ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 17883.000258/2005-33

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

Processo nº	17883.000258/2005-33
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-004.622 – 2ª Turma**
Sessão de	25 de novembro de 2016
Matéria	ITR
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	GEORGE BETIM PAES LEME - ESPÓLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

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

A partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. Hipótese em que se nota ter ocorrido lapso na declaração do contribuinte, se tratando de área de preservação permanente, com o ADA tendo sido protocolizado antes do início da ação fiscal. Assim, de se conceder a exclusão da área em litígio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2102-001.943, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 17 de abril de 2012 (e-fls. 237 a 241). Ali, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*
>
> *Exercício: 2001*
>
> *PRELIMINAR. SUJEIÇÃO PASSIVA.* DE CUJUS.
>
> *Nada obsta que o sujeito passivo seja o* de cujus*, sendo o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro responsável pelos tributos devidos até a data da partilha ou adjudicação.*
>
> *ITR. REQUISITOS DE ISENÇÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL. ADA EXTEMPORÂNEO.*
>
> *A apresentação do ADA extemporâneo não tem o condão de afastar a fruição da benesse legal de isenção de áreas no cálculo do Imposto Territorial Rural (ITR).*
>
> *Preliminar Rejeitada.*
>
> *Recurso Voluntário Provido*
>
> *Decisão: por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.*

Enviados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de ciência em 24/05/2012 (e-fl. 243), esta apresentou, em 26/06/12 (e-fl. 269), Recurso Especial (e-fls. 244 a 255 e anexos), com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal.

O recurso alega a existência de divergência interpretativa quanto à necessidade de apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR das áreas em litígio. Mais especificamente, alega-se, no

pleito, divergência em relação ao decidido pela 1ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 301-34.352, de 26 de março de 2008, e, ainda, pela 2ª. Câmara também do 3º. Conselho de Contribuintes através do Acórdão 302-39.144, prolatado em 07 de novembro de 2007, de ementas e decisões a seguir transcritas:

> ***Acórdão 301-34.352***
>
> *Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR*
>
> *EXERCÍCIO: 2001*
>
> *ITR EXERCÍCIO 2001. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DO ADA.*
>
> *A partir do exercício de 2001 é indispensável a apresentação do Ato Declaratório Ambiental como condição para o gozo da redução do ITR em se tratando de áreas de preservação permanente e de utilização limitada, tendo em vista a existência de lei estabelecendo expressamente essa obrigação (art. 17-O da Lei no 6.938/81, na redação do art. 1o da Lei no 10.165/2000).*
>
> *RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO*
>
> *Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda, relator e Valdete Aparecida Marinheiro. Designado para redigir o acórdão o conselheiro José Luiz Novo Rossari.*
>
> ***Acórdão 302-39.144***
>
> *Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR*
>
> *Exercício: 2001*
>
> *Ementa:*
>
> *ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA.*
>
> *A partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR, a apresentação do ADA passou a ser obrigatória (ou a comprovação do protocolo de requerimento daquele Ato, junto ao IBAMA, em tempo hábil), por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000.*
>
> *ÁREA DE RESERVA LEGAL.*
>
> *A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende de sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.*
>
> *ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO PARA A PROTEÇÃO DOS ECOSSISTEMAS.*
>
> *Para efeito de exclusão do ITR não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas, em caráter geral, por*

região local ou nacional, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE OU ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - COMPROVAÇÃO

Para que as áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada estejam isentas do ITR, é preciso que as mesmas estejam perfeitamente identificadas por documentos idôneos e que assim sejam reconhecidas pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental – ADA, ou que o contribuinte comprove ter requerido o referido ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete às instâncias administrativas de julgamento apreciar ou se manifestar sobre matéria referente à inconstitucionalidade de leis ou ilegalidade de atos normativos regularmente editados, uma vez que esta competência é exclusiva do Poder Judiciário, conforme constitucionalmente previsto.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

Somente produzem efeitos, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que tenham efeitos erga omnes. Demais decisões judiciais apenas se aplicam às partes envolvidas nos litígios para os quais são proferidas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexiste lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda:

a) Cita a recorrente o estabelecido no art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, defendendo que o mesmo estabelece concessão de benefício fiscal e, assim, deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 do CTN. 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, consoante INs SRF 43/97, com redação dada pela IN SRF 67/97, 73/2000 e 60/2001, pelo 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;

b) Ressalta que tal obrigatoriedade para a não incidência tributária foi instituída através de dispositivo legal (art. 17-O da Lei 6.983, de 31 de agosto de 1981, com redação dada pelo art. 1º. da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000). De fato, esse diploma reitera os termos da Instrução Normativa n° 43/97 e atos posteriores, no que concerne ao meio de prova disponibilizado aos contribuintes para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, com vista à redução da incidência do ITR;

c) Ressalta que 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, §§ 2°. e 3º., da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 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;

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

> *"(...). O que não é exigido do declarante é a prévia comprovação das informações prestadas. Assim, o contribuinte preenche os dados relativos às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, apura e recolhe o imposto devido, e apresenta a sua DITR, sem que lhe seja exigida qualquer comprovação naquele momento. No entanto, caso solicitado pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte deverá apresentar as provas das situações utilizadas para dispensar o pagamento do tributo."*

e) Registra que a obrigatoriedade da apresentação do ADA não representa qualquer violação de direito ou do princípio da legalidade. Antes pelo contrário, a exigência alinha-se com a norma que consagrou o benefício tributário (art. 10, § 1º, II, da Lei n° 9.393, de 1996), apontando os meios para a comprovação da existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, estando o exercício do direito do contribuinte atrelado a uma simples declaração dirigida ao órgão ambiental competente. 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;

f) Ressalta, ainda, que, no presente processo, não se discute a materialidade, ou seja, a existência efetiva das áreas de reserva legal e 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 supra referida

está vinculada ao aspecto temporal, não sendo coerente nem prudente que a regularização junto ao IBAMA das áreas excluídas da tributação do ITR pudesse ser feita a qualquer tempo, de acordo com a conveniência do contribuinte;

No caso concreto, o 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 das áreas de reserva legal e de preservação permanente.

Requer, assim, o conhecimento e o provimento do recurso com o conseqüente reconhecimento da validade do auto de infração.

O recurso foi admitido, consoante despachos de e-fls. 272/273.

Encaminhados os autos ao autuado para fins de ciência, ocorrida em 14/11/2013 (e-fl. 276), o contribuinte apresentou, em 02/12/2013. contrarrazões de e-fls. 277 a 292, onde:

a) Pugna pelo não conhecimento do recurso pela : a.1) Falta de cotejamento analítico entre recorrido e paradigma; b) Inexistência de similitude fática entre recorrido e paradigmas; c) Inexistência de divergência interpretativa, por se tratar nos casos paradigmáticos de hipótese de não apresentação do ADA, enquanto, no caso em questão, houve ADA apresentado, não tendo os paradigmas enfrentado a questão da tempestividade do ADA;

b) Quanto ao mérito, entende que a obrigatoriedade de apresentação do ADA viola o princípio da legalidade, a partir do disposto no art. 10, §1º, inciso II e §7º. da Lei no. 9.393, de 1996, bem como da jurisprudência colacionada, oriunda do STJ. Quanto à tempestividade da entrega, alega que mesmo o art. 17-O da Lei nº. 6.938, de 1981, não estabelece prazo para apresentação do ADA, caracterizando, assim, o prazo limite estabelecido através de Instruções Normativas violação ao princípio da legalidade.

c) Defende, destarte, que a entrega do ADA, ainda que intempestiva, é capaz de possibilitar a exclusão da base de cálculo do ITR, ressaltando, por fim, posição jurisprudencial desta CARF onde se aceitou outros meios de prova além do ADA para fins de exclusão de áreas de preservação permanente, citando laudo técnico anexado aos presentes autos como meio de prova adicional.

Requer, assim, que o recurso não seja admitido e, caso o seja, lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, bem como a caracterização de divergência interpretativa, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, assim, dele conheço.

Quanto ao conhecimento, faço notar que:

a) A posição desta turma tem sido no sentido de, seja em sede de Recurso Especial da Fazenda Nacional seja do contribuinte, se considerar atendido o requisito de cotejamento analítico sempre que do teor do Recurso se possa deduzir a divergência alegada, o que se verifica no caso em questão;

b) Se está, sim, diante de situações fáticas semelhantes, a saber glosa de exclusão de área de APP, baseada na não entrega pelo contribuinte de Ato Declaratório Ambiental (ADA) no prazo de seis meses contados da data da entrega da DITR. Enquanto o Colegiado do recorrido adotou o critério de aceitação do ADA até o início da ação fiscal, o Colegiado do primeiro paradigma entendeu como prazo limite para apresentação o referido prazo de 6 meses contados da data de entrega da DITR/2001, na forma de excerto abaixo, *verbis*:

> *"*
>
> *(...)*
>
> *Na realidade, a matéria foi tratada sob prisma diverso, de forma a dispor tão-somente sobre comprovação prévia à DITR, e não sobre apresentação de ADA, documento esse que é exigível em prazo de até 6 meses após a entrega da DITR e que nunca foi prévio ou exigido como instrucional à DITR.*
>
> *(...)"*

Note-se que, ainda que não tenha sido apresentado o ADA no caso paradigmático acima, o Colegiado é claro em estabelecer, ali, a sua exigibilidade em até 6 meses da data de entrega da DITR. Assim, transmudado o caso em questão para o Colegiado paradigmático, restaria alterado o julgamento, por adoção de critério jurídico diverso. Caracterizada, assim, a divergência interpretativa.

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

Antes, todavia, 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: 15/09/2005 - e-fl. 07;

b) Demonstrativo contemplando a glosa efetuada pela autoridade fiscal na DITR - e-fl. 13;

c) ADA - protocolizado em 03/06/03 contendo a área de 422,6 ha., a título de APP - e-fl. 09;

d) Matrículas e eventual averbação de áreas de Reserva Legal - não consta dos autos nem há no auto de infração acusação quanto à sua eventual não realização;

e) Laudo Técnico quanto à distribuição da área do imóvel - e-fls. 40 a 58.

<u>Quanto às áreas de preservação permanente</u>

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.*
>
> ***§ 1ºA 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 §7° do art. 10 da Lei n.° 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória n.° 2.166-67/01. O que se estabelece ali é uma desnecessidade de comprovação prévia tão somente no momento da declaração (DITR), sendo perfeitamente factível, porém, que, posteriormente, em sede de ação fiscal, sejam demandados elementos necessários à comprovação do constante na DITR do declarante e realizado o lançamento no caso de insuficientes elementos comprobatórios, a partir do expressamente disposto nos arts. 14 e 15 daquela mesma Lei nº. 9.393, de 1996.

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

> *"(...)*
>
> *Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei Federal n.° 10.165/2000 alterou-se a redação do §1° do art. 17-O da Lei n.° 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.° 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei n.° 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.° 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1°, 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 não foi efetivamente cumprido pelo contribuinte.

Quanto ao prazo para fins de cumprimento de apresentação 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.° 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 Helenílson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária"' (PONTES, Helenílson 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.° 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.° 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.° 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, §3°, I, do Decreto n.° 4.382/2002, que, inclusive, data de setembro de 2002, (...).

(...)

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

desconsideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por Instrução Normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.° 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.° 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.° 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.° 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 n.° 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)*
>
> (...)"

No caso em questão, foi apresentado o ADA contendo área de preservação permanente de 422,6 ha. em 03/06/03 (e-fl. 09), assim antes do início da ação fiscal, ocorrida em 15/09/05 (e-fl. 07). Verifico ainda que:

a) Embora o contribuinte tenha declarado a área glosada de 422,6 ha. como de Utilização Limitada, o valor da área objeto de glosa coincide exatamente com o valor declarado a título de APP no ADA de e-fl. 09, podendo se concluir como razoável ter ocorrido lapso do contribuinte na declaração, o que é, inclusive, subsidiariamente respaldado pelo laudo de e-fls. 40 a 58;

b) Ainda, de se notar que se baseia a acusação da autoridade fiscal de e-fl. 17 exclusivamente na entrega intempestiva do ADA, sem que se tenha discorrido, em nenhum momento, nos autos, acerca da ausência de cumprimento de requisitos adicionais aplicáveis à exclusão de áreas de Utilização Limitada (tais como a averbação, no caso de Reserva Legal).

Com base no acima disposto, entendo que seja de se aceitar o ADA de e-fl. 09, para fins de exclusão da área de 422,6 ha. da base de cálculo do ITR e, diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior