



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10218.720731/2007-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2003-000.147 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 23 de julho de 2019
Matéria ITR - APP - ADA - ARL - AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL
Recorrente NASSANDRO FERREIRA GARCIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

PAF. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. OBRIGATORIEDADE. APLICAÇÃO ARTIGO 150, §4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não restando demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado, afasta-se a aplicação da decadência nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, em consonância com decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos Resp n° 973.733/SC.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). ISENÇÃO. ADA. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. OBRIGATORIEDADE.

O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face da APP está condicionado à apresentação tempestiva do ADA.

Ausente apresentação tempestiva do ADA, há de se manter as supostas áreas de preservação permanente (APP) incluídas na base de cálculo do ITR, nos exatos termos da decisão de origem.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). ISENÇÃO. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. OBRIGATORIEDADE.

O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face da ARL está condicionado à comprovação da averbação de referida área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental ADA.

Ausente a averbação da reserva legal no registro de imóveis competente, há de se manter a ARL incluídas na base de cálculo do ITR, nos exatos termos da decisão de origem.

PAF. ART. 111 DO CTN. OUTORGA DE BENEFÍCIO FISCAL. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 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.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho (Portaria MF nº343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Francisco Ibiapino Luz - Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco Ibiapino Luz (Presidente em Exercício), Wilderson Botto e Gabriel Tinoco Palatnic.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante Notificação de Lançamento.

Notificação de Lançamento

Foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 26.571,49, referente a Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR do exercício de 2003, apurado em Notificação de Lançamento, decorrente da falta de comprovação da área de utilização limitada e do valor da terra nua declarados (fls. 02/06).

Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 03-46.449, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSB (fls. 118/131), transcrito a seguir:

Cientificado do lançamento em 03/01/2008 (fls. 04), o Impugnante, por meio de procurador legalmente constituído, fls. 66, protocolou em 06/02/2008, fls. 40, a impugnação de fls.

40/65, lida nesta Sessão e instruída com os documentos de fls. 67/95. Em síntese, alegou e requereu o seguinte:

- mostra a tempestividade da presente Impugnação e apresenta um resumo dos fatos da Notificação de Lançamento e conclui que o procedimento da RFB não está em consonância com aquilo que representa a realidade fática, não podendo, assim, prosperar;
- nada mais real que a demonstração feita por imagem de satélite relativa a toda a área do imóvel. Na imagem se pode ver claramente que a área em questão encontrase com sua cobertura florística intacta. Neste sentido, inegável a existência fática de Reserva Legal RLF;
- a área do imóvel possui 4.093,059 ha de área coberta por vegetação primária – mata nativa – o que corresponde a 93,96% do total da área do imóvel e 262,94 ha de APP ao longo dos rios e cursos d'água, totalizando 100%;
- mostra o que o laudo técnico informa a respeito do VTN e conclui que tanto as imagens de satélite quanto o laudo demonstram que existimos 100% de floresta nativa na área em questão;
- o que se pode admitir é a discussão jurídica acerca da inexistência de previa averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel, bem como a falta de apresentação do ato declaratório ambiental;
- transcreve ensinamentos do jurista Paulo de Bessa Antunes para mostrar que não é necessária a previa averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel, tampouco a apresentação do ato declaratório ambiental, para fins de isenção de ITR;
- transcreve o art. 2º da Lei nº 4.771/65 e conclui que “considera-se de preservação permanente só pelo efeito desta lei”;
- não é necessário nenhum ato administrativo ou privado para que possa existir a Área de Preservação Permanente, basta que a Lei o diga e pronto, tem-se as APPs;
- igual sorte merece a Área de Reserva Legal, a qual está descrita no Art. 16 e o Transcreve;
- em nenhum momento a legislação condiciona a existência da área de Reserva legal à existência de qualquer outro ato administrativo, pelo contrário, tanto a área de Reserva Legal

quanto a de Preservação Permanente são decorrências da lei e existem independentemente de qualquer coisa, variando apenas o seu percentual (no caso da RLF), dependendo da região onde se encontre;

- o imóvel rústico objeto da presente discussão está situado na Amazônia, o que determina a área de Reserva Legal em um percentual de 80%;*
- o que se depreende da legislação é que, quando esta quer estipular condições para a constituição de determinada restrição, o faz expressamente, conforme se pode ver no artigo 3º do mesmo diploma legal e o transcreve;*
- da mesma maneira podese observar dos dispositivos da Lei nº 9.393/96 e transcreve o seu art 10, concluindo que é de uma clareza impressionante a vontade do legislador graficamente representada nas alíneas do inciso II deste artigo;*
- basta observar que nas alíneas "b" e "c", o legislador fez questão de destacar que o reconhecimento das áreas, para fins de exclusão de tributação, deverão vir, necessariamente, acompanhadas de ato do poder público que as reconheça, conforme ficou destacado;*
- em relação à alínea "a" (que se refere às APPS e Reserva Legal), não houve essa mesma preocupação, obviamente porque para o reconhecimento das APPs e Reserva Legal não se necessita de nenhum ato público administrativo que os reconheça, pelo contrário, diz apenas que elas já estão expressamente reconhecidas no Código Florestal;*
- o raciocínio é simples e bastante lógico. Basta que se responda a simples pergunta: qual o objetivo da lei ao criar a Reserva legal Florestal? Obviamente a resposta é uma só e não poderia ser diferente. O objetivo da lei foi proteger o meio ambiente mantendo, em pé, significativa parte da floresta, visando coibir a degradação total desta e, conseqüentemente, trazer sérios prejuízos à vida humana;*
- neste raciocínio, uma outra pergunta devese fazer. O que efetivamente atende aos objetivos da lei? A mera formalidade de averbação da Reserva Legal junto à matrícula do imóvel ou a efetiva preservação através da manutenção da floresta em seu estado original? Ora, é lógico que uma mera formalidade não tem o condão de negar juridicidade à situação fática inegável de respeito à Reserva Legal, como ocorre neste caso;*
- isto vem corroborar o que já fora dito acerca do tema, ou seja, quando há a exigência de qualquer ato para reconhecimento de restrição administrativa a lei o faz expressamente. No caso da Reserva legal e das áreas de Preservação Permanente não há essa exigência, isto porque referidas áreas são decorrências naturais da legislação e*

existem independentemente de qualquer outro ato, até mesmo de averbação junto à matrícula do imóvel;

- *a discussão toma ares jurídicos inconfundíveis: procedimentos que se traduzem em meras formalidades, como é o caso da averbação da Reserva legal junto à matrícula do imóvel não podem se sobrepor à verdade real dos fatos, isto é, a existência fática indiscutível de cobertura florística e, conseqüentemente, o integral respeito à Reserva Legal da área em questão;*

- *não há como a Receita Federal deixar de reconhecer a existência da Reserva Legal no prédio rústico objeto da presente, para, assim, imputar ao autuado gravame insuportável, além do que a própria legislação já o imprime, uma vez que restringe sobremaneira o direito de propriedade ao vedar a exploração, a corte raso de 80% destaquese: oitenta por cento da propriedade;*

- *melhor sorte não assiste à exigência de Ato declaratório ambiental ADA, para que efetivamente se comprove a existência de Reserva Legal e sua conseqüente isenção do pagamento de ITR;*

- *é bem verdade que a legislação infralegal ligada ao tema realmente condiciona o reconhecimento de área de Reserva Legal à averbação e apresentação do ADA e transcreve o art. 10 do Decreto nº 4.382/2002;*

- *mostra farta jurisprudências do Poder Judiciário que considera ilegais as exigências do decreto acima declinado, bem como, decisões do próprio Conselho de Contribuintes;*

- *a própria legislação que rege a matéria prevê expressamente a dispensa de apresentação do ADA para fins de comprovação existência de Reserva Legal e APPs nos prédios rústicos objeto de declaração, ressalvando apenas a cobrança de imposto suplementar, caso a declaração não seja verdadeira, o que obviamente não é o caso, já que está provado que a área em questão tem sua cobertura florística absolutamente intacta e transcreve o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96 e nesse sentido, mostra ensinamentos de Djalma Sigwalt;*

- *a Secretária da Receita Federal não poderia condicionar a aceitação do Laudo de Avaliação do Imóvel ao enquadramento deste no Grau de Precisão e Fundamentação II da ABNT NBR 146533 e transcreve os fundamentos que embasam tal assertiva;*

- *neste sentido, irretocáveis as razões levantadas pelo Engenheiro Agrônomo elaborador do laudo avaliativo;*

- *observese que ele foi muito preciso ao descrever as razões pelas quais avaliou o imóvel em cerca de R\$ 30,00 (trinta reais) por hectare, para o ano de 2003;*
- *ao se proceder à avaliação de um imóvel não se pode deixar de considerar fatores externos que tem influência direta no valor final do bem;*
- *nada mais justo do que enfatizar que o prédio rústico em questão sofre fatores depreciativos bastantes significativos. Basta observar o laudo avaliativo e se percebe que esses fatores são preponderantes ao valor do imóvel e os cita;*
- *o procedimento da Receita Federal, este sim, está à revelia da realidade, já que se baseia por tabelas, as quais, por óbvio, não levam em consideração os fatores acima declinados, mas, tão somente, a localização do imóvel;*
- *não é necessário que se diga que a utilização dessas tabelas fere um princípio fundamental da Constituição Federal, que é a isonomia, cujo princípio significa não apenas tratamento igualitário a todos, porém o tratamento desigual para os desiguais. Nesse sentido, é impossível achar que outras propriedades regionais, submetidas a situações fáticas diferentes devem ser valoradas da mesma maneira;*
- *sobre o assunto, mostra manifestação apresentada pelo Engenheiro Avaliador subscritor do trabalho de avaliação apresentado pelo contribuinte e insi que o laudo de avaliação do profissional responsável pelo mesmo corresponde à realidade;*
- *corroborando esses valores, no ano de 2005 a Prefeitura Municipal de São Félix do Xingu, através de Engenheiros agrônomos avaliadores, estipulou que o valor do imóvel denominado "Fazenda Araguaína" é de R\$ 194.760,00 (cento e noventa e quatro mil, setecentos e sessenta reais), isto para o ano de 2005. Portanto, referido laudo vem apenas demonstrar que a avaliação procedida pelo profissional Marlon da Silva Ferreira é verdadeiro e está em consonância com os preços praticados para aquela região;*
- *sintetizando tudo o que ficou cabalmente demonstrado, mostra quadro que apura o imposto devido a ser cobrado;*
- *finalmente, requer:*
 - • *o recebimento da presente impugnação, bem como seja determinado o seu processamento e conseqüente conhecimento de toda a matéria nele declinada;*
 - • *o reconhecimento cabal de existência de área de Reserva Legal e áreas de Preservação Permanente no prédio rústico em*

questão, hábeis a dar suporte à isenção de cobrança de ITR para o ano de 2003;

• • o reconhecimento e aceitação dos valores estipulados no laudo de avaliação confeccionado pelo Engº Agrônomo Marlon da Silva Ferreira; e

• • como medida de justiça, aceita-se a cobrança de valores remanescentes relativos ao ITR 2003 na área em questão, porém nos valores declinados na tabela já referida.

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do impugnante, mantendo o crédito tributário consubstanciado na Notificação de Lançamento, nos termos do relatório e voto ali registrados (fls. 118/131).

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso voluntário, argumentando o que já fora questionado por ocasião da impugnação, acrescentando, após o requerimento final, o que segue sintetizado (fls: 135/162):

1. discorre sobre o fato da decisão de origem não ter admitido os argumentos fundamentados na doutrina e na jurisprudência, acerca da exigência de averbação na matrícula do imóvel e protocolização tempestiva do ADA para fins do gozo da isenção atinente à ARL e APP respectivamente;

2. embora não alegado na impugnação, suscita na fase recursal que o fato gerador do período submetido a julgamento ocorreu em 01/01/2003 (art. 1º da Lei nº 9.393. de 1996), cujo prazo decadencial se expirou em 31/12/2007, e a ciência da Notificação de Lançamento ocorreu, extemporaneamente, somente em 03/01/2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 26/08/2013 (fls. 165), e a Peça recursal foi recebida em 18/09/2013 (fls. 135), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

O recorrente se insurge contra a autuação na fase recursal, sob o fundamento de que o fato gerador do período submetido a julgamento ocorreu em 01/01/2003 (art. 1º da Lei nº 9.393. de 1996), cujo prazo decadencial se expirou em 31/12/2007, e a ciência da Notificação de Lançamento ocorreu, extemporaneamente, somente em 03/01/2008 (fls. 07/08).

Por se tratar de matéria de ordem pública, referida preliminar há de ser enfrentada, mesmo que suscitada somente na seara recursal. Assim sendo, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento do tributo, o CTN em seu art. 173, inciso I:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Noutro sentido, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorrendo pagamento antecipado, ainda que inferior ao efetivamente devido, afastadas as situações de fraude, dolo ou simulação, vale o mandamento visto no § 4º do artigo 150 do mesmo Diploma legal. Confira-se:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A propósito, nos termos do art. 10, caput, da Lei nº 9.393, de 1996, a apuração do ITR devido se dará por meio de lançamento por homologação. Confira-se:

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.

Nessa perspectiva, o início da contagem do prazo decadencial do referido Imposto, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, será determinado se levanto em conta a existência ou não de pagamento antecipado, conforme CTN, arts. 150, § 4º ou 173, inciso I, respectivamente.

A propósito, vale consignar que os julgadores deste Colegiado estão vinculados à decisão do STJ, tomadas por recursos repetitivos, adotando a tese de que a aplicação do dispositivo legal acima transcrito, **depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento** (Resp nº 973.733/SC). Confira-se a ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005,

págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Nesse cenário, considerando que não consta antecipação de pagamento do ITR nos documentos acostados aos autos, não procede a alegação do recorrente de que o direito da Fazenda pública constituir citada autuação se expirou em 31/21/2007, pois, ao caso, aplica-se a regra decadencial vista no CTN, art. 173, inciso I, e não aquela mais favorecida presente em seu art. 150, § 4º. Assim entendido, há de se reproduzir o mandamento do STJ visto anteriormente, segundo o qual, na falta de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial do tributo lançado por homologação se inicia no primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do respectivo fato gerador. Logo, como visto, a ciência do reportado lançamento ocorreu em 03/01/2008, antes da decadência suscitada, a qual viria se operar no último dia do dito ano (2008).

Isto posto, rejeita-se reportada alegação de decadência.

Delimitação da lide

Consoante visto no Relatório, a autoridade autuante já havia reconhecido e acatado o VTN estipulado no laudo de avaliação confeccionado pelo Engº Agrônomo Marlon da Silva Ferreira, que o recorrente apresentou por ocasião do procedimento fiscal, conforme se observa na fls. 04 (área tributável: 4.356,0 ha x R\$ 30,00/ha = R\$ 130.680,00). Logo, a lide estabelecida se refere à exclusão da APP e da ARL da incidência do ITR, por falta de apresentação tempestiva do ADA, assim como do registro da reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente.

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 alí está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume. Assim sendo, buscando facilitar a compreensão dos fatos, a presente abordagem se desdobrará em 04 (quatro) eixos, cujas abordagens se complementam nos respectivos tópicos, quais sejam:

1. APP - nessa perspectiva, a problemática tida pela apresentação tempestiva do ADA será debatida na seguinte ordem cronológica de tópicos: Contextualização do imóvel rural no ordenamento constitucional brasileiro, ITR - Aspectos constitucionais, ITR - Aspectos legais, Hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuinte, Norma legal vigente, Base de

cálculo - VTN tributável, Isenções - exclusões da base de cálculo, Caracterização do ADA, A imprescindibilidade da apresentação tempestiva do ADA, A natureza acessória da obrigação, A legalidade do estabelecimento de prazo para a apresentação do ADA e Cronologia referente ao prazo de apresentação do ADA;

2. ARL - aí, se discorrerá acerca de sua averbação, onde serão tratados os tópicos referentes à exigência em si, como também ao prazo para sua efetivação;

3. a seguir, discorreremos sobre o reflexos das isenções concedidas na apuração do tributo, conforme tópicos a seguir: Progressividade de alíquota, Grau de utilização do imóvel rural - GU, Área aproveitável do imóvel rural e Área efetivamente utilizada na atividade rural;

4. por fim, traremos abordagens fundamentando o entendimento obtido durante a presente análise, tais como: 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, A averbação da reserva legal no prazo estipulado pela legislação e A Jurisprudência administrativa e judicial.

Mérito

Área de Preservação Permanente

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 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 conseqüente, 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 salútares 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 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 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 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 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, 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 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.

A imprescindibilidade da apresentação tempestiva do ADA

Nos termos vistos no § 4º do art. 10 do Decreto nº 4.382, 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 sujeito passivo traz duas vertentes distintas, 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 ambiental 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

Nessa perspectiva, conforme a Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 113, §§ 1º, 2º e 3º, somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, 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 e somente se**, 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 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 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): (grifo nosso)*

[...]

*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; (grifo nosso)*

[...]

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, entendo 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.*" (grifo nosso)

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 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 1997, art. 10, § 4º, inciso II, com a redação dada pela IN SRF nº 67, 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: (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: (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; (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 2000, a qual também foi objeto de revogação pela IN SRF nº 60, de 2001, também fulminada pela IN SRF nº 256 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 2008, c/c a IN RFB nº 746, 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 (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 2005, art. 9º; IN IBAMA nº 96, de 2006, art. 9º, e arts. 6º, § 3º, e 7º da IN IBAMA nº 5, 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 ("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.

Área de reserva legal - exigência legal do registro à margem da inscrição de matrícula do imóvel

Inicialmente, todo imóvel rural deve manter uma área com cobertura de vegetação nativa, a título de Reserva Legal, conforme Lei nº 4.771, de 1965, art. 1º, § 2º, inciso III, nestes termos:

Art. 1º [...]

§ 2º [...]

III - Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Vale consignar que a isenção da área de reserva legal da base de cálculo do ITR carece da certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel comprovando formalmente a sua averbação como de interesse ambiental antes da ocorrência do fato gerador. Assim sendo, quanto a isso, não basta a apresentação tempestiva do ADA, pois tal ato tem efeito meramente declaratório, e não constitutivo, como o é o citado registro, condicionante do direito ao referido benefício fiscal.

Por oportuno, supracitada isenção está posta na já transcrita Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, alínea "a", a qual se reporta expressamente às disposições da Lei nº 4.771, de 1965, que traz a condição imposta para o gozo de citada isenção em seu art. 16, § 8º, *verbis*:

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

(...)

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

Igualmente ao que se viu quanto à exigência da apresentação do ADA para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR, em essência, a

condição caracterizada pelo registro em destaque visa tão somente potencializar o cumprimento da função social do imóvel rural pretendido pela Constituição Federal.

Prazo para averbação da ARL

Antes de adentrarmos no prazo para o sujeito passivo gravar reportada ARL mediante sua averbação à margem do registro de imóvel competente, ressalta-se que se aproveita ao caso os pressupostos atinentes à "**A natureza acessória da obrigação**" e "**A legalidade do estabelecimento de prazo para a apresentação do ADA**", razão por que evitaremos repetir o que ali já está posto. Mais especificamente, aqui se encaixa o poder regulamentar proveniente do Chefe do Poder Executivo (CF, de 1988, art. 84), como também os atos normativos da RFB (Lei nº 9.779, de 1999, art. 16), ambos compreendidos na legislação tributária (CTN, 1966, art. 96). Afinal, citada averbação se traduz em obrigação acessória, como tal, devendo a RFB definir prazos e condições de apresentação.

Em tal ótica, a RFB, estritamente dentro dos limites legais já debatidos, estabeleceu que citado procedimento deveria se dar antes da ocorrência do fato gerador atinentes ao exercício declarado. Logo, na forma vista a seguir, a ARL somente será excluída de tributação, se sua averbação à margem da matrícula do imóvel se der até de 01 de janeiro do correspondente exercício. Confira-se:

IN SRF nº 43, de 1997:

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

[...]

*§ 7º Para fins de exclusão do ITR, a área de reserva legal **deverá estar** averbada à margem da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente, ficando vedada a alteração de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento da área conforme artigo 16, § 2º, da Lei nº 4.771, de 1965, com a redação da Lei nº 7.803, de 1989. (grifo nosso)*

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:

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

[...]

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

Mais precisamente, o § 1º do art. 12 do Decreto nº 4.382, de 2002, é cristalino ao ratificar a condição, bem como asseverar que citada averbação deverá ocorrer até a ocorrência do fato gerador do imposto. Confirma-se:

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

*§ 1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem **estar averbadas** na data de ocorrência do respectivo fato gerador. (grifo nosso)*

Acrescenta-se que, ainda no mesmo ano, a RFB ratificou referido entendimento, mediante atualização da legislação até então vigente. Confirma-se:

IN SRF nº 256, de 2002 (revoga a IN SRF nº 60, de 2001): 13/12/2002

Art. 11. São áreas de reserva legal aquelas cuja vegetação não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos.

*§ 1º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas a que se refere o caput devem estar averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, **na data de ocorrência** do respectivo fato gerador. (Grifo nosso)*

Fundamenta-se o acima entendido, interpretando-se, sistematicamente, a legislação tributária com os preceitos legais vistos na Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 144. A primeira, definindo que o fato gerador do ITR ocorre em 01 de janeiro de cada ano; a segunda, firmando que o lançamento se reporta à data do respectivo fato gerador. Confirma-se:

Lei nº 9.393, de 1996:

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.

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada

Nesse contexto, conforme visto no tópico "*A imprescindibilidade da apresentação tempestiva do ADA*", é no ADA que o sujeito passivo declara as áreas excluídas da base de cálculo do ITR, o que se reporta à data do fato gerador. Portanto, a ela se referia os atos normativos editados antes do Decreto nº 4.382, de 2002, embora se apropriando de expressões indiretas, quais sejam: "Para fins de exclusão do ITR" (IN SRF nº 43, de 1997) e "*para fins de obtenção do ato declaratório...*" (IN SRF nº 73, de 2000 e IN SRF nº 60, de 2001).

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 (extensão - ha)	Grau de utilização - GU (%)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 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.

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. Confirma-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 tratem 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. Confirma-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. Confirma-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 conseqüente.

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 e da averbação da reserva legal

Neste cenário, tendo em vista o que está posto no art. 175, inciso I, e parágrafo único do CTN, infere-se que o incisos 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 termo 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, como também da averbação da reserva legal na forma já amplamente discutidos (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, e Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, § 8º);

2. citadas imposições se apresenta carregadas de todos os requisitos próprios das obrigações acessórias tributárias, pois realizadas 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, como também para a averbação da ARL 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.

Jurisprudência administrativa e judicial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o recorrente trouxe no Recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 506 da Lei nº 13.105, de 2015, e 472 do Código de Processo Civil, os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) *Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;*

b) *Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)*

c) *Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

d) *Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e*

e) *Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016)*

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

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

Exercício de 2003 - prazo de 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 requerimento do ADA correspondente ao citado exercício se deu em até 31 de março de 2004, seis meses contados do termo final para a entrega da respectiva DITR/2003, que sobreveio em 30 de setembro de 2003. É o que se abstrai da IN SRF nº 344, de 2003, arts. 3º e 13, incisos I e II. Confirma-se:

IN SRF nº 344, de 2003:

Art. 3º A DITR deverá ser apresentada no período de 11 de agosto a 30 de setembro de 2003:

[...]

Art. 13. O contribuinte deverá protocolizar 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, no 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.

Por oportuno, vale registrar que não consta nos autos que o sujeito passivo tenha providenciado protocolização do citado ADA no IBAMA.

Exercício de 2003 - prazo para averbação da ARL

Conforme já vastamente fundamento na discussão precedente, a reportada ARL deveria ter sido averbada até 01 de janeiro de 2003. Contudo, isso não consta nos autos.

Do que se expôs, não procede a argumentação do sujeito passivo tutelando que a inexistência da apresentação tempestiva do ADA, como também da averbação da ARL até a data da ocorrência do respectivo fato gerador (01/01/2003), por si sós, são incapazes de afastar o benefício pretendido. Afinal, para o gozo de mencionado benefício fiscal, não basta somente o aspecto material da preservação em si, mas, também, o cumprimento das formalidades legalmente previstas.

Assim sendo, ausente o cumprimento das condições imposta para o gozo das isenções atinentes à APP (apresentação tempestiva do ADA) e à reserva legal (averbação no registro de imóveis) na apuração do ITR, fica afastado o atendimento da pretensão do recorrente, mantendo as supostas áreas de preservação permanente e de reserva legal incluídas na base de cálculo do ITR, nos exatos termos da decisão de origem.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do presente Recurso, rejeito a preliminar nele suscitada e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como voto.

Francisco Ibiapino Luz