de dispor da referida coisa, características do que se denomina de "posse precária".

Trata-se aqui, note-se, da referida obrigação de exigência constante de dispositivo legal específico, posterior à Lei n.º 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 n.º 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 2.166-67/01. O que se estabelece ali é uma desnecessidade de comprovação prévia tão somente no momento da declaração (DITR), sendo perfeitamente factível, porém, que, posteriormente, em sede de ação fiscal, sejam demandados elementos necessários à comprovação do constante na DITR do declarante e realizado o lançamento no caso de insuficientes elementos comprobatórios, a partir do expressamente disposto nos arts. 14 e 15 daquela mesma Lei n.º 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 somente em 02/2010 (e-fls. 101/102), assim muito posteriormente ao prazo estabelecido pela regulamentação infra-legal da RFB (prazo limite: 31/03/05, consoante Instrução Normativa SRF n.º. 435, de 2004) e, também, posteriormente ao início da ação fiscal, iniciada em 31/10/07.

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

"(...)

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

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

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 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 descon sideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim,

que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por Instrução Normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)"

Repetindo-se uma vez mais que, no caso em questão, o ADA, contemplando a área de preservação permanente glosada de 587,1 ha. em litígio, foi entregue somente em 02/2010 (e-fls. 101/102), com a ação fiscal iniciada em 31/10/2007 (e-fl. 11), é de se manter a glosa da área de preservação permanente perpetrada pela autoridade fiscal, consoante demonstrativo de e-fl. 04.

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior