MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10280.721007/2011-84

Processo nº	10280.721007/2011-84
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2402-007.791 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	6 de novembro de 2019
Recorrente	JOSÉ TOMAS DO VALE CUNHA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). BENFEITORIAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

PAF. VALOR DA TERRA NUA (VTN). MATÉRIA NÃO RECORRIDA.

Considerar-se-á não recorrida a parte do lançamento com o qual o contribuinte concorda ou não o contesta expressamente.

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

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

ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). ISENÇÃO. AVERBAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. OBRIGATORIEDADE. SÚMULA CARF Nº 122. APLICÁVEL.

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 do ADA.

PAF. BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

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. JURISPRUDÊNCIA. 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.

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, Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento parcial ao recurso, excluindo da base de cálculo do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) a área de 587,28 ha, correspondente à Área de Preservação Permanente (APP) constante em laudo apresentado.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

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

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 e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 04-34.967 - proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - DRJ/CGE (e-fls. 36 a 39), transcrito a seguir:

> Foi lavrada notificação de lançamento de ITR contra o contribuinte acima identificado, do exercício de 2006, no valor total de R$ 296.577,88, relativa ao imóvel denominado Fazenda Santa Bárbara/Sentimento, no município de Muaná – PA, NIRF 6.920.680-5, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 02 a 06.
>
> O contribuinte preliminarmente intimado a apresentar laudo técnico de avaliação para comprovação do valor da terra nua declarado, da área de preservação permanente, da área de reserva legal e da área de benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural, não comprovou as informações contidas na DITR, sendo o VTN arbitrado de conformidade com o artigo 14 da lei 9393/96.
>
> O contribuinte apresentou sua impugnação alegando em síntese que:
>
> a) Para executar os serviços de georreferenciamento da área total, englobando a área inicial e a nova área, contratou um Técnico Agrimensor e após o término dos serviços topográficos, ficou constatado que a atribuição da dimensão da área inicial, de 1.500,00 ha, era completamente equivocada e incorreta, considerando que a área real encontrada

> foi de 4.946,0549 ha, perfazendo um total de 6.442,6441 ha com a unificação das duas áreas. Diante disso foram enviadas declarações retificadoras do ITR com a área retificada, referentes aos anos de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, entretanto uma questão jurídica impeditiva provocou a anulação da compra do imóvel, retirando a incorporação da área limítrofe de 1.496,5892 há, e o imóvel retornou a sua condição inicial, de acordo com o Memorial Descritivo anexo. Na seqüência foi efetivada a averbação da área de Reserva Legal, na qual a floresta ou forma de vegetação existente no imóvel ficou gravada como de utilização limitada, não podendo nela ser feita qualquer tipo de exploração sem autorização da SEMA-PA;
>
> b) Com base nas informações reais e precisas, devidamente documentadas e ainda com base no Laudo Técnico do imóvel, elaborado para determinação do VTN e confirmação das áreas de APP e ARL, cadastrou o ADA, junto ao IBAMA, objetivando a inserção no SINIMA, além de ter apresentado declarações retificadoras do ITR referente aos anos de 2009 e 2010. Entretanto, não apresentou declarações retificadoras do ITR referente aos anos de 2006, 2007 e 2008, em razão de encontrarem-se bloqueadas no sistema da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
>
> c) Demonstrado o compromisso de regularização em relação à situação do imóvel junto à Receita Federal do Brasil, solicita o arquivamento da Notificação de Lançamento, bem como o cancelamento dos valores nela cobrados, além de liberar o sistema para a apresentação de uma declaração retificadora ao ano de 2006, objetivando a sua atualização cadastral junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa segue transcrita (e-fls. 36 a 39):

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR
>
> Exercício: 2006
>
> ÁREAS DE INTERESSE AMBIENTAL - EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO - CONDIÇÕES.
>
> Dentre as condições para exclusão de áreas de interesse ambiental da tributação do ITR está a apresentação tempestiva do ADA - perante o IBAMA, requisito de natureza legal e essencial, não se tratando de mera formalidade, mas, de compromisso perante o órgão ambiental determinado na norma legal, além da averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel na data da ocorrência do fato gerador.
>
> Impugnação improcedente.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentando apresentados na impugnação, cuja essência, em síntese, traz de relevante para a solução da presente lide (e-fls. 46 a 49):

1. Solicita a retificação da declaração, alterando a composição das áreas anteriormente declaradas.

2. O laudo técnico elaborado por engenheiro agrônomo justifica a alteração da APP.

3. A averbação da ARL intempestiva gera efeito retroativo, por ser apenas ato declaratório, e não constitutivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 9/4/14 (e-fl. 45), e a peça recursal foi recebida em 9/5/14 (e-fl. 46), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Não se aplica, porquanto sem alegação na fase recursal.

Contextualização da autuação

Previamente à apreciação de mencionada contenda, trago a contextualização da autuação, caracterizada pela discriminação das divergências verificadas entre as informações declaradas na DITR e aquelas registradas no "Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido" (e-fl. 5), nestes termos:

Linha	Descrição	Declarado (DITR)	Apurado (NL/AI)
2	Área de Preservação Permanente - APP (ha)	964,0	0,0
3	Área de Reserva Legal – ARL (ha)	5.154,0	0,0
19	Valor Total do Imóvel (R$)	10.000,00	660.881,91
20	Valor das áreas ocupadas com benfeitorias (R$)	3.000,00	00,00

Matéria não prequestionada

Na impugnação, o Contribuinte discorda parcialmente da revisão de sua declaração, nada se referindo ao valor das áreas ocupadas com benfeitorias. Logo, tal parte se torna incontroversa e definitiva, não se sujeitando a recurso na esfera administrativa, nos termos do art. 17 do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972. Confirma-se:

> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n' 9.532/97).

Matéria não recorrida

O Recorrente discorda parcialmente da decisão recorrida, não se insurgindo contra o VTN apurado. Logo, tal parte se torna incontroversa e definitiva administrativamente. Mais precisamente, segundo o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, o sujeito passivo tem o prazo de 30 (trinta) dias para interpor recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), contados da ciência de decisão da DRJ que lhe foi parcial ou totalmente desfavorável. Nestes termos:

> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Tendo em vista o cenário apontado, consoante mandamento presente no inciso I e parágrafo único do art. 42 do citado Decreto, a **preclusão temporal** da pretensão interposta pelo Sujeito Passivo se revela **irrefutável**, especialmente por lhe faltar argumentos que supostamente pudessem elidir manifestada constatação. Confira-se:

> Art. 42. São definitivas as decisões:

> I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
>
> [...]
>
> Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância **na parte que não for objeto de recurso** voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. (grifo nosso)

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, § 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

> Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.
>
> [...]
>
> § 3° Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.
>
> Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (grifo nosso)

Delimitação da lide

Consoante visto no relatório, já que o Sujeito Passivo não se insurgiu contra o VTN apurado na origem, como também por ter faltado prequestionamento *a quo* quanto ao valor das áreas ocupadas com benfeitorias, restou em litígio apenas as glosas referentes às APP e ARL.

Posta assim a questão, passo à análise da lide suscitada.

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 04 (quatro) 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, bases 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. 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, quais sejam: Área de reserva legal – Exigência legal da averbação; ADA – Dispensa de apresentação e Prazo para averbação da ARL;

3. 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.

4. 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; A averbação da reserva legal no prazo estipulado pela legislação; Exercício de 2006 - prazo de apresentação do ADA**;** Exercício de 2006 - prazo para averbação da ARL e A inexistente vinculação jurisprudencial.

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 salutares 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, 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.*

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 **1° 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?idArqu

> ivoBinario=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 1° 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 n° 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 ("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. ARL – AVERBAÇÃO TEMPESTIVA

Inicialmente, é pertinente consignar que todo imóvel rural deve manter uma área com cobertura de vegetação nativa, a título de reserva legal, conforme Lei nº 4.771, de 15 de setembro 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 dizer 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. Portanto, quanto a isso, não basta a apresentação tempestiva do ADA, pois tal ato tem efeito meramente declaratório do interesse ambiental, e não constitutivo da reserva em si, como o é a citada averbação, condicionante do direito ao referido benefício fiscal.

ADA – Dispensa de apresentação

Na verdade, constituída a manifestada reserva legal mediante a averbação supracitada antes da ocorrência do fato gerador, não mais há que se falar na exigência da apresentação tempestiva de ADA, conforme disposição expressa na Súmula CARF nº 122, *verbis*:

> **Súmula CARF nº 122:** A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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):

> 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. Confira-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 n° 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*).

3. 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 (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, aqüícola 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 aqüícola;
>
> 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.

4. 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 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. 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 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, º 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 vêem 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.

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

Exercício de 2006 - 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 30 de março de 2007, seis meses contados do termo final para a entrega da respectiva DITR/2006, que sobreveio em 30 de setembro de 2006. É o que se abstrai da IN SRF nº 659, de 11 de julho de 2006, arts. 3º, c/c 10. Confirma-se:

IN SRF nº 659, de 11 de julho de 2006:

> Art. 3º A DITR deverá ser apresentada no período de 7 de agosto a 29 de setembro de 2006:
>
> [...]
>
> 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.

Por oportuno, vale registrar que não consta a apresentação tempestiva de ADA referente ao presente exercício, pois dita declaração sobreveio somente em face do exercício de 2011, cujo documento foi recebido em 16/6/11 (e-fl. 26 do processo apensado nº 10280.721523/2011-17).

Exercício de 2006 - prazo para averbação da ARL

Conforme já vastamente fundamento na discussão precedente, a reportada ARL deveria ter sido averbada até 01 de janeiro de 2006. Contudo, isso não consta nos autos, pois referida reserva legal foi constituída somente em 8/6/11, conforme se vê na e-fl. 13 do processo apensado nº 10280.721523/2011-17.

A inexistente vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), 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;

> http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(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; http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(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. http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(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. http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

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 (01/01/2006), 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 antes da ocorrência do fato gerador) na apuração do ITR, fica afastado o atendimento da pretensão do Contribuinte, 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 PARCIALMENTE do recurso e, na parte conhecida, NEGO-LHE provimento.

É como voto.

Francisco Ibiapino Luz