



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

Processo n° 10783.720084/2010-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2003-000.158 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 23 de julho de 2019
Matéria ITR - APP - AIE - ADA - VTN - SIPT
Recorrente ÂNGELO BENEDITO FERREIRA DE NAZARETH
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2007

PAF. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e cumpridos os requisitos do seu art. 11, não prospera a alegação de nulidade do referido lançamento, pois não ocorre cerceamento de defesa quando consta no auto de infração a clara descrição dos fatos e as circunstâncias que o embasaram, justificaram e quantificaram.

Sem a precisa identificação do prejuízo ao livre exercício do direito ao contraditório e da ampla defesa, não há razão para se declarar a nulidade do procedimento administrativo, porque ausente a prova de violação aos princípios constitucionais que asseguram esse direito.

PAF. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. MANIFESTAÇÃO. CARF. SÚMULA CARF Nº 2. APLICAÇÃO.

O CARF não é competente para se manifestar acerca de inconstitucionalidade de normas, havendo expressa vedação no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PAF. PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado. Portanto, indefere-se, por prescindível, a pretensão da recorrente, já que presentes nos autos elementos de convicção suficientes à satisfatória solução da controvérsia.

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 INTERESSE ECOLÓGICO. ISENÇÃO. ADA. ATO DE ÓRGÃO FEDERAL OU ESTADUAL. DECLARAÇÃO DE INTERESSE ECOLÓGICO. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA OBRIGATORIEDADE.

O benefício de exclusão da área de interesse ecológico da base de cálculo do ITR está condicionado à apresentação tempestiva do correspondente ADA e do Ato específico de órgão federal ou estadual declarando-a como de interesse ambiental.

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.

ITR. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). POSSIBILIDADE.

Mantém-se o arbitramento com base no SIPT, quando ausente laudo técnico de avaliação com ART e nos termos da NBR 14.6533 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, demonstrando o valor do imóvel e suas peculiaridades, à época do fato gerador do imposto, para justificar o VTN declarado.

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\$ 17.695,40, referente a Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR do exercício de 2007, apurado em Notificação de Lançamento, decorrente da falta de comprovação das áreas de interesse ecológico e de preservação permanente, bem como do valor da terra nua declarados (fls. 31/34).

Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 03-50.535, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSB (fls. 82/98), transcrito a seguir:

Depois de cientificado da Notificação de Lançamento, em 07/04/2010 (fls.80/81 do processo digital), o Contribuinte, por meio de seu procurador, fls. 29/30, protocolizou em 07/05/2010 a impugnação de fls. 32/47, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 51/68. Em síntese, alegou e requereu o seguinte:

1. inicialmente, faz breve relato do procedimento fiscal, discriminando os valores referentes às rubricas constantes da DITR/2006, e afirma a tempestividade da impugnação;

2. a alteração do DIAT baseou-se única e exclusivamente na falta de apresentação do ADA, como se este bastasse para a garantia de comprovação das referidas áreas como de preservação permanente ou interesse ecológico. Desta forma exonerou-se de apurar se a área informada continha as características informadas, ferindo o princípio constitucional pátrio do devido processo legal;

3. o órgão fiscalizador informou que o impugnante não comprovou por meio de laudo de avaliação do imóvel o VTN declarado, deixando mais uma vez ao impugnante toda a incumbência de demonstrar a veracidade dos fatos, eximindo-se de qualquer procedimento apuratório na busca da verdade real e da observância do processo legal;

4. em defesa da nulidade absoluta da notificação de lançamento, pelo cerceamento do direito de defesa e inobservância do devido processo legal, discorrendo sobre o art. 5º, inciso LV, da Constituição da República e apresenta entendimentos doutrinários;

5. em defesa da nulidade da notificação de lançamento por infrigência de requisito formal, faz citação ao art. 11 do Dec. 70.235/72, afirmando que obrigatoriamente deveria constar qual dispositivo legal fora infringido, uma vez que a DITR foi

alterada para majorar o valor do tributo declarado, não se podendo olvidar que a notificação de lançamento merece ser rechaçada pela ofensa ao inciso III do artigo supracitado;

6. no mérito, discorre sobre a ilegalidade da exigência de ato declaratório ambiental, afirmando que o fisco alterou as bases de cálculo do ITR para considerar como área aproveitável 98,95% da área total do imóvel em virtude, tão somente, da ausência da entrega do ADA. Cita e analisa, então, o art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/96;

7. transcreve parcialmente acórdãos do STJ e do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, para referendar seus argumentos;

8. afirma que não existe na legislação ordinária exigência do ADA que dê suporte às infundadas Instruções Normativas que criam tal obrigação acessória, violando, assim, o art. 113, parágrafo 2º, do CTN, ao instituir obrigação acessória que deveria ter decorrido de lei e não de ato normativo;

9. mesmo que considerada a obrigação acessória, a ausência de sua entrega ensejaria o descumprimento de obrigação acessória punível com multa, mas nunca poderia o órgão fiscalizador autuar de forma absoluta toda a área do imóvel rural como se essa fosse passível de tributação do ITR;

10. temse no dispositivo que basta a simples declaração do contribuinte da existência de área de preservação permanente e de reserva legal para fins de isenção do ITR, respondendo em caso de falsidade. Tal falsidade poderá ser comprovada mediante o devido processo legal, dando a oportunidade ao órgão fiscalizador de demonstrar a falsidade e ao contribuinte de rebater tais afirmações, com os meios legais em direito admitidos;

11. não pode, sob pena de nulidade absoluta, determinar como área tributável todo o imóvel rural tão somente pela ausência de obrigação acessória, qual seja, o ADA, ainda mais quando existem outros elementos de convicção como averbação da área na matrícula do imóvel e laudo técnico agrônomo elaborado por agente capacitado;

12. tamanha foi a sanha do órgão fiscalizador, que aparentemente sequer verificou os documentos anexados por ocasião de atendimento ao termo de notificação inicial. Que dirá a necessidade de uma fiscalização mais coerente e justa, com a observância do devido processo legal;

13. não obstante a entrega de escritura do imóvel rural e de certidão emitida pelo Cartório de Registro Geral de Imóveis, demonstrando de forma irrefutável a área de reserva legal no total de 19 ha, não houve qualquer menção a este fato na notificação de lançamento, nem mesmo para refutá-lo ou desconsiderá-lo;

14. do mesmo modo, foi apresentado laudo técnico, assinado por engenheiro agrônomo registrado no CREA, e comprovante de ART com regular pagamento;

15. *transcreve parcialmente acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, para referendar seus argumentos;*

16. *em análise do laudo técnico apresentado, verificase que da área total de 95 ha, 51 ha são ocupadas por matas virgens e secundárias, sendo que destas, 19 ha estão registrados junto ao IBDF (atual IBAMA) como área de preservação permanente desde 28/07/1979, nos termos da Lei nº 4.771/65. Além dessa área, existem 2,0 ha sem qualquer possibilidade de exploração;*

17. *tais áreas foram consideradas produtivas pelo órgão fiscalizador sem qualquer respaldo, como se pudesse o impugnante utilizá-las a seu bel prazer. Tem-se aqui dois pesos e duas medidas, uma vez que são áreas consideradas inaproveitáveis para a atividade rural, mas em contrapartida consideradas áreas tributáveis para a máquina arrecadadora do estado. Tal evento, além de abominável, simplesmente desconsidera o intuito da legislação ambiental e do propósito do tributo ITR;*

18. *foi utilizado na determinação do VTN o valor definido pelo SIPT da RFB;*

19. *tal índice carece de subsídios para ter aplicabilidade. Conforme relatório anexado pelo fisco aos procedimentos administrativos de nº 10783.720078/201018 e 10783.720084/201075, o hectare que em 01 de janeiro de 2006 era de R\$ 4.651,81, passou a R\$ 6.630,38 em 01 de janeiro de 2007. É de se estranhar a valorização de 42,53% em apenas um ano. O imóvel valia, em 2006, R\$ 441.921,95 e em 2007 passou a R\$ 629.886,10. O impugnante nunca conseguirá tal valor de mercado, e para qualquer leigo que passe pela região montanhosa e de difícil acesso, verificará que não há mínima condição de sequer cogitar tal valor, pois este não corresponde à realidade;*

20. *baseando-se na escritura de compra e venda de parte do terreno lavrado em 2005, o impugnante adquiriu a metade do imóvel composta da terra nua e suas benfeitorias pelo total de R\$ 46.000,00, o que levaria a um preço final da propriedade a aproximadamente R\$ 92.000,00, próximo do valor inicialmente declarado na DITR que foi de R\$ 119.944,44;*

21. *conforme laudo técnico, 51,0 ha do total da área (ou seja, 53,68%) é composto de matas virgens e secundárias, de preservação ambiental, e não passíveis de qualquer atividade lucrativa. Além disso, o imóvel situa-se na zona rural, longe de centros de comercialização, de difícil acesso por estrada de terra batida, em região montanhosa.*

Por fim, requer:

- seja recebida a presente impugnação, para conhecimento das matérias de fato e de direito invocados pelo contribuinte,*

concedendo efeito suspensivo ao crédito tributário até que haja julgamento em última instância;

- seja acolhida a preliminar de cerceamento do direito de defesa do impugnante e inobservância do devido processo legal;*
- seja acolhida a preliminar de nulidade da notificação de lançamento;*
- seja cancelado o lançamento hostilizado diante da ilegalidade de exigência do ADA;*
- seja anulada a notificação de lançamento diante da inobservância do laudo técnico agrônomo de imóvel rural;*
- seja invalidado o lançamento uma vez que não considerou a área de reserva legal averbada junto à matrícula do registro de imóvel e ao IBDF;*
- seja cancelado o lançamento em virtude da discrepância dos valores de terra nua apresentados, bem como o índice utilizado não indicar a forma utilizada para o cálculo do valor final;*
- seja designada perícia técnica para avaliação do VTN do imóvel rural, trazendo o valor justo e real, tendo em vista que os cálculos apresentados não condizem à realidade da situação do imóvel;*
- seja declarada a insubsistência in totum do lançamento suplementar do ITR, em virtude das máculas apresentadas na sua constituição, fartamente demonstradas por provas documentais e jurisprudência, tudo embasado em normas legais e na melhor doutrina;*
- finalmente, caso as questões debatidas não sejam suficientes para a declaração da nulidade total do lançamento, que o valor do lançamento suplementar seja reduzido ao valor justo e na forma das provas apresentadas.*

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. 82/98).

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso voluntário, ratificando os argumentos já apresentados na impugnação, exceto que (fls: 106/122):

Discordando da respeitável decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso voluntário, ratificando os argumentos da impugnação e destacando, em síntese, como pontos relevantes para dirimir a lide (fls. 106/122):

1. em sede preliminar, que a autuação é nula por não observar o devido processo legal, cerceando o direito de defesa ao não indicar o dispositivo infringido;

2. no mérito, propugna pela ilegalidade da exigência do ADA para o gozo do benefício da exclusão de áreas de interesse ambiental da base de cálculo do ITR, sob o fundamento de que a Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, ° 7º, dispensa a prévia comprovação das áreas isentas, o que não pode ser contraposto por meio de atos administrativos da RFB e do IBAMA;

3. que o arbitramento do VTN por meio dos valores constantes no Sistema de Preços de Terra - SIPT causou distorção na ordem de 42,53% (quarenta e dois, virgula cinquenta e três por cento) em relação ao ano-anterior;

4. transcreve posicionamento doutrinário e jurisprudencial perfilhado ao seu propósito;

5. por fim, requer:

5.1. o conhecimento do Recurso;

5.2. o acolhimento da preliminar de nulidade do lançamento por falta de requisito formal, cerceamento do direito de defesa e inobservância do devido processo legal;

5.3. que seja cancelado o lançamento na parte tutelada pela ausência da apresentação tempestiva de ADA;

5.4. que seja considerada a ARL averbada de 19,0 ha;

5.5. que seja cancelado o lançamento na parte arbitrada pelo SIPT, designando perícia para apurar o valor justo do VTN;

5.6. que, caso o lançamento não seja cancelado em sua totalidade, ao menos, considere sua manutenção em baseada em "valor justo".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 16/04/2013 (fls. 103), e a Peça recursal foi recebida em 14/05/2013 (fls. 106), 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.

Apreciando as razões recursais, entendo que o cotejo analítico do conjunto probatório produzido nos autos, aliado às razões de defesa suscitadas na peça impugnatória, ora reapresentadas, foram detidamente enfrentados pela decisão de origem. Logo, por bem abordar os fatos, adoto, **com adendos e pequenas modificações** para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido, a teor do consubstanciado no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Preliminares

Nulidade do procedimento fiscal

Considerando que o Recorrente não trouxe novas alegações hábeis a modificar o julgamento de origem, no qual a questão foi devidamente esclarecida, mostrando, de forma cristalina, que não houve a nulidade suscitada, adoto como razão de decidir o lá deliberado (§ 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015), nestes termos (e-fls. 87/90):

Em preliminar, o contribuinte pretende a nulidade da autuação fiscal, alegando cerceamento ao seu direito de defesa e inobservância ao devido processo legal, em virtude da falta de indicação dos critérios utilizados pela fiscalização para a constituição do crédito tributário, inclusive quanto ao não cumprimento do art. 11, inciso III, do Dec. nº 70.235/72.

Em que pese as alegações apresentadas com o intuito de justificar a nulidade do lançamento, resta claro que o procedimento fiscal foi instaurado e realizado em conformidade com as normas que regem o processo administrativo fiscal, não se vislumbrando qualquer irregularidade que pudesse macular a presente notificação de lançamento, seja por uma suposta ilegalidade na constituição do crédito tributário em questão ou mesmo por eventual cerceamento do direito de defesa.

No presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7º e 23 do Decreto nº 70.235/72, observada a Instrução Normativa SRF nº 579, de 08 de dezembro de 2005, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas fiscais e, especificamente, o disposto no art. 53, do Decreto 4.382/2002 (RITR), que trata, no caso do ITR, da intimação do início do procedimento fiscal.

Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto na Norma de Execução Cofis nº 002/2010, de 15/10/2010, aplicável ao exercício de 2007, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os documentos de prova relacionados no Termo de Intimação Fiscal de fls. 01/03 e 05/06, para fins de comprovação dos dados informados na correspondente DITR/2007, inclusive, o valor fundiário do imóvel (VTN), a preços de 1º/01/2007, sob pena de realização do lançamento de ofício.

Considere-se que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de dados cadastrais

informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), incluindo a subavaliação do VTN, autoriza o lançamento de ofício, regularmente formalizado através da referida Notificação, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/1996 e artigos 51 e 52 do Decreto nº 4.382/2002 (RITR), combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei nº 5.172/66 –CTN, não havendo necessidade de realizar diligência/vistoria prévia ao “Sítio Paraíso”, para constatar a existência de qualquer irregularidade, bem como para apurar e, se for o caso, arbitrar o seu VTN.

Frise-se que o ônus da prova é do Contribuinte, seja na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto nos artigos 40 e 47 (caput), do Decreto nº 4.382, de 19/09/2002 (RITR), ou mesmo na fase de impugnação, constando do art. 28, do Decreto nº 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Acrescente-se que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 (caput) e seu parágrafo único, do CTN. Assim, não tendo sido apresentados todos os documentos de prova exigidos para comprovação das referidas áreas ambientais (preservação permanente e interesse ecológico), nem o laudo de avaliação exigido para comprovação do valor fundiário do imóvel, a preços de mercado, em 1º/01/2007, não poderia a autoridade fiscal deixar de efetuar o lançamento de ofício, materializado na notificação de fls. 24/27.

*Também, cabe observar que a notificação de Lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), trazendo as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV, inclusive, **a correta descrição dos fatos e enquadramentos legais das infrações apuradas pela autoridade fiscal** (às fls. 25), que resultaram no imposto suplementar devidamente demonstrado (às fls. 26), embora o contribuinte tenha alegado a ofensa ao inciso III do art. 11 supracitado, por entender que não constava da notificação o dispositivo que fora infringido.*

Assim, o procedimento fiscal foi instaurado e realizado em conformidade com as normas previstas para esse tipo de trabalho, não havendo qualquer irregularidade que pudesse invalidá-lo, além de ter sido proporcionado ao contribuinte a oportunidade de exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa, mediante a interposição tempestiva da sua impugnação, de conformidade com o previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto 70.235/72, o que, aliás, foi feito, conforme Impugnação de fls. 32/47, ora apreciada.

Enfim, o contribuinte teve dois momentos para se defender e apresentar os documentos pertinentes: antes da lavratura da notificação de lançamento e na sua impugnação, quando pôde

argumentar, produzir e apresentar as provas que julgou necessárias para contestar as irregularidades a ele imputadas, mencionando as razões de fato e de direito de sua defesa, no teor dos arts. 14 a 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Quanto aos princípios constitucionais invocados pelo requerente, é preciso destacar que a autoridade fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, mas sim verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme visto anteriormente.

Os mecanismos de controle de legalidade/constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa. Já os princípios constitucionais, de um modo geral, têm como destinatário o legislador na elaboração da norma. Ou seja, os princípios orientam a feitura da lei.

Tanto a autoridade fiscal lançadora, quanto a autoridade administrativa julgadora, especialmente os de primeira instância, por dever funcional, encontram-se cingidas aos estritos termos da legislação fiscal, ou seja, deve observar as Leis e os atos normativos da autoridade competente da Receita Federal do Brasil, a quem estão subordinados., conforme art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, publicada no DOU de 14 seguinte.

*Enfim, contendo a Notificação de Lançamento os requisitos legais, estabelecidos no art. 11, do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, constando devidamente identificadas e motivadas as alterações efetuadas pela autoridade fiscal, nos dados informados pelo Contribuinte na sua DITR/2007, com a glosa, por falta de comprovação, das áreas ambientais declaradas de preservação permanente e de interesse ecológico, respectivamente, de **60,0 ha** e **2,0 ha**, além de rejeitado, por se mostrar subavaliado, o VTN declarado, de R\$ 92.944,44 ou R\$ 978,36/ha, sendo arbitrado, com base no SIPT, o valor de R\$ 629.886,10 ou R\$ 6.630,38/ha, e tendo o interessado, após dela ter tomado ciência, protocolado a sua impugnação, dentro do prazo legal, não há que se falar em NULIDADE, por ofensa a qualquer um dos princípios citados pelo requerente.*

No que concerne aos pronunciamentos doutrinários expostos, conquanto mereçam respeito entendimentos manifestados por juristas citados pelo contribuinte, esclareça-se que tais entendimentos não podem prevalecer sobre a orientação dada pela Receita Federal do Brasil quando da interpretação de dispositivos legais.

Dessa forma, e enfatizando que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 PAF, entendo ser incabível o pretendido cancelamento, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Concernente aos argumentos recursais de ofensa aos princípios constitucionais, manifesta-se que ao CARF é vedada a apreciação de questões de feição constitucional. É o que se abstrai do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, matéria já sumulada por este Conselho. Confirma-se:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pedido de perícia

Em seu pedido, o recorrente pleiteia que seja cancelado o lançamento na parte arbitrada pelo SIPT, designando perícia para apurar o valor justo do VTN. . Disto, infere-se que referido sujeito passivo preferiu requerer mencionado procedimento a provar sua pretensão mediante a apresentação de documentação idônea.

A propósito, é pertinente registrar que as perícias têm por desígnio o esclarecimento de fatos que suscitem dúvidas para o julgamento da contenda, não se prestando para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas por ocasião da impugnação. É o que se abstrai da leitura dos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c com os incisos I e II do § 1º do art. 464, da Lei nº 13.105, de 2015 (CPC), de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal. Confirma-se:

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Lei nº 13.105, de 2015:

Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

[...]

Art. 464. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

§ 1º O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

[..]

Nessa perspectiva, denota-se que a prova pericial tem caráter específico, cuja produção independe de vontade das partes, mas sim de contingências que a justifiquem. Mais precisamente, sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento técnico de especialista na matéria objeto da discussão sob análise, com o intuito de esclarecer aspectos supostamente controvertidos ou complexos.

Assim sendo, entendo ser prescindível a realização da perícia pleiteada pelo recorrente, pois o arbitramento do VTN mediante os valores do SIPT se deu em conformidade com o previsto no art. 14 da Lei 9.393/1996, consoante se discorrerá no mérito. Ademais, não se está questionando a suposta veracidade dos documentos apresentados, mas tão somente se o requerente cumpriu as condições impostas pela legislação para o afastamento da reportada valoração.

Do exposto, os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador, uma vez inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico de especialista. Por isso, **indefiro** citada pretensão, porque inexistente razões que a justificassem, já que mencionado procedimento técnico não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação.

Isto posto, rejeita-se reportadas alegações preliminares.

Delimitação da lide

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. 33), nestes termos:

Linha	Descrição	Declarado (DITR)	Apurado (NL/AI)
02	Área de Preservação Permanente - APP (ha)	60,0	00,0
03	Área de Reserva Legal - ARL (ha)	00,0	00,0
05	Área de Interesse Ecológico - AIE (ha)	2,0	00,0
20	Valor Total do Imóvel (R\$)	119.944,44	656.886,10

Consoante visto no Relatório, a ARL não foi objeto da autuação, e já que o recorrente não logrou êxito perante o julgamento de origem, restou a controvérsia estabelecida somente quanto à exclusão da incidência do ITR de áreas classificadas como de "APP" (por

falta de apresentação tempestiva de ADA) e de "AIE" (por falta de apresentação tempestiva do ADA e de Ato específico federal ou estadual, declarando-a como de interesse ambiental), bem como quanto ao arbitramento do VTN com base nos valores do SIPT.

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 abordagem se desdobrará em 04 (quatro) eixos, cujas abordagens se complementam nos respectivos tópicos, quais sejam:

1. APP e AIE - no referido enfoque, será enfrentada a problemática da apresentação tempestiva do ADA e do Ato específico federal ou estadual, declarando o interesse ambiental da AIE. Para isso, o debate avançará na seguinte ordem cronológica de tópicos:

(a) Ato específico federal ou estadual (requisito específico para o gozo da isenção atinente à AIE) - tópico: contextualização em si da obrigação legal;

(b) ADA (requisito genérico para o gozo das isenções permitidas, exceto a ARL averbada tempestivamente) - 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;

(c) reflexos das isenções concedidas na apuração do tributo - tópicos: Progressividade de alíquota, Grau de utilização do imóvel rural - GU, Área aproveitável do imóvel rural e Área efetivamente utilizada na atividade rural;

(d) abordagens fundamentando o entendimento obtido durante a presente análise - A dispensa da prévia comprovação de área isenta, Princípio da estrita legalidade tributária, Interpretação literal da legislação que concede isenção e A apresentação tempestiva do ADA;

2. arbitramento do VTN mediante valores constantes no SIPT - tópico: contextualização em si da obrigação legal;

3. jurisprudência administrativa e judicial.

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

Mérito

Áreas de preservação permanente e de interesse ecológico

Conforme se verá na sequência, citadas isenções tributárias **estão condicionadas** à apresentação tempestiva de **Ato Declaratório Ambiental (ADA)** e, no caso

da AIE, de **Ato específico** federal ou estadual, declarando-a como de interesse ambiental. Assim sendo, vai-se discorrer inicialmente acerca do Ato específico, próprio da AIE, e, em seguida, do ADA, imprescindível para o gozo dos dois benefícios fiscais.

Ato específico federal ou estadual - AIE

Nessa configuração, vale trazer os ditames vistos na Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alíneas "b" e "c", os quais condicionam o gozo do citado benefício fiscal à comprovação do interesse ecológico da respectiva área, mediante o Ato específico retrocitado. Confirma-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.

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

[...]

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

[...]

*b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim **declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual**, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; (grifo nosso)*

*c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, **declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;**(grifo nosso)*

ADA - APP e AIE

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 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 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, entendendo que citada imposição se apresenta carregada de todos os requisitos próprios das obrigações acessórias tributárias, como o são os deveres de escriturar livros, expedir notas fiscais, manter cadastros perante o fisco, etc. Afinal, dito Instrumento; por um lado, está legalmente vinculado à apuração do ITR (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º); por outro, compreenderá o suporte fático da autuação decorrente das divergências levantadas pelo IBAMA e enviadas à Repartição Fiscal competente (Decreto nº 4.382, de 2002, art. 10, § 4º).

Olhando em dita perspectiva, já que caracterizada a natureza acessória do dispositivo, vale delimitar o seu fato gerador, segundo o art. 115 do CTN: "*Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, **impõe a prática ou a abstenção de ato** que não configure obrigação principal.*" (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.

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. 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, ° 1º, incisos I e II, refletem

redução do imposto devido, em face dos encolhimentos tanto da base de cálculo como da alíquota aplicável, decorrentes da isenção e da progressividade resultantes respectivamente.

A apresentação tempestiva do ADA

Neste cenário, tendo em vista o que está posto no art. 175, inciso I, e parágrafo único do CTN, infere-se que o 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 tempestiva do ADA) e AIE (apresentação tempestiva do ADA e do Ato específico federal ou estadual declarando-a de interesse ecológico), 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 dos referidos benefícios fiscais está legalmente condicionado à protocolização tempestiva do ADA no IBAMA ou órgão conveniado, como também do interesse ecológico do respectivo imóvel declarado em Ato federal ou estadual na forma já amplamente discutidos (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, e Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alíneas "b" e "c");

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, 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 2007 - prazo de apresentação do ADA

Consoante se discorreu precedentemente, tratando-se de declaração do **exercício de 2007 em diante**, o termo final para a protocolização no IBAMA de requerimento do ADA correspondente ao citado exercício se deu em 30 de setembro de 2007. Mais precisamente, o sujeito passivo deverá adotar citada providência, anualmente, de 01 de janeiro a 30 de setembro do correspondente exercício.

Isto posto, registre-se que o ADA apresentado pelo recorrente se refere ao exercício de 2010, já que foi transmitido somente em 25 de março deste ano (e-fl. 13), não se aproveitando para a isenção referente a exercícios anteriores. Ademais, igualmente não consta nos autos o Ato específico federal ou estadual declarando o interesse ambiental da questionada área de interesse ecológico. Logo, os argumentos apresentados pelo sujeito passivo não merecem prosperar.

VTN - Arbitramento pelo SIPT

Considerando que o Recorrente não trouxe novas alegações hábeis a modificar o julgamento de origem, no qual a questão foi devidamente esclarecida, mostrando, de forma cristalina, ter ficado caracterizada a subavaliação do VTN declarado, a qual não foi desconstituída mediante Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em conformidade com as normas da ABNT (NBR 14.6533), com Grau de Fundamentação e Grau de Precisão II,, adoto como razão de decidir o lá deliberado (§ 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015), nestes termos (e-fls. 95/97):

A autoridade fiscal considerou ter havido subavaliação no cálculo do VTN declarado para o ITR/2007, R\$ 92.944,44 (R\$ 978,36/ha), arbitrando-o em R\$ 629.886,10 (R\$ 6.630,38/ha), com base no SIPT da Receita Federal, instituído em consonância com o art. 14 da Lei 9.393/1996, e observado o art. 3º da Portaria SRF nº 447/2002 e o item 6.7. da Norma de Execução Cofis nº 02/2010, aplicável à execução da malha fiscal desse exercício.

Importante ressaltar que utilização do VTN médio, como foi feito pela autoridade fiscal no presente caso, encontra respaldo na já referida Norma de Execução Cofis, que, em seu “Parâmetro 30”, assim estabeleceu: “Caso não exista a informação de aptidão agrícola, será utilizado o valor do VTN médio das declarações no mesmo ano para o município do imóvel rural em questão.”

Esse valor corresponde ao VTN médio, por hectare, constante do Sistema de Preço de Terras – SIPT, para o exercício de 2007, tendo sido apurado com base nos valores informados pelos próprios contribuintes nas suas respectivas declarações do ITR/2007, para os imóveis localizados no município de Viana – ES (fls. 23).

*No presente caso é preciso admitir que, até prova documental hábil em contrário, o VTN Declarado, por hectare, de **R\$ 978,36/ha** (R\$ 92.944,44 : 95,0 ha), referente ao exercício de 2007, está de fato subavaliado, posto que o mesmo representa apenas **14,7%** (quatorze virgula sete por cento) do referido VTN/ha médio.*

Caracterizada a subavaliação do VTN declarado, não comprovado por documento hábil, só restava à autoridade fiscal arbitrar novo valor de terra nua para efeito de cálculo do ITR/2007, em obediência ao disposto no art. 14, da Lei nº 9.393/1996, e artigo 52 do Decreto nº 4.382/2002 (RITR).

Para comprovação do valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (1º/01/2007, art. 1º caput e art. 8º, § 2º, da Lei 9.393/96), o contribuinte foi intimado a apresentar “Laudo Técnico de Avaliação”, elaborado por profissional habilitado (engenheiro agrônomo/florestal), com ART devidamente anotada no CREA, em conformidade com as normas da ABNT (NBR 14.6533), com Grau de Fundamentação e Grau de Precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados (às fls. 01/03 e 05/06).

Para atingir tal grau de fundamentação e precisão, esse laudo deveria atender aos requisitos estabelecidos na norma NBR 14.6533 da ABNT, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, preferencialmente com características semelhantes às do imóvel avaliado, com o posterior tratamento estatístico dos dados coletados, conforme previsto no item 8.1 dessa mesma Norma, adotando-se, dependendo do caso, a análise de regressão ou a homogeneização dos dados, conforme demonstrado, respectivamente, nos anexos A e B dessa Norma, de forma a apurar o valor mercado da terra nua do imóvel avaliado, a preços de 01/01/2007, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.

No entanto, o requerente não apresentou esse documento de prova, nem por ocasião daquela intimação inicial nem por ocasião da formalização da sua impugnação, oportunidade em que se limitou a questionar o fato de o imóvel não ter valorizado na proporção verificada entre os VTN/ha apontados no SIPT para os exercícios de 2006 e 2007, além de fazer referência ao

valor estipulado na escritura de compra e venda de parte do terreno, lavrada em 2005, de R\$ 46.000,00.

Essa suposta discrepância verificada nos VTN/ha médios de um exercício para o exercício seguinte, em relação ao citado município, não pode servir para dispensar o contribuinte de apresentar o laudo técnico de avaliação exigido pela autoridade fiscal.

Quanto à referida Escritura de Compra e Venda, a ser analisada no contexto, a mesma poderia servir apenas como uma das fontes de pesquisa de preços de terras na região, a ser utilizada pelo autor do necessário laudo técnico de avaliação.

Enfim, não obstante essas alegações, não há como desconsiderar, para efeito de revisão do VTN arbitrado, a exigência de laudo técnico de avaliação com ART/CREA, emitido por profissional habilitado ou empresa de reconhecida capacitação técnica, que possa demonstrar de maneira convincente, o cálculo do VTN tributado, a preços de mercado, em 1º de janeiro do exercício de 2007, oportunidade em que poderão ser consideradas as peculiaridades desfavoráveis do imóvel (topografia montanhosa, matas virgens/secundárias e de difícil acesso), conforme alegado.

Reitere-se que o ônus da prova é do contribuinte.

Assim, não tendo sido apresentado “Laudo de Avaliação”, com as exigências apontadas anteriormente, e sendo tal documento imprescindível para demonstrar que o valor fundiário do imóvel, a preços de mercado, em 1º.01.2007, está compatível com as suas características particulares e classes de exploração das suas terras, não cabe alterar o VTN arbitrado pela fiscalização.

*Desta forma, entendo que deva ser mantido o VTN arbitrado pela autoridade fiscal, com base no SIPT, para o referido imóvel no ITR/2007, **R\$ 629.886,10 (R\$ 6.630,38/ha)**, por ter ficado caracterizada a subavaliação do VTN declarado de **R\$ 92.944,44 (R\$ 978,36/ha)**, não comprovado por meio de documento hábil.*

Assim sendo, a pretensão do recorrente não encontra amparo na legislação vigente, razão por que ficam afastados o gozo da isenção requerida, assim como o afastamento do VTN apurado pela fiscalização, 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