



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.003871/2006-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.957 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de dezembro de 2019  
**Recorrente** BERNECK E CIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2002

**NULIDADE - DO LANÇAMENTO - DO ENQUADRAMENTO LEGAL.**

Não há qualquer irregularidade no enquadramento legal contido na Notificação de Lançamento, que aliado à perfeita descrição dos fatos, possibilitou a interessada exercer plenamente o contraditório, por meio da entrega tempestiva de sua impugnação, em que foram abordadas todas as matérias objeto de glosa.

**DA ÁREA DE RESERVA LEGAL E RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL - RPPN**

As áreas de Reserva Legal e de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN, para fins de exclusão da tributação do ITR, devem estar averbadas à margem do registro imobiliário do imóvel, à época do respectivo fato gerador.

**DA ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA**

O Contribuinte juntou aos autos, ainda quando da apresentação da impugnação as licenças do IBAMA e FEMA e processo de autorização junto ao INCRA, que autorizavam a exploração do imóvel.

**ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). TEMPESTIVIDADE. OBRIGATORIEDADE.**

O benefício de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR está condicionado à apresentação tempestiva do correspondente ADA.

**CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OUTORGA DE BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.**

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rafael Mazzer de Oliveira Ramos (relator), Renata Toratti Cassini e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Sérgio da Silva, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Luis Henrique Dias Lima, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de lançamento de ofício formalizado em relação ao recorrente para fins de exigência do Imposto Territorial Rural (ITR).

Na ação fiscal, o recorrente foi intimado para apresentar os documentos que justificassem as deduções.

Apresentados os documentos e impugnação, o lançamento foi procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002.

Preservação Permanente - Reserva Legal

Para que a Área de Preservação Permanente – APP seja isenta, além do laudo técnico especificando em quais artigos da legislação se enquadram, é necessário seu reconhecimento mediante o Ato Declaratório Ambiental - ADA, cujo requerimento deve ser protocolado no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, em até seis meses após o prazo final para entrega da Declaração do ITR. Da mesma forma as Áreas de Utilização Limitada - AUL, como a Reserva Legal - ARL, necessitam do ADA no prazo legal para sua isenção, além de estarem averbadas na matrícula do imóvel até a data da ocorrência do fato gerador.

Concomitância Área de Preservação Permanente x Área de Reserva Legal

O cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente será admitido, no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma

da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder aos limites mínimos dependendo da região geográfica de sua localização, assim legalmente definida.

Concomitância - Áreas Isentas x Área de Exploração Extrativa

A área de exploração extrativa localizada dentro de Área de Reserva Legal - ARL, comprovada e regularizada, trata-se de área isenta, não se confundindo com as demais áreas utilizadas e tributadas.

Lançamento Procedente.

Intimado dessa decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivamente, protestando pela reforma da r. decisão atacada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Antes do ingresso à fundamentação do presente voto, foi requerido pela Contribuinte Recorrente a exclusão do polo passivo a pessoa jurídica Berneck S. A. Painéis e Serrados. Todavia, ao analisar o guia e auto de infração, a mesma não consta no presente feito,

Assim, determina-se a regularização do polo passivo mantendo-se unicamente a proprietária do imóvel no polo passivo que é a pessoa jurídica Berneck & Cia (CNPJ/MF nº 76.484.153/0001-13), conforme matrícula (fl. 39).

## **Das Preliminares de Incompetência do Agente Fiscal e do Princípio da Autotutela**

A Recorrente se insurge alegando incompetência funcional do agente fiscal para emitir juízo de matéria ambiental.

O questionamento sobre a capacidade do Auditor-Fiscal para analisar o laudo técnico de avaliação não procede, uma vez que, o Auditor-Fiscal tem preparo técnico-profissional para analisar, interpretar e entender documentos e relatórios com conteúdo administrativo, econômico, contábil, financeiro, jurídico entre outros de interesse tributários, inclusive o laudo de avaliação de imóveis, pois o seu espectro de conhecimento é multidisciplinar.

O laudo técnico, que por definição do item 3.29, da NBR 14652-1, trata-se de “Relatório técnico elaborado por engenheiro de avaliações em conformidade com esta parte da NBR 14653”, deve ser objetivo, claro e conclusivo. Portanto, após elaborado, o laudo técnico

poderá ser utilizado como prova, como de fato está sendo neste caso, e deverá estar ao alcance e do entendimento de todas aquelas pessoas envolvidas no processo, inclusive do Auditor-Fiscal.

Neste aspecto, nota-se que o roteiro determinado pela NBR 14652-1 e pela NBR 14653-3 ABNT permitiu ao Auditor-Fiscal analisar o laudo e verificar se os requisitos exigidos pela norma para elaboração do referido laudo foram atendidos ou não, pois as NBR determinam padrões a serem seguidos para elaboração do laudo.

Assim, já que o processo seguiu os trâmites pertinentes, na medida em que a fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, inclusive oportunizando ao contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais, os quais não foram satisfatoriamente atendidos.

Dessa forma, rejeito o argumento de que o Auditor-Fiscal não tem capacidade técnica para analisar o laudo técnico.

Tocante a isso, vale ressaltar que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir sua decisão. A apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, cuja decisão poderá ser fundamentada com outros elementos probatórios anexados aos autos que entenda suficientes à formação de sua convicção.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)."

Por oportuno, cabe destacar ainda que, o CPC/2015, e por consequência os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Isto posto, rejeita-se reportada alegação de nulidade.

## Do Mérito

Como relatado, segundo consta da Notificação de lançamento, as razões que ensejaram a autuação são as seguintes:

- o recorrente protestou pela improcedência do lançamento, alegando nulidades do procedimento administrativo;
- requereu o deferimento da isenção sobre a Área de Preservação Permanente baseado em documentos, autorizações dos órgãos competentes e laudo técnico; e,
- defendeu a manutenção da área de exploração e manejo sustentável em áreas de reserva legal.

### 1. Da Nulidade do Procedimento Administrativo

O feito não tem nulidades. Oportunizado o contraditório e a ampla defesa ao Contribuinte que conseguiu atacar o mérito da fiscalização, inclusive com documentos.

Ademais, como exposto na fundamentação da preliminar acima, não se pode entender por nulidade, quando a decisão é fundamentada, embora contra a expectativa do Contribuinte.

### 2. Área de Preservação Permanente

Pois bem. A respeito do ADA, entendemos que, nos termos da lei, mais precisamente, do artigo 17-O, caput e § 1º, introduzido na Lei nº 6.938/81 pela Lei nº 10.165/00, ele é meio de prova do direito à isenção do ITR relativamente a determinadas áreas, **mas não exclusivo**.

Com efeito, dispõe o aludido dispositivo legal:

“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.

(...)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.”  
(destacamos)

Sabendo-se que não apenas por regras de hermenêutica e interpretação das normas jurídicas, mas por imperativo legal<sup>1</sup>, o sentido de um parágrafo deve ser buscado à luz do que está disposto no *caput* do artigo, pois por meio do parágrafo, ou se expressam os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* ou as exceções à regra por este estabelecida, a leitura do § 1º, acima transcrito, não pode ser feita de forma isolada.

Desse modo, da leitura em conjunto do *caput* e do §1º do artigo 17-O, da Lei nº 6.938/81, alterada pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que o dispositivo prevê a

---

<sup>1</sup> Art. 11, III, "c", da LC 95/98.

obrigatoriedade da utilização do ADA para fins de redução do valor do ITR a pagar **apenas nas hipóteses em que o benefício da isenção ocorra com base no ADA.**

Por outro lado, a exclusão de áreas ambientais da base de incidência do ITR cuja existência decorra de outras hipóteses, como diretamente da lei, por exemplo, não pode ser entendida como uma redução do tributo “com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA”, nem pode ser condicionada à apresentação desse documento.

A finalidade principal do ADA foi a instituição de Taxa de Vistoria que deve ser paga sempre que o proprietário rural se beneficiar da redução do ITR **com base nesse documento**, mas não tem o condão de definir áreas ambientais, disciplinar as condições de reconhecimento dessas áreas, nem de criar obrigações tributárias acessórias ou regular procedimentos de apuração do tributo.

Assim, a apresentação do ADA não pode ser condição indispensável para a exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal de que tratam os art. 2º e 16 da Lei nº 4.771/65 da base de cálculo do ITR se sua existência está demonstrada por outros elementos.

Também no sentido da desnecessidade de Ato Declaratório Ambiental para a comprovação das áreas de preservação permanente é a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, conforme julgados abaixo, citados apenas ilustrativamente, dentre vários outros:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. INEXIGIBILIDADE. SÚMULA 83 DO STJ.

1. A Corte de origem, ao decidir pela prescindibilidade da Declaração Ambiental do Ibama ou de averbação para a configuração da isenção do ITR, em área de preservação permanente, acompanhou a jurisprudência consolidada pelo STJ. Incidência da Súmula 83 do STJ.

2. Recurso Especial não provido.<sup>2</sup>

TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). PRESCINDIBILIDADE. PRECEDENTES. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que “é desnecessário apresentar o Ato Declaratório Ambiental - ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/97)” (AgRg no REsp 1.310.972/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/6/2012, DJe 15/6/2012).

2. Quando se trata de “área de reserva legal”, as Turmas da Primeira Seção firmaram entendimento de que é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR.

3. Concluir que se trata de área de preservação permanente, e não de área de reserva legal, não é possível, uma vez que a fase de análise de provas pertence às instâncias

---

<sup>2</sup> REsp nº 1648391/MS, rel. Min. Herman Benjamin, T2, v.u., j. 14/03/17, DJe 20/04/17

ordinárias, pois, examinar em Recurso Especial matérias fático-probatórias encontra óbice da Súmula 7 desta Corte.

4. Recurso Especial não provido.<sup>3</sup>

Transcrevemos, ainda, trecho de decisão monocrática proferida pela Min. Regina Helena Costa no mesmo sentido, na qual são relacionados diversos julgados que embasam o entendimento aqui adotado e revelam a jurisprudência consolidada daquele tribunal a respeito do tema:

**"(...) Sobre o tema, as Turmas que compõem a Seção de Direito Público do STJ firmaram a compreensão de que a área de preservação permanente, definida por lei, dispensa a prévia comprovação da sua averbação na matrícula do imóvel ou a existência de ato declaratório do Ibama, para efeito de isenção do Imposto Territorial Rural (ITR).**

**Nesse sentido:**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE AVERBAÇÃO OU DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. INCLUSÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL ANTE A AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. O art. 2º do Código Florestal prevê que as áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer ato do Poder Executivo ou do proprietário para sua caracterização. Assim, há óbice legal à incidência do tributo sobre áreas de preservação permanente, sendo inexigível a prévia comprovação da averbação destas na matrícula do imóvel ou a existência de ato declaratório do IBAMA (o qual, no presente caso, ocorreu em 24/11/2003).

3. Ademais, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que "o Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da sua base de cálculo de área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA" (REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007).

4. Ao contrário da área de preservação permanente, para a área de reserva legal a legislação traz a obrigatoriedade de averbação na matrícula do imóvel. Tal exigência se faz necessária para comprovar a área de preservação destinada à reserva legal. Assim, somente com a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é que se poderia saber, com certeza, qual parte do imóvel deveria receber a proteção do art. 16, § 8º, do Código Florestal, o que não aconteceu no caso em análise.

5. Recurso especial parcialmente provido, para anular o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de Primeiro Grau de fls. 139-145, inclusive quanto aos ônus sucumbenciais.

(REsp 1125632/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 31/08/2009, destaques meus).

---

<sup>3</sup> REsp 1668718/SE, rel. Min. Herman Benjamin, T2, v. u, j. 17/08/17, DJe 13/09/17.

**TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. SÚMULA N. 283/STF. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. INAPLICABILIDADE DO ÓBICE SUMULAR. DEVIDA IMPUGNAÇÃO DAS RAZÕES DO ACÓRDÃO. ITR. ISENÇÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. DESNECESSIDADE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AUMENTO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. AVERBAÇÃO PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO. NECESSIDADE. PRECEDENTES.**

1. A alegação da agravante quanto à inviabilidade de conhecimento do apelo nobre em decorrência de incidência da Súmula n. 283/STF reveste-se de inovação recursal, porquanto, em nenhum momento, foi suscitada nas contrarrazões do recurso especial, configurando manobra amplamente rechaçada pela jurisprudência desta Corte, pois implica reconhecimento da preclusão consumativa.

2. Ademais, inaplicável o óbice apontado. Primeiro, porque "o exame de mérito do apelo nobre já traduz o entendimento de que foram atendidos os requisitos extrínsecos e intrínsecos de sua admissibilidade, inexistindo necessidade de pronunciamento explícito a esse respeito" (EDcl no REsp 705.148/PR, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 05/04/2011, DJe 12/04/2011).

Segundo porque o recurso tratou de impugnar todos os fundamentos do acórdão, deixando claro a tese recursal no sentido de que a isenção de ITR depende de averbação da Área de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal no registro de imóvel, bem como suscitou a inviabilidade de aumentar a Área de Reserva Legal por ato voluntário do contribuinte.

3. A Área de Preservação Permanente não necessita estar averbada no registro do imóvel para gozar da isenção do ITR, exigência esta obrigatória apenas para a Área de Reserva Legal, inclusive aquela majorada por ato espontâneo do proprietário do imóvel rural.

4. O § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 (incluído pela MP 2.166/2001) apenas legitima ao contribuinte a declaração, sponte sua, do que entende devido a título de ITR, sem revogar as exigências prevista no art. 16 c/c o art. 44 da Lei n. 4.771/1965, que impõem a averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do imóvel, cuja ausência inviabiliza o gozo do benefício fiscal e, conseqüentemente, a glosa do valor declarado.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1429300/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 25/06/2015, destaques meus).

**In casu, o acórdão recorrido adotou entendimento pacífico desta Corte Superior acerca da mesma questão jurídica de modo que o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula n. 83 do STJ. (...)" (destacamos)**

De todo modo, como mencionado, a recorrente juntou aos autos Atos Declaratórios Ambientais protocolizados, embora considerados intempestivos pela fiscalização.

Nessa linha, note-se que a disposição inscrita no artigo 17-O da Lei Federal nº. 6.938/1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação e dá outras providências, não estabelece prazo para formalização do requerimento do ADA ao IBAMA, prazo que igualmente não está fixado no art. 6º da Instrução Normativa da RFB hoje em vigor, de nº 1.820/2018, conforme abaixo transcrito:

Art. 6º Para fins de exclusão das áreas não tributáveis da área total do imóvel rural, o contribuinte deve apresentar ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos

Naturais Renováveis (Ibama) o Ato Declaratório Ambiental (ADA) a que se refere o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, observada a legislação pertinente.

Parágrafo único. O contribuinte cujo imóvel rural já esteja inscrito no Cadastro Ambiental Rural (CAR), a que se refere o art. 29 da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, deve informar na DITR o respectivo número do recibo de inscrição.

Corroborar esse entendimento a jurisprudência da **Câmara Superior de Recursos**

**Fiscais:**

“ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL/UTILIZAÇÃO LIMITADA. EXERCÍCIO POSTERIOR A 2001. COMPROVAÇÃO VIA AVERBAÇÃO ANTERIOR AO FATO GERADOR E ADA INTEMPESTIVO,

VALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Tratando-se de área de reserva legal, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea, notadamente averbação à margem da matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, ainda que apresentado ADA intempestivo, impõe-se o reconhecimento de aludida área, glosada pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a pagar, em observância ao princípio da verdade material.

**ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. TEMPESTIVIDADE. INEXIGÊNCIA NA LEGISLAÇÃO HODIERNA. APLICAÇÃO RETROATIVA.**

**Inexistindo na Lei nº 10.165/2000, que alterou o artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, exigência à observância de qualquer prazo para requerimento do ADA, não se pode cogitar em impor como condição à isenção sob análise a data de sua requisição/apresentação. Recurso especial negado.”** (Destacamos)

(Acórdão nº 9202002.913, Processo nº 10675.002100/200695, Rel. Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, 2ª TURMA/CSRF).

**“ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL/COMUNICAÇÃO AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL INTEMPESTIVO MAS ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DA RESPECTIVA ÁREA.**

**É possível a dedução de áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR, a partir do exercício de 2001, quando houver apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)/comunicação ao órgão de fiscalização ambiental até o início da ação fiscal e desde que comprovada a existência da área deduzida.”**

(Acórdão nº 9202005.764, Processo nº 10215.000630/200616, Rel. Conselheira RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, 2ª TURMA/ CSRF)

No presente caso, a recorrente juntou aos autos, ainda, laudo técnico elaborado por engenheiro certificado no CREA, acompanhado da correlata Anotação de Responsabilidade Técnica, que atesta a existência, no imóvel, de área de preservação permanente, **mesma informação constante dos aludidos atos declaratórios ambientais.**

Desse modo, diante de todo o exposto, entendo suficientemente comprovada a existência no imóvel da mencionada área de preservação permanente, fazendo jus, portanto, à isenção do tributo.

### 3. Da Área de Reserva Legal

Inicialmente, a respeito do Ato Declaratório Ambiental, entendemos que, nos termos da lei, mais precisamente, do artigo 17-O, *caput* e § 1º, da Lei nº 6.938/81, o ADA não é único documento hábil a amparar o direito à exclusão de determinadas áreas do âmbito de tributação pelo ITR.

Com efeito, conforme se depreende da análise do artigo 17-O, *caput* e § 1º da Lei nº 6.938/81, com a redação que lhes foi atribuída pelo artigo 1º da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, o ADA é meio de prova do direito à isenção do ITR relativamente a determinadas áreas, **mas não exclusivo**. Vejamos:

“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.

(...)

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

Sabendo-se que não apenas por regras de hermenêutica e interpretação das normas jurídicas, mas **por imperativo legal**<sup>4</sup>, o sentido de um parágrafo deve ser buscado à luz do que está disposto no "caput" do artigo, pois ou por meio do parágrafo se expressam os aspectos complementares à norma enunciada no "caput" ou as exceções à regra por este estabelecida, a leitura do § 1º, acima transcrito, evidentemente, não pode ser feita de forma isolada.

Desse modo, da leitura em conjunto do *caput* e do §1º do artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, alterada pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que o dispositivo prevê a obrigatoriedade da utilização do ADA para fins de redução do valor do ITR a pagar **apenas nas hipóteses em que esse benefício ocorra com base no ADA**.

Por outro lado, a exclusão de áreas ambientais da base de incidência do ITR cuja existência decorra de outras hipóteses, como diretamente da lei, por exemplo, não pode ser entendida como uma redução “com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA”, nem pode ser condicionada à apresentação desse documento.

A finalidade principal do ADA foi a instituição de Taxa de Vistoria que deve ser paga sempre que o proprietário rural se beneficiar da redução do ITR **com base nesse documento**, mas não tem o condão de definir áreas ambientais, de disciplinar as condições de reconhecimento dessas áreas, nem de criar obrigações tributárias acessórias ou regular procedimentos de apuração do tributo.

Assim, **entendemos que a apresentação do ADA não pode ser condição indispensável para a exclusão das áreas de preservação permanente, de reserva legal ou de reserva particular do patrimônio natural de que tratam os artigos 2º, 6º e 16, da Lei nº 4.771/65 da base de cálculo do ITR se sua existência está demonstrada por outros elementos.**

---

<sup>4</sup> Art. 11, III, "c", da LC 95/98.

Esse entendimento, no que diz respeito à **área de reserva legal**, foi acolhido pela **Câmara Superior de Recursos Fiscais**<sup>5</sup>:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2006

**ÁREA DE RESERVA LEGAL COMPROVAÇÃO.**

**A averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, faz prova da existência da área de reserva legal, independentemente da apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) (Destacamos)**

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LAUDO.

NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Para o benefício fiscal da isenção de ITR, nas áreas de preservação permanente (APP), a apresentação somente de laudo não satisfaz os requisitos da legislação.

Também no sentido da desnecessidade de Ato Declaratório Ambiental para a comprovação das áreas de reserva legal é a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, conforme julgado abaixo, citado apenas ilustrativamente, dentre vários outros:

TRIBUTÁRIO. ITR. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). PRESCINDIBILIDADE. PRECEDENTES. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que "é desnecessário apresentar o Ato Declaratório Ambiental - ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/97)" (AgRg no REsp 1.310.972/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/6/2012, DJe 15/6/2012). (Destacamos)

2. Quando se trata de "área de reserva legal", as Turmas da Primeira Seção firmaram entendimento de que é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR.

3. Concluir que se trata de área de preservação permanente, e não de área de reserva legal, não é possível, uma vez que a fase de análise de provas pertence às instâncias ordinárias, pois, examinar em Recurso Especial matérias fático-probatórias encontra óbice da Súmula 7 desta Corte.

4. Recurso Especial não provido.<sup>6</sup>

Desse modo, à vista do exposto e considerando que, de fato, a área de reserva legal se encontra devidamente averbada à margem, conforme certidão do CRI anexada, anteriormente à declaração e fiscalização, entendo suficientemente comprovada a existência da mencionada área de reserva legal, que faz jus, portanto, à isenção do tributo.

<sup>5</sup> Acórdão de nº 9202003.052

<sup>6</sup> REsp 1668718/SE, rel. Min. Herman Benjamin, T2, v. u, j. 17/08/17, DJe 13/09/17.

#### 4. Da Área de Exploração Extrativa

O Contribuinte juntou aos autos, ainda quando da apresentação da impugnação as licenças do IBAMA (fl. 77) e FEMA e processo de autorização junto ao INCRA, que autorizavam a exploração do imóvel.

No presente caso, o imóvel foi desmembrado, mas a licença contemplava a área total e, de acordo com o laudo técnico apresentado, nas suas proporcionalidades estão sendo respeitadas as licenças de autorização para a exploração.

Neste sentido, segue o entendimento do CARF:

Numero do processo: 10218.000512/2003-35

Turma: Primeira Turma Especial da Terceira Seção

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Mar 16 00:00:00 BRT 2009

Ementa: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR  
Exercício: 1999 ITR - AUTORIZAÇÃO DO IBAMA PARA EXPLORAÇÃO FLORESTAL. Constitui prova hábil o Termo de Autorização do IBAMA atestando a área de exploração extrativa. Recurso parcialmente provido. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Numero da decisão: 3801-000.004

Decisão: Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a área utilizada como exploração extrativa de 500 ha, nos termos da autorização do IBAMA acostada aos autos.

Matéria: ITR - notific./auto de infração eletrônico - outros assuntos

Nome do relator: Alex Oliveira Rodrigues de Lima

Numero do processo: 10280.000258/2004-01

Turma: Terceira Turma Especial da Terceira Seção

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Mar 16 00:00:00 BRT 2009

Data da publicação: Mon Mar 16 00:00:00 BRT 2009

Ementa: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR  
Exercício. 1999 ÁREAS DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA. Comprovada, mediante documentação hábil e idônea. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Numero da decisão: 3803-00011

Decisão: ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer exclusivamente 4.000,00 ha de áreas de exploração extrativa, nos termos do voto do Relator.

Matéria: ITR - notific./auto de infração eletrônico - outros assuntos

Nome do relator: André Luiz Bonat Cordeiro

Numero do processo: 10925.002415/2004-81

Turma: Segunda Câmara

Seção: Terceiro Conselho de Contribuintes

Data da sessão: Wed Mar 28 00:00:00 BRT 2007

Data da publicação: Wed Mar 28 00:00:00 BRT 2007

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2000  
Ementa: ITR. ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA. PROJETO DE MANEJAMENTO. COMPROVAÇÃO. ISENÇÃO. A área utilizada com exploração extrativa é isenta de ITR quando comprovada com plano de manejo sustentado e desde que o cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte, no período a que se referir. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Numero da decisão: 302-38550

Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Matéria: ITR - ação fiscal - outros (inclusive penalidades)

Nome do relator: Luciano Lopes de Almeida Moraes

Ainda, no presente caso, tem-se que foi autorizada a exploração de áreas de Reserva Legal sob a forma de Manejo Sustentado, conforme artigo 17, § 1º, do Código Florestal.

Neste sentido, defere-se a manutenção da área de exploração extrativa com 2.094,4 hectares.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido determinar a manutenção somente da pessoa jurídica Berneck & Cia (CNPJ/MF nº 76.484.153/0001-13), conforme matrícula (fl. 39), no passivo, devendo as demais serem excluídas.

Preliminar negada por ausência de nulidade.

No mérito, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso voluntário para afastar a tributação da área de preservação permanente, uma vez que presente o laudo técnico elaborado por engenheiro certificado no CREA, acompanhado da correlata Anotação de Responsabilidade Técnica, que atesta a existência, no imóvel, fazendo jus, portanto, à isenção do tributo, razão pela qual improcede o lançamento tributário e atualizações e penalidades impostas.

No mesmo sentido, voto no sentido de **dar provimento** em relação à área de exploração extrativa, mante-se conforme declarado e provado sendo área de 2.094,4 hectares, razão pela qual improcede o lançamento tributário e atualizações e penalidades impostas.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos

## Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator designado.

Peço especial vênia ao nobre Relator para discordar da exclusão de APP da base de cálculo do reportado tributo, sem que, nos autos, haja prova de ter ocorrido apresentação tempestiva do correspondente ADA. Nessa perspectiva, tocante à presente matéria, há vários entendimentos deste Conselho, aí se incluindo, entre outros, o da desnecessidade do citado ADA, sob o suposto fundamento de que falta mandamento legal autorizando o estabelecimento do prazo e das condições para a sua apresentação por meio de ato administrativo de autoridade competente. Por conseguinte, na sequência, trago abordagem ampla, que busca contextualizar dito tributo frente ao ordenamento jurídico tributário brasileiro.

### A cronologia metodológica do trabalho

Dentro do espaço delimitado pela controvérsia instaurada, o escopo do presente estudo está a compreender aquilo que efetivamente **diz** a norma tributária, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume. Assim sendo, buscando facilitar a compreensão dos fatos, a presente análise se desdobrará em três eixos, cujas abordagens se complementam nos respectivos tópicos, quais sejam:

1. APP - Exigência legal de apresentação tempestiva do ADA: Contextualização do imóvel rural no ordenamento constitucional brasileiro; ITR - Aspectos constitucionais; ITR - Aspectos legais: Hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuintes; Norma legal vigente: Base de cálculo - VTN tributável e Isenções - exclusões da base de cálculo; Caracterização do ADA; A natureza acessória da obrigação; A legalidade do estabelecimento de prazo para a apresentação do ADA e a Cronologia referente ao prazo de apresentação do ADA.

2. Reflexos das isenções concedidas na apuração do tributo: Progressividade de alíquota; Grau de utilização do imóvel rural – GU; Área aproveitável do imóvel rural e Área efetivamente utilizada na atividade rural.

3. Abordagens fundamentando as inferências obtidas durante a presente análise: A dispensa da prévia comprovação de área isenta; Princípio da estrita legalidade tributária; Interpretação literal da legislação que concede isenção; A apresentação tempestiva do ADA; Exercício de 2002 - prazo de apresentação do ADA.

### 1. APP – APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DO ADA

Conforme se verá na sequência, citada isenção tributária **está condicionada** à apresentação tempestiva do correspondente **Ato Declaratório Ambiental** (ADA). Assim sendo, o enfrentamento da querela fica facilitado quando explorado o aspecto da extrafiscalidade do ITR, o que se buscou privilegiar no presente estudo. Superada essa questão, passaremos à análise propriamente do mencionado Imposto por meio da subsunção dos fatos apresentados nos autos aos preceitos estabelecidos pela legislação que trata do assunto.

### Contextualização do Imóvel Rural no Ordenamento Constitucional Brasileiro

A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, buscou assegurar o necessário equilíbrio entre a garantia individual da propriedade privada e sua função social como princípio da ordem econômica. Assim entendido, a primeira se apresenta atrelada à segunda tanto no capítulo dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos - art. 5º, XXII e XXIII - como naquele dos Princípios Gerais da Atividade Econômica - art. 170, II e III - nestes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, [...], à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Art. 170. A ordem econômica, [...], conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade.

Refinando o raciocínio, vê-se que a Carta Magna, pontual e especificamente, traz estímulos especificamente voltados ao cumprimento da função social do imóvel rural, seja estabelecendo os critérios de seu respectivo atingimento - art. 186, I e II - seja restringindo em si o próprio direito fundamental de propriedade - arts. 184, caput, e 185, II e § único - *in verbis*:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social [...];

Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

[...]

II - a propriedade produtiva.

Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social;

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

Nessa perspectiva, sopesando os comandos constitucionais vistos nos arts. 186 e 184 acima, infere-se que, numa suposta relação hipotética, o primeiro pode se apresentar como antecedente e o segundo como consequente, ou seja, em situação extremada, o descaso com a função social do imóvel rural poderá implicar sua desapropriação por interesse social. Assim entendido, é imprescindível a conciliação entre os interesses individuais decorrentes do direito de

propriedade e os coletivos advindos com a justa solidariedade social, razão por que, quanto a isso, o comando constitucional sinaliza as potenciais hipóteses:

1. os legisladores deverão estimular referido equilíbrio, mediante normas incentivadoras de condutas salutaras tanto do ponto de vista individual quanto coletivo;
2. os governos deverão promover políticas públicas direcionadas a tais finalidades;
3. os operadores do direito deverão orientar suas decisões com vistas ao atendimento dos preceitos ora discorridos;
4. à sociedade organizada, sem desrespeitar a propriedade privada, deverá exigir o cumprimento da função social da terra;
5. o proprietário individual do imóvel rural deverá conduzir seus propósitos pessoais com apreço aos interesses da coletividade.

Descendo a pirâmide, passaremos a analisar o delineamento do aludido tributo - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

#### **ITR - Aspectos constitucionais**

Trata-se de imposto de competência da União - CF, de 1988, art. 153, VI - de função eminentemente extrafiscal, cujos contornos são desenhados para estimular o cumprimento da função social do imóvel rural considerado, possibilitando benefícios à sociedade, sem prejuízo do exercício do direito de propriedade pelo seu titular. Confirma-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

A citada progressividade fiscal se traduz em instrumento de intervenção na propriedade privada com vistas a inibir a manutenção de imóvel rural improdutivo, em atendimento à função social que a Constituição determinou fosse observada, conforme já se transcreveu no tópico anterior (arts. 5º, XXIII, e 170, II). Ainda no mesmo sentido, na forma também já vista precedentemente, o mandamento Constitucional, por um lado, declarou a propriedade produtiva insuscetível de desapropriação para reforma agrária (art. 185, II); por outro, delineou a função social que o imóvel há de cumprir, estabelecendo os critérios do

aproveitamento racional da terra, como também a utilização adequada dos recursos disponíveis e a preservação do meio ambiente (art. 186, I e II).

Na mesma esteira do cumprimento da função social do imóvel rural, diretamente, a Matriz Constitucional traz a imunidade do ITR atinente à pequena gleba rural quando atendidas as circunstâncias ali delineadas (art. 153, § 4º, II). Não de modo diferente, embora indiretamente, pode-se compreender que o cumprimento da função social do imóvel rural também foi privilegiado, na medida em que a Carta sinaliza imunidade dos imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações públicas, instituições de educação e assistência social nos termos por ela estabelecidos (art. 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º).

Por fim, a Carta Constitucional define que as normas gerais em matéria tributária serão estabelecidas por meio de lei complementar, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos  **fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes; (*grifo nosso*)

## ITR - Aspectos legais

### Hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuinte

No atendimento do comando constitucional acima transcrito (art. 146, III, alínea "a"), dispondo sobre o aspecto material da incidência de referido Tributo, o Código Tributário Nacional (CTN) - recepcionado com força de lei complementar pela CF, de 1988 - em seus arts. 29 a 31, definiu que o ITR tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município; por base de cálculo o seu valor fundiário e como contribuinte o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, nestes termos:

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.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário;

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

## Norma legal vigente

Nessa esteira, em consonância com as disposições contidas nas normas gerais transcritas acima, a Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, delimita os contornos do fato gerador (art. 1º); do contribuinte (art. 4º) e da base de cálculo (arts. 8º) do reportado Imposto, nestes termos:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

### Base de cálculo - VTN tributável

Até então, relativamente à presente abordagem, adequado consignar que referida Lei referenciou a base de cálculo do ITR a partir do preço de mercado da **terra nua tributável** na data de ocorrência do respectivo fato gerador (**VTNt**), o que se dará em 1º de janeiro de cada ano. Nessa perspectiva, orientando o estudo ao propósito que se pretende atingir, que é o enfrentamento da lide em debate, é apropriado se discorrer acerca da apuração da dita base tributável, conforme dispõe reportado mandamento legal, com a redação vigente à época do fato gerador, nestes termos:

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;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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

- a) de preservação permanente (APP) e de reserva legal (ARL)...[...]
- b) de interesse ecológico (AIE) para. [...]
- c) comprovadamente imprestáveis (ACI) para [...]
- d) sob regime de servidão florestal (ARSF);
- e) cobertas por florestas nativas (ACFN), primárias [...]

f) alagadas (AA) para fins de constituição de reservatório [...]

(grifo nosso)

Importante salientar que a legislação tributária acompanha o entendimento dado à terra nua pelo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79), definindo-a como sendo o imóvel rural por natureza ou acessão natural, compreendendo o solo com a sua superfície e respectiva mata nativa, floresta nativa ou pastagem natural. Isto está posto na IN RFB nº 256, de 11 de dezembro de 2002, art. 32, caput. Confira-se:

Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

Nesse cenário, o já transcrito § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, por meio do seu inciso III, assevera que o valor da terra nua tributável (VTNt) - **efetiva base de cálculo do tributo em destaque** - equivale ao valor da terra nua (VTN) correspondente à área tributável. Portanto, representado pelo produto da multiplicação do VTN pelo quociente da divisão entre a área tributável e a extensão total do respectivo imóvel rural. Confira-se:

Art. 10. [...]

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

[...]

III - **VTNt**, o valor da **terra nua tributável**, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total; (grifo nosso)

### **Isenções - exclusões da base de cálculo**

A propósito, por ser proveitoso para a construção dos fundamentos a se hipotecar nesta análise, conveniente registrar que, como visto, exceto quanto às imunidades voltadas ao cumprimento da função social referenciada anteriormente (CF, de 1988, arts. 153, § 4º, II, e 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º), o ITR **incide** sobre a totalidade remanescente dos imóveis rurais, nos termos apontados pelo CTN. Logo, as exclusões - redução da base de cálculo - estabelecidas na legislação supratranscrita (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, incisos I e II) traduzem notórias **isenções** tributárias, como tais, carregadas de especificidades próprias, conforme se verá adiante.

No contexto, releva retomar que tais isenções retratam a dimensão extrafiscal do mencionado Imposto, pois pretendem estimular o cumprimento da função social do imóvel rural por meio da utilização adequada dos recursos disponíveis e da preservação do meio ambiente. Assim entendido, quando da apuração da reportada base de cálculo, a Lei exclui, por um lado, os **custos diretos** a que se referem as aplicações dispostas nas alíneas "a" a "d" do seu art. 10, § 1º, inciso I (valor das benfeitorias, culturas, pastagens e reflorestamento); por outro, no cálculo da **área tributável**, elide a tributação atinente às áreas utilizadas na forma vista nas alíneas "a" a "f" constantes no inciso II do mesmo parágrafo e artigo (APP, ARL, AIE, ACI, ARSF, ACFN e AA).

Nesse pressuposto, anunciada isenção tributária está condicionada ao cumprimento de requisito obrigatório, previsto na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a

redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que lhe alterou o mandamento do § 1º do art. 17-O, qual seja: a existência de ADA ou do protocolo de seu requerimento perante o IBAMA ou órgão ambiental com ele conveniado. Enfim, trata-se de **exigência** genérica indispensável para a supressão de qualquer área da incidência do referido tributo. Confira-se:

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)

[...]

§ 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)

### Caracterização do ADA

O ADA é o instrumento que possibilita a alimentação do cadastro das áreas do imóvel rural junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), destacando aquelas frações de interesse ambiental, as quais, se atendidos os preceitos legais, são excluídas da base de cálculo do ITR. Trata-se, portanto, de obrigação imposta ao detentor do reportado benefício fiscal, cuja pretensão é estimular o já discutido cumprimento da função social do imóvel rural, na medida em que incentiva a preservação do meio ambiente, contribuindo para a conservação da natureza e melhor qualidade de vida. Mais objetivamente, atendida a condição imposta, o proprietário rural vê seu tributo reduzido quando protege suas florestas ou vegetações naturais, assim como em virtude do incremento na produtividade da respectiva terra.

Nesse pressuposto, segundo o § 4º do art. 10 do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, o ADA é um documento por meio do qual o contribuinte declara ao IBAMA as áreas excluídas da base de cálculo do ITR nos termos previstos na legislação. Assim entendido, por meio dele o Órgão fiscalizador ambiental recebe informações relativas à preservação e conservação ambientais de propriedades rurais, realiza auditoria com vistas a averiguar a veracidade das informações ali constantes e, quando for o caso, lavrará, de ofício, novo ADA, corrigindo as supostas distorções verificadas, o qual será encaminhado à RFB, a quem compete efetivar a autuação correspondente. Confirma-se:

#### Decreto nº 4.382, de 2002:

Art. 10. [...].

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000)

Como visto precedentemente, há de se entender que a isenção pretendida pelo contribuinte traz dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: por um lado, o aspecto formal da existência ou não do ADA, que é fiscalizado pela RFB; por outro, o aspecto

material, caracterizado pelo levantamento técnico da conformidade entre o registro documental e a existência real das áreas tidas por preservadas. Mais precisamente, trata-se de dever legal visando a uma razoável praticabilidade da norma isencional tributária, na medida em que a exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR permite uma efetiva fiscalização da preservação da área de interesse ecológico por parte do IBAMA. Nesse sentido, conforme visto, vale dizer que o atendimento de mencionada obrigação potencializa o cumprimento da função social do imóvel rural pretendido pela Constituição Federal.

### A natureza acessória da obrigação

Conforme o art. 113, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, quais sejam: a principal e a acessória. A primeira trata do pagamento de tributo ou penalidade; a segunda diz respeito a todas as imposições feitas ao sujeito passivo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Ademais, esta última se transforma em principal no tocante ao pagamento de penalidade pecuniária, **quando** legalmente prevista. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A propósito, não se imagina razoável descaracterizar a natureza de uma obrigação acessória supostamente porque inexistente a penalidade pecuniária pelo seu descumprimento, pois a legislação tributária prevê inúmeras situações onde não há reportada sanção. Quanto a isso, especialmente nos casos de benefícios fiscais, a lei optou por vincular referido gozo ao cumprimento das prestações positivas ou negativas nela impostas. A exemplo, transcrevemos excerto do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 516, 518, 527, inciso I, parágrafo único, e 530, inciso III, e 532 (vigente até 22/11/2018, quando foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018):

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

[...]

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

[...]

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

[...].

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

[...]

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

No caso, a forma de apuração do Imposto por meio de regime privilegiado (lucro presumido), caracterizado pela redução da base de cálculo do montante apurado e, especialmente, pela dispensa de escrituração contábil nos termos exigidos pela legislação comercial, fica afastada quando o beneficiário descumprir a obrigação acessória de apresentação do livro caixa escriturado (art. 530, III). Assim entendido, tal como a apresentação do ADA, infere-se que a ausência de penalidade pecuniária pelo descumprimento da respectiva obrigação acessória não a descaracteriza, já que isso supostamente refletirá na perda do benefício pretendido (aumento da base de cálculo correspondente **ao acréscimo de 20%** do coeficiente de cálculo - art. 532).

Dá forma já posta, em síntese, o dever instrumental da apresentação do ADA consiste na prestação positiva no interesse da arrecadação e fiscalização do ITR, uma vez se traduzir em expediente que possibilita o acompanhamento do cumprimento da obrigação principal de pagar mencionado tributo, a partir das informações ali declaradas. Portanto, entendendo que citada imposição se apresenta carregada de todos os requisitos próprios das obrigações acessórias tributárias, como o são os deveres de escriturar livros, expedir notas fiscais, manter cadastros perante o fisco, etc. Afinal, dito Instrumento; por um lado, está legalmente vinculado à apuração do ITR (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º); por outro, compreenderá o suporte fático da autuação decorrente das divergências levantadas pelo IBAMA e enviadas à Repartição Fiscal competente (Decreto nº 4.382, de 2002, art. 10, § 4º).

Olhando em dita perspectiva, já que caracterizada a natureza acessória do dispositivo, vale delimitar o seu fato gerador, segundo o art. 115 do CTN: *Fato gerador da*

*obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Do até então exposto, tem-se que as obrigações acessórias podem decorrer da legislação tributária, por força dos arts. 113, § 2º, e 115 do CTN já transcritos, esta última compreendendo as normas complementares, dentre as quais os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, como se vê nos arts. 96 e 100, I, do CTN. Confira-se:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

[...]

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

### **A legalidade do estabelecimento de prazo para a apresentação do ADA**

Avançando no raciocínio, é relevante se identificar o momento de ocorrência das circunstâncias materiais caracterizadoras do descumprimento do citado dever instrumental, cujos efeitos implicam a glosa do benefício fiscal que o Recorrente almejou usufruir. Por conseguinte, estabelecendo as condições necessárias ao fiel cumprimento da Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, sob o manto Regulamentar e legal, a RFB e o IBAMA expedem atos administrativos complementando o detalhando do mandamento que a norma legal exigiu fosse cumprido.

Nesse manto, conforme o já referenciado art. 96 do CTN, o decreto é ato normativo proveniente do Chefe do Poder Executivo, que integra a legislação tributária, e tem por incumbência essencial a regulamentação do conteúdo das leis, conforme art. 84, inciso IV, da CF, de 1988. Confira-se:

#### **CF, de 1988:**

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

#### **CTN, de 1966:**

. Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende [...].

A tal respeito, dentro do liame permitido no escopo Constitucional, o Decreto nº 4.382, de 2002, art. 10, § 3º, inciso I, remete a definição do prazo de apresentação do ADA para ato normativo infralegal. Confira-se:

#### **Decreto nº 4.382, de 2002:**

Art. 10. [...].

§ 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-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

Não bastasse referida previsão infralegal da definição dos prazos e condições para a apresentação do ADA mediante atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16, traz **comando funcional específico para a RFB** estabelecer obrigações acessórias relativas aos tributos por ela administrados, aí se incluindo os **prazos e condições** para o cumprimento. Confira-se:

#### **Lei nº 9.779, de 1999:**

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, **estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições** para o seu cumprimento e o respectivo responsável (*grifo nosso*).

#### **Cronologia referente ao prazo de apresentação do ADA**

Estritamente dentro dos limites legais supracitados, a RFB e o IBAMA estabeleceram a obrigatoriedade da protocolização no IBAMA de requerimento do ADA em dois períodos distintos, que têm por marco o exercício de 2007. Nesse pressuposto, citado protocolo deveria se dar **em até seis meses** contados do termo final para a entrega da respectiva DITR e de **1º de janeiro a 30 de setembro** do correspondente exercício, conforme se trate de declaração referente a exercício **anterior** ao limítrofe e **dali em diante** respectivamente. Confira-se:

1. para os exercícios anteriores a 2007, reportado protocolo deveria ocorrer **em até seis meses contados do termo final para a entrega da respectiva DITR**, nos termos da IN SRF nº 43, de 7 de maio de 1997, art. 10, § 4º, inciso II, com a redação dada pela IN SRF nº 67, de 1º de setembro de 1997, art. 1º. Confira-se:

#### **IN SRF nº 43, de 1997:**

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 67, de 01 de setembro de 1997)

[...]

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 67, de 01 de setembro de 1997)

[...]

II - o contribuinte terá o **prazo de seis meses**, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 67, de 01 de setembro de 1997) *(grifo nosso)*

Oportuno registrar que, no lapso temporal retrocitado, os atos normativos que trataram do assunto em debate, embora passando por uma sequência de revogações, mantiveram inalterado o **interregno de seis meses** contados da data final para a apresentação da respectiva Declaração. Nessa perspectiva, a IN SRF nº 43, de 1997 foi revogada pela IN SRF nº 73, de 18 de julho de 2000, a qual também foi objeto de revogação pela IN SRF nº 60, de 6 de julho de 2001, também fulminada pela IN SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002. Confira-se:

**IN SRF nº 73, de 2000 (revoga a IN SRF nº 43, de 1997):**

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:

[...]

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; e *(grifo nosso)*

**IN SRF nº 60, de 2001 (revoga a IN SRF nº 73, de 2000):**

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:

[...]

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; *(grifo nosso)*

**IN SRF nº 256, de 2002 (revoga a IN SRF nº 60, de 2001):**

Art. 9º Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas:

[...]

§ 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), no **prazo de até seis meses**, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da DITR

2. a partir do exercício de 2007, a RFB estabeleceu a obrigatoriedade da protocolização no IBAMA de requerimento do ADA, **não mais** em seis meses, contados da data final para a entrega da DITR do correspondente exercício, **e sim** no prazo estipulado na legislação ambiental, conforme a IN SRF nº 256, de 2002, art. 9º, § 3º, inciso I, com a alteração

implementada pela IN RFB nº 861, de 17 de julho de 2008, c/c a IN RFB nº 746, de 11 de junho de 2007, art. 10. Confira-se:

**IN SRF nº 256, de 2002 (alterada pela IN RFB nº 861, de 2008):**

Art. 9º [...]

§ 3º [...]

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), **observada a legislação pertinente** <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 861, de 17 de julho de 2008) *(grifo nosso)*

**IN RFB nº 746, de 2007:**

Art. 10. Para fins de apuração do ITR, o contribuinte deve apresentar ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) o Ato Declaratório Ambiental (ADA) a que se refere o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, **observada a legislação pertinente.** *(grifo nosso)*

Nessa nova configuração, o IBAMA determinou que o ADA deve ser declarado anualmente **de 1º de janeiro a 30 de setembro**, conforme IN IBAMA nº 76, de 31 de outubro de 2005, art. 9º; IN IBAMA nº 96, de 30 de março de 2006, art. 9º, e arts. 6º, § 3º, e 7º da IN IBAMA nº 5, de 25 de março de 2009. Confira-se:

**IN IBAMA nº 76, de 2005:**

Art 9º O prazo de entrega do ADA será de **1º de janeiro a 31 de setembro** do ano em exercício. *(grifo nosso)*

Parágrafo único. Excepcionalmente, o prazo de entrega do ADA relativo a DITR-2005 será **até 31 de março de 2006** e para a DITR - 2006 o prazo será de **1º de abril a 30 de setembro** de 2006. *(grifo nosso)*

**IN IBAMA nº 96 de 2006:**

Art 9º As pessoas físicas e jurídicas que desenvolvem atividades classificadas como agrícolas ou pecuárias, incluídas na Categoria de Uso de Recursos Naturais constantes no Anexo II, deverão apresentar anualmente o Ato Declaratório Ambiental.

**IN IBAMA nº 05, de 2009:**

Art. 6º O declarante deverá apresentar o ADA por meio eletrônico - formulário ADAWeb, e as respectivas orientações de preenchimento estarão à disposição no site do IBAMA na rede internacional de computadores [www.ibama.gov.br](http://www.ibama.gov.br) ("Serviços on-line").

[...]

§ 3º O ADA deverá ser entregue **de 1º de janeiro a 30 de setembro** de cada exercício, podendo ser retificado até 31 de dezembro do exercício referenciado. *(grifo nosso)*

Art. 7º. As pessoas físicas e jurídicas cadastradas no Cadastro Técnico Federal, obrigadas à apresentação do ADA, deverão fazê-la anualmente.

## 2. REFLEXOS DAS ISENÇÕES CONCEDIDAS

### Progressividade de alíquota

Além das isenções apontadas, como se há verificar, especificado mandamento legal privilegia a progressividade fiscal de citado tributo, na medida em que se propõe inibir a manutenção de imóvel rural improdutivo, estabelecendo critérios de aproveitamento racional da terra, a partir da determinação de alíquotas em percentuais **inversamente** proporcionais ao grau de utilização do correspondente imóvel rural.

Nessa perspectiva, conforme art. 11 da Lei nº 9.393, de 1996, dentro das respectivas faixas de tributação existentes, que são estabelecidas em razão da área total do imóvel rural, a alíquota aplicável será tanto menor quanto maior for o grau de utilização da propriedade. Confira-se:

Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

Mais especificamente, o Anexo a que se refere a transcrição posta traz a seguinte tabela de alíquotas aplicáveis na apuração do ITR devido. Confira-se:

| Área total do imóvel<br>(extensão - ha) | Grau de utilização - GU (%) |                        |                        |                        |        |
|-----------------------------------------|-----------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|--------|
|                                         | Maior que 80                | Maior que 65<br>até 80 | Maior que 50<br>até 65 | Maior que 30<br>até 50 | Até 30 |
| Até 50                                  | 0,03                        | 0,20                   | 0,40                   | 0,70                   | 1,00   |
| Maior que 50 até 200                    | 0,07                        | 0,40                   | 0,80                   | 1,40                   | 2,00   |
| Maior que 200 até 500                   | 0,10                        | 0,60                   | 1,30                   | 2,30                   | 3,30   |
| Maior que 500 até 1.000                 | 0,15                        | 0,85                   | 1,90                   | 3,30                   | 4,70   |
| Maior que 1.000 até 5.000               | 0,30                        | 1,60                   | 3,40                   | 6,00                   | 8,60   |
| Acima de 5.000                          | 0,45                        | 3,00                   | 6,40                   | 12,00                  | 20,00  |

Considerando que as isenções apontadas refletem não somente na base de cálculo do ITR - matéria vista precedentemente - **mas também na alíquota aplicável** em sua apuração, na sequência, é plausível se contextualizar o **grau** de utilização do imóvel rural, como também suas áreas **aproveitável** e de efetiva **utilização** na mencionada atividade, que lastreiam a extrafiscalidade do citado tributo, determinada pela progressividade de suas alíquotas.

### Grau de utilização do imóvel rural - GU

É a relação percentual estabelecida entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a totalidade aproveitável do respectivo imóvel, o qual, conforme visto no tópico precedente, juntamente com a extensão do imóvel, traduz-se em critério determinante para a

progressividade das alíquotas aplicáveis na apuração do ITR devido (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, VI; Decreto nº 4.382, de 2002, art. 31, e IN SRF nº 256, de 2002, art. 31). Confira-se:

Art. 10. [...]

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

[...]

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

Assim entendido, convém ressaltar que, conforme se discorrerá na sequência, as áreas **aproveitável** e efetivamente **utilizada** na atividade rural - base para o cálculo do reportado grau de utilização (GU) - consideram as isenções retrocitadas (Lei nº 9.393, de 2002, art. 10, § 1º, incisos I e II). Ademais, levam em consideração os fatos ocorridos entre 01 de janeiro e 31 de dezembro do ano anterior ao de ocorrência do fato gerador.

### **Área aproveitável do imóvel rural**

Trata-se de área retratada no Quadro 10 do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT - "Distribuição da Área do Imóvel Rural", a qual está apontada no Campo 10 e se caracteriza pela diferença entre a área total do imóvel (campo 01) e as isenções previstas no art. 10, § 1º, incisos I, alínea "a", e II, alíneas "a" a "f" da Lei retrocitada (campos 02 a 09). Confira-se:

Art. 10. [...]

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

[...]

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

### **Área efetivamente utilizada na atividade rural**

Visto o comando legal abaixo transcrito (Lei nº 9.393, de 2002), cumpre destacar que, no Campo 18 do Quadro 11 do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT - "Distribuição da Área Utilizada na Atividade Rural" - consta a área efetivamente **utilizada** na atividade rural. Esta, por sua vez, refere-se à porção da área **aproveitável** que, no ano anterior ao da ocorrência do fato gerador, tenha sido empregada para produtos vegetais, pastagens, exploração extrativa, criações diversas, projetos técnicos e pesquisa, como também quando situada em área de calamidade pública. Confirma-se:

Art. 10. [...]

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

[...]

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

- a) sido plantada com produtos vegetais;
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

[...]

§ 6º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II - oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

### 3. INFERÊNCIAS OBTIDAS

#### A dispensa da prévia comprovação de área isenta

Oportuno registrar que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, vigente entre 25/08/2001 e 25/05/2012, não trouxe inovação no ordenamento jurídico tributário, pois apenas reforçou que o lançamento do citado Imposto se dará por homologação, conforme dispositivo constante no caput, c/c o art. 150 da Lei nº 5.172, de 1966. Logo, trata-se da dispensa prévia de apresentação de documentos no momento da entrega da DITR, o que é próprio da referida modalidade de lançamento, o que é respeitado pela Receita Federal do Brasil. Confira-se:

Art. 10.[...]

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

Assim sendo, quando questionado pelo Fisco, o contribuinte mantém a obrigação de comprovar o cumprimento tempestivo das condições impostas pela legislação para o gozo da isenção pretendida, mesmo se tratando de APP e ARL (alínea "a") ou de área sob regime de servidão florestal (alínea "d"). Ademais, tampouco há de se cogitar no afastamento da atribuição

dada à fiscalização para verificar se os dados declarados correspondem à situação existente no correspondente imóvel na data do fato gerador do ITR, procedendo ao lançamento de ofício quando o sujeito passivo não lograr comprovar a regularidade dos dados informados na respectiva declaração.

A propósito, em se tratando de tema complexo, entendo pertinente refinar a análise considerando dois pressupostos que refletem os comandos normativos da matéria em debate, quais sejam: (i) o da reserva legal visto no art. 97 do CTN e (ii) o da interpretação literal presente no art. 111 do mesmo Código. O primeiro, referindo-se à estrita legalidade própria dos elementos basilares da relação jurídico tributária (fato gerador da obrigação principal, base de cálculo, alíquota, etc.); o segundo, impondo limites atinentes à interpretação a ser dada aos dispositivos tributários que tratam da concessão de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória.

### **Princípio da estrita legalidade tributária**

A reserva legal tributária prevista no art. 150, inciso I, da CF, de 1988, impõe que a própria lei desenhe a regra-matriz de incidência tributária a ser adotada pelos sujeitos da relação jurídico-tributária. Nesse bojo, o art. 97 do CTN é preciso ao esclarecer e delimitar tais preceitos, mediante o estabelecimento de normas gerais tributárias. Confirma-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

De pronto, examinando mais detalhadamente os arts. 96, 97 e 98 do CTN - este último tratando dos tratados e convenções internacionais e os dois primeiros da legislação tributária e da reserva legal respectivamente - nota-se que não há matéria relativa a prazos sujeita à reserva legal (arts. 97 e 98). Consequentemente, infere-se que o ali não contido, refere-se a obrigações acessórias, como tais, podendo ser disciplinadas por meio da legislação tributária compreendida nos termos do art. 96 do citado Código.

### Interpretação literal da legislação que concede isenção

Considerando que a tributação é a regra no exercício da competência tributária, as hipóteses de outorga de isenção e de dispensa do cumprimento de obrigação acessória devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico. Nessa ótica, conforme o art. 111 do CTN, o entendimento acerca da imprescindibilidade da apresentação tempestiva do ADA para o gozo da isenção pretendida pelo contribuinte deve ser restritivo, ficando afastada qualquer hipótese de dispensa ou substituição por outros documentos. Confira-se:

#### Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por oportuno, o art. 175, parágrafo único, do CTN ratifica mencionada perspectiva restritiva, pois mantém a exigência de referida interpretação literal para a dispensa do cumprimento de obrigação acessória, ainda que haja outorga de isenção do suposto crédito tributário a ela vinculada. Confira-se:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

[...]

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Sumarizando o raciocínio teorizado nos últimos tópicos (progressividade de alíquota, grau de utilização, área aproveitável, área efetivamente utilizada, dispensa de comprovação prévia, estrita legalidade e interpretação literal), depreende-se que os benefícios fiscais patrocinados pela supracitada Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, incisos I e II, refletem **redução do imposto devido**, em face dos encolhimentos tanto da base de cálculo como da alíquota aplicável, decorrentes da isenção e da progressividade resultantes respectivamente.

### A apresentação tempestiva do ADA

Neste cenário, tendo em vista o que está posto no art. 175, inciso I, e parágrafo único do CTN, infere-se que o inciso II do art. 111 de igual Código trata de matéria redundante, porquanto já inserida no inciso I de tal artigo. Afinal, a outorga de isenção se traduz modalidade de exclusão do crédito tributário. Logo, admitir a manutenção dos benefícios fiscais em controvérsia sem o cumprimento tempestivo das formalidades legais exigidas - APP (apresentação do ADA) e reserva legal (averbação no registro de imóveis), implicará ofensa a todos aqueles incisos dispostos no art. 111 do CTN, já abordados precedentemente.

Mais precisamente, restariam concedidas **outorga** de isenção e, de igual modo, **dispensa** do cumprimento de obrigação tributária acessória mediante forma de interpretação da legislação tributária divergente da literal, o que, como se conheceu, é vedado expressamente pelos arts. 111, incisos I, II e III, e 175 do CTN. Ademais, o art. 141 do mesmo Código é muito preciso ao ratificar citada proibição. Nestes termos:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Por todo o exposto, nos termos já vastamente debatidos, pode-se sintetizar o que segue:

1. o gozo do referido benefício fiscal está legalmente condicionado à protocolização tempestiva do ADA no IBAMA ou órgão conveniado (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º);

2. citada imposição se apresenta carregada de todos os requisitos próprios das obrigações acessórias tributárias, pois realizada no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo, como o são os deveres de escriturar livros, expedir notas fiscais, manter cadastros perante o fisco, etc. (CTN, art. 113, § 2º);

3. não há matéria relativa a prazos sujeita à reserva legal, razão por que o período e condições para apresentação do ADA podem ser disciplinados por meio da legislação tributária (CTN, arts. 96, 97 e 98);

4. há comando legal específico para a RFB estabelecer obrigações acessórias relativas aos tributos por ela administrados, aí se incluindo os prazos e condições para o respectivo cumprimento (Lei nº 9.779, de 1999, art. 16);

5. dentro do liame permitido no escopo Constitucional, o RITR remete a definição do prazo de apresentação do ADA para ato normativo infralegal (Decreto nº 4.382, de 2002, art. 10, § 3º, inciso I);

6. sob o manto legal (item 4) e Regulamentar (item 5), a RFB e o IBAMA expedem atos administrativos estabelecendo condições e prazos de apresentação do ADA;

7. por fim, as hipóteses de outorga de isenção e de dispensa do cumprimento de obrigação acessória - objetos do presente julgamento - devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico vigente (CTN, arts. 111 e 175).

Isto posto, com todas as vênias que me possam conceder os nobres julgadores que vêm de forma diferente, entendo haver, sim, mandamento legal autorizando o estabelecimento do prazo e das condições para a apresentação do ADA por meio de ato administrativo de autoridade competente, aí se incluindo o Chefe do Executivo Federal, mediante o poder regulamentar (CF, de 1988, art. 84), e as autoridades constituídas da RFB (Lei nº 7.779, de 1999, art. 16). Ademais, ainda que isso inexistente fosse, interpreto que os dirigentes da RFB e do IBAMA detêm mencionado poder em suas atribuições regimentais, nos termos do art. 100,

inciso I, do CTN. Afinal, trata-se do regramento de obrigação acessória, matéria não vinculada à reserva legal tributária.

Superada a patenteada aceção conceitual retrocitada, passaremos ao enfrentamento da controvérsia propriamente.

### **Exercício de 2002– apresentação do ADA**

Consoante se discorreu precedentemente, tratando-se de declaração referente a exercício **anterior** ao de 2007, o termo final para a protocolização no IBAMA de requerimentos de ADA correspondente a citado período se deu em 30 de março 2003, seis meses contados do termo final para a entrega da respectiva DITR/2002, que sobreveio em 30 de setembro de 2002. É o que se abstrai da IN SRF nº 187, de 6 de agosto de 2002, arts. 3º e 13, incisos I e II. Confirma-se:

#### **Instrução Normativa SRF nº 187, de 2002:**

Art. 3º A DITR deverá ser apresentada no período de 19 de agosto a 30 de setembro de 2002:

[...]

Art. 13. O contribuinte deverá providenciar o Ato Declaratório Ambiental (ADA) a que se refere o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), no prazo de seis meses, contado do término do prazo fixado para a entrega da DITR, estabelecido no art. 3º, se:

I - o imóvel rural teve alterada a área de interesse ambiental em relação à área declarada no ano anterior;

II - o imóvel rural estiver sendo declarado pela primeira vez.

Nestes termos, não restando comprovado o cumprimento do requisito legal ora discutido (apresentação tempestiva do ADA), deve-se manter a glosa correspondente à citada área de preservação permanente (APP).

### **Conclusão**

Ante o exposto, nesta parte, NEGOU provimento ao recurso interposto, mantendo a APP incluída na base de cálculo do ITR, exatamente como decidiu a origem.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz