



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.720984/2011-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.708 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente THEOBALDO LOFFI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Improcedente a arguição de nulidade quando a notificação de lançamento contém os requisitos contidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72 e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

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.

ITR. ÁREA DE FLORESTAS NATIVAS (AFN). ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. LAUDO TÉCNICO. OBRIGATORIEDADE.

O benefício de exclusão da AFN da base de cálculo do ITR está condicionado à comprovação de sua existência mediante laudo técnico e apresentação tempestiva do correspondente ADA.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). ISENÇÃO. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. 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 de Ato Declaratório Ambiental (ADA).

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OUTORGA DE BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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). VALOR MÉDIO. APTIDÃO AGRÍCOLA. EXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Mantém-se o arbitramento com base no SIPT, quando o VTN apurado observar o requisito legal da aptidão agrícola, e o Recorrente deixar de refutá-lo mediante laudo de avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel, emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, nos termos estabelecidos na NBR 14.653 da ABNT.

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 (Regimento Interno do CARF).

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 e Renata Toratti Cassini, que deram provimento parcial ao recurso, reconhecendo a dedução da Área de Preservação Permanente (APP). Votou pelas conclusões o conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(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, Wilderson Botto (suplente convocado), 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 04-29.449 - proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - DRJ/CGE (e-fls. 109 a 116), transcrito a seguir:

Contra o interessado supra, foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 50 a 55, por meio do qual se exigiu o pagamento do ITR do Exercício 2008, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 32.540,15, relativo ao imóvel rural “Lotes Rurais 114-117, 118-121 D, Perímetro 27”, com área de 64,3 ha, NIRF 3.757.667-4, localizado no município de Mercedes/PR.

Constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma: que, após intimado, o sujeito passivo não comprovou a isenção da área declarada a título de reserva legal no imóvel rural bem como deixou de comprovar por meio de Laudo de Avaliação do imóvel conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o valor da terra nua declarado, razão pela qual esses itens foram modificados e efetuado o lançamento de ofício, nos termos dos arts. 10, § 1º, incisos I e II, e 14 da Lei nº 9.393/1996.

Cientificado do lançamento, por via postal, em 19/11/2011, conforme Consulta de fl. 56, o interessado apresentou a impugnação de fls. 58 a 62, em 06/12/2011, onde alega que ocorreu erro no preenchimento da declaração, posto que a área de reserva legal existente no imóvel corresponde a 7,4 ha, área coberta por florestas nativas 37,9 ha e área de preservação permanente de 1,7 ha, perfazendo o total de 47,12 ha de áreas isentas; que apresentou o Ato Declaratório Ambiental – ADA ao Ibama juntamente com a DITR; por último, requer que o lançamento seja revisado com base nos dados apresentados na impugnação.

Instruiu a impugnação com Laudo de Avaliação de Imóvel Rural, ART, Matrículas, Ato Declaratório Ambiental – ADA, entre outros.

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa segue transcrita (e-fls. 109 a 116):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

Retificação da Distribuição das Áreas do Imóvel. Área de Reserva Legal/Área Coberta por Floresta Nativa. Prova. Isenção.

Para exclusão da área de reserva legal pretendida pelo interessado além de ADA, protocolizado tempestivamente junto ao Ibama, é necessária a averbação dessa área, à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro competente, até a data de ocorrência do fato gerador do Imposto.

Para a isenção da área de floresta nativa carece da prova de sua existência mediante laudo técnico emitido por profissional habilitado e que seja também informada em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado dentro do prazo previsto na legislação.

Valor da Terra Nua - VTN.

A base de cálculo do imposto será o valor da terra nua apurado pela fiscalização, como previsto em Lei, se não existir comprovação que justifique reconhecer valor menor.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, argumentando o que segue sintetizado (e-fls. 122 a 135):

1 . em sede de preliminar, alega nulidade da autuação, sob o pressuposto de que:

(a) diante da magnitude do direito de propriedade, a base de cálculo prevista no art. 30 do CTN, é extremamente genérica e nada elucidativa, o que, também, não foi definido pela Lei nº 9.393 de 19.12.1996; sendo o valor do tributo definido a partir de norma infralegal;

(b) a autuação fundamentada no art. 14 do mesmo ato legal (Lei nº 9.393, de 1996), não procede, alegando não ter ocorrido falta de entrega no DIAC ou DIAT, bem como não houve informações fraudulentas ou inexatas;

(c) que apresentou laudo de avaliação assinado por engenheiro agrônomo registrado no CREA, acompanhado de ART, o qual foi desconsiderado, sob o fundamento, sem amparo legal, de não guardar as exigências previstas na NBR 14.653, prevista na ABNT, com grau de fundamentação e precisão II;

(d) requer o recebimento do recurso independentemente de depósito prévio;

(e) seja o procedimento convertido em diligência para fins de verificação da composição do imóvel e sua exploração

2. deve ser considerado válido para fins de avaliação e composição de área, o laudo de avaliação de imóvel rural apresentado, o qual traz os aspectos físicos do imóvel;

3. o §3º do artigo 12 da Lei 8.629/1993 faz referência à apresentação de laudo de avaliação subscrito por engenheiro agrônomo com registro de anotação de responsabilidade técnica - ART, sem qualquer referência a confecção de laudo na forma prevista nas normas da ABNT;

4. conforme demonstrado na impugnação, houve um erro no preenchimento do DIAT, sendo informada área de floresta nativa como sendo de reserva legal. No caso, não se pode levar à tributação área que comprovadamente não se ocupa para o cultivo, eis que em regime de preservação permanente;

5. a imagem de satélite da propriedade (relativo ao ano de 2003), demonstra de forma clara e precisa, que o imóvel já possuía, na época, área de florestas, ficando evidente o erro no lançamento do DIAT;

6. que a área de reserva legal deverá ser reconhecida independentemente da apresentação de ADA e da averbação de seu registro, conforme § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996;

7. traz jurisprudência e doutrina que perfilham com sua pretensão;

8. por fim, pede:

(a) o acolhimento da preliminar de nulidade da autuação;

(b) vencida a preliminar, seja, no mérito, acatada a regularidade da documentação apresentada, mantida a exigibilidade do crédito até o julgamento final;

(c) seja o procedimento convertido em diligência para fins de verificação da composição do imóvel, e sua exploração;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 28/8/2012 (e-fl. 121) e a peça recursal foi recebida em 27/9/2012 (e-fl. 122), 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 há razões para se rejeitar o argumento preliminar rogando pela dispensa de depósito prévio, antiga condição imposta pela legislação para o recebimento de recurso voluntário, pois ausente exigência legal vigente.

Nulidade da autuação

Não se apresenta razoável a arguição do Recorrente de que o lançamento ora contestado se deu sem amparo legal, razão por que fere o princípio da legalidade, como tal, se fosse o caso, nulo de pleno direito. Não obstante mencionada alegação, entendo que a notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11, do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I, II, III e IV, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Decreto nº 70.235/72:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os documentos necessários para fins de comprovar o VTN informado na DITR/2008, quais sejam (e-fls. 08 e 09):

1. Ato Declaratório Ambiental - ADA requerido dentro do prazo legal [...]
2. Matrícula atualizada do registro imobiliário, com a averbação da área de reserva legal,[...]
3. Documento que comprove a localização da área de reserva legal [...];
4. Laudo de avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com grau de fundamentação e precisão II,[...]
5. na oportunidade, foi-lhe informado que "A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB, nos termos do artigo 14 da Lei 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1 de janeiro de 2008 [...].

Nesse rito, a autoridade fiscal, por entender não comprovado o dado declarado, decidiu pela emissão da presente notificação de lançamento, glosando a ARL não comprovada e arbitrando o VTN, em face de sua subavaliação, quando comparado com os valores constantes do SIPT. A tal respeito, referida notificação identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, as alterações efetuadas na DITR/2008, o que foi feito de forma clara, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (e-fls. 08 e 09).

Tanto é verdade, que o interessado refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação e da documentação anexada, em que o Autuado expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência (e-fls. 58 a 62).

Por oportuno, especificamente no que diz respeito ao arbitramento do VTN em debate, resta claro nos autos que o cálculo efetuado pela fiscalização é baseado em dado constante do SIPT, e em face da inequívoca subavaliação do VTN, nos estritos termos do art. 14, caput, da Lei nº 9.393/96, in verbis:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

Sendo assim, resta claro que o valor utilizado pela fiscalização para o arbitramento do VTN com base em informação do SIPT, está previsto em lei, não obstante entendimento contrário do Recorrente. Ademais, reitera-se que desde a Intimação Inicial, já tinha sido esclarecido, expressamente, que a falta de apresentação de laudo de avaliação, ou sua apresentação em desacordo com as normas da ABNT, ensejaria o arbitramento do VTN, com base em informação, divulgada na intimação, do Sistema de Preços de Terra (SIPT) da Receita Federal.

Assim, contendo a notificação de lançamento os requisitos legais estabelecidos no art. 11, do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, especialmente no que diz respeito a descrição dos fatos e ao enquadramento legal das matérias tributadas, e tendo o contribuinte, após ter tomado ciência dessa notificação, protocolado a sua respectiva impugnação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Ademais, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Esta preliminar também não merece prosperar, porquanto sem fundamento legal.

Solicitação de diligência

O Recorrente ratifica a necessidade da realização de diligência a fim de comprovar a isenção pretendida, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

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.

Do exposto, não vejo razão para deferir reportado pedido de perícia, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Assim sendo, esta pretensão não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

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. 54), nestes termos:

Linha	Descrição	Declarado (DITR)	Apurado (NL/AI)
03	Área de Reserva Legal (ha)	45,7	5,0
20	Valor Total do Imóvel (R\$)	160.000,00	907.075,47

Nesse mister, em sede de impugnação, o recorrente pretendeu que a DITR apresentada fosse retificada de ofício, dando nova configuração às áreas do imóvel declarado, quais sejam:

1. a ARL passar a ser de 7,4 ha, e não mais de 45,7 ha;
2. declarar a área de floresta nativa de 37,9 ha.

Consoante visto no relatório, já que o Sujeito Passivo não logrou êxito perante o julgamento de primeira instância, restou o litígio instaurado, cuja matéria se refere a glosa da exclusão da área da área de reserva legal (ARL) da base de cálculo do ITR e ao arbitramento com base nos valores constantes no SIPT - Sistema de Preços de Terra, como também pela negativa de aceitação da retificação de ofício, desmembrando parcela da ARL para AFN.

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 06 (seis) eixos, cujas abordagens se complementam nos respectivos tópicos, quais sejam:

1. AFN (APP) – Exigência legal 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, 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; Cronologia referente ao prazo de apresentação do ADA;

2. ARL - 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 tempestiva da reserva legal; Exercício de 2008 - prazo de apresentação do ADA; Exercício de 2008 - prazo para averbação da ARL ;

5. VTN - Arbitramento com base no Sistema de Preços de Terra - SIPT

6. Efeitos da jurisprudência administrativa e judicial.

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

Mérito

1 - APP (AFN) - EXIGÊNCIA LEGAL 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 discurridos;

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 imprecáveis (ACI) para [...]
- d) sob regime de servidão florestal (ARSF);
- e) cobertas por florestas nativas (ACFN), primárias [...]
- f) alagadas (AA) para fins de constituição de reservatório [...]

(grifo nosso)

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

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

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

Art. 10. [...]

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

[...]

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

Isenções - exclusões da base de cálculo

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

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

Nesse pressuposto, anunciada isenção tributária está condicionada ao cumprimento de requisito obrigatório, previsto na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que lhe alterou o mandamento do § 1º do art. 17-O, qual seja: a existência de ADA ou do protocolo de seu requerimento perante o IBAMA ou órgão ambiental com ele conveniado. Enfim, trata-se de **exigência** genérica indispensável para a supressão de qualquer área da incidência do referido tributo. Confira-se:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental -

ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

[...]

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Caracterização do ADA

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

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

Decreto nº 4.382, de 2002:

Art. 10. [...].

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

Como visto precedentemente, há de se entender que a isenção pretendida pelo contribuinte traz dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: por um lado, o aspecto formal da existência ou não do ADA, que é fiscalizado pela RFB; por outro, o aspecto material, caracterizado pelo levantamento técnico da conformidade entre o registro documental e a existência real das áreas tidas por preservadas. Mais precisamente, trata-se de dever legal visando a uma razoável praticabilidade da norma isencional tributária, na medida em que a exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR permite uma efetiva fiscalização da preservação da área de interesse ecológico por parte do IBAMA. Nesse sentido, conforme visto, vale dizer que o atendimento de mencionada obrigação potencializa o cumprimento da função social do imóvel rural pretendido pela Constituição Federal.

A natureza acessória da obrigação

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

[...]

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

[...].

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

A legalidade do estabelecimento de prazo para a apresentação do ADA

Avançando no raciocínio, é relevante se identificar o momento de ocorrência das circunstâncias materiais caracterizadoras do descumprimento do citado dever instrumental, cujos efeitos implicam a glosa do benefício fiscal que o Recorrente almejou usufruir. Por conseguinte,

estabelecendo as condições necessárias ao fiel cumprimento da Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, sob o manto Regulamentar e legal, a RFB e o IBAMA expedem atos administrativos complementando o detalhando do mandamento que a norma legal exigiu fosse cumprido.

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

CF, de 1988:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

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

CTN, de 1966:

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

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

Decreto nº 4.382, de 2002:

Art. 10. [...].

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o **caput** deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

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

Lei nº 9.779, de 1999:

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

Cronologia referente ao prazo de apresentação do ADA

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

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

IN SRF nº 43, de 1997:

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

[...]

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

[...]

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

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

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

Art. 17. Para fins de apuração do ITR, as áreas de interesse ambiental de preservação permanente ou de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato do IBAMA, ou órgão delegado por convênio, observado o seguinte:

[...]

II - o contribuinte terá o **prazo de seis meses**, contado a partir da data final da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; e *(grifo nosso)*

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

Art. 17. Para fins de apuração do ITR, as áreas de interesse ambiental, de preservação permanente ou de utilização limitada, serão reconhecidas mediante ato do Ibama ou órgão delegado por convênio, observado o seguinte:

[...]

II - o contribuinte terá o **prazo de seis meses**, contado a partir da data final da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao Ibama; *(grifo nosso)*

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

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

[...]

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), no **prazo de até seis meses**, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da DITR

2. a partir do exercício de 2007, a RFB estabeleceu a obrigatoriedade da protocolização no IBAMA de requerimento do ADA, **não mais** em seis meses, contados da data final para a entrega da DITR do correspondente exercício, **e sim** no prazo estipulado na legislação ambiental, conforme a IN SRF nº 256, de 2002, art. 9º, § 3º, inciso I, com a alteração implementada pela IN RFB nº 861, de 17 de julho de 2008, c/c a IN RFB nº 746, de 11 de junho de 2007, art. 10. Confira-se:

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

Art. 9º [...]

§ 3º [...]

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), **observada a legislação pertinente** [\(http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 861, de 17 de julho de 2008\)\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 861, de 17 de julho de 2008)) *(grifo nosso)*

IN RFB nº 746, de 2007:

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

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

IN IBAMA nº 76, de 2005:

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

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

IN IBAMA nº 96 de 2006:

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

IN IBAMA nº 05, de 2009:

Art. 6º O declarante deverá apresentar o ADA por meio eletrônico - formulário ADAWeb, e as respectivas orientações de preenchimento estarão à disposição no site do IBAMA na rede internacional de computadores www.ibama.gov.br ("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 - EXIGÊNCIA LEGAL DA AVERBAÇÃO

Inicialmente, 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. Confirma-se:

Lei nº 9.393, de 1996:

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

Lei nº 5.172, de 1966:

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

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

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. Confirma-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.

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, § 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 inciso II do art. 111 de igual Código trata de matéria redundante,

porquanto já inserida no inciso I de tal artigo. Afinal, a outorga de isenção se traduz modalidade de exclusão do crédito tributário. Logo, admitir a manutenção dos benefícios fiscais em controvérsia sem o cumprimento tempestivo das formalidades legais exigidas - APP (apresentação do ADA) e reserva legal (averbação no registro de imóveis), implicará ofensa a todos aqueles incisos dispostos no art. 111 do CTN, já abordados precedentemente.

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

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

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

1. o gozo do referido benefício fiscal está legalmente condicionado à protocolização tempestiva do ADA no IBAMA ou órgão conveniado, como também da averbação da reserva legal na forma já amplamente discutidos (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, e Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, § 8º);

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

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

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

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

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

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

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

dirigentes da RFB e do IBAMA detêm mencionado poder em suas atribuições regimentais, nos termos do art. 100, inciso I, do CTN. Afinal, trata-se do regramento de obrigação acessória, matéria não vinculada à reserva legal tributária.

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

Exercício de 2008 - prazo de apresentação do ADA

Consoante se discorreu precedentemente, tratando-se de declaração referente a exercício posterior ao de 2007, o termo final para a protocolização no IBAMA de requerimento do ADA correspondente ao exercício de 2008 se deu em 30 de setembro desse mesmo ano.

A propósito, no ADA apresentado não consta a existência da citada AFN (e-fl.32).

Exercício de 2008 - prazo para averbação da ARL

Conforme já vastamente fundamento na discussão precedente, o prazo de averbação da reportada ARL teve seu termo final no dia 1º de janeiro de 2008, data de ocorrência do fato gerador correspondente ao respectivo exercício. Contudo, houve averbação tempestiva de apenas 5,01 ha, a qual já foi considerada por ocasião do lançamento (e-fls. 51 e 113).

Nesse pressuposto, há de se manter a glosa efetuada pela fiscalização, já que descumpridas as exigências legais atinentes às isenções da AFN (apresentação tempestiva de ADA e do laudo técnico delimitando sua extensão), como também da ARL (ausência da tempestiva averbação).

5 -. VTN – ARBITRAMENTO COM BASE NO SIPT

De início, vale registrar que o VTN submetido a julgamento foi arbitrado pela autoridade fiscal com base no SIPT, apurado para o respectivo município, levando-se em conta a aptidão agrícola do imóvel (e-fls. 8 e 53).

A matriz legal que ampara reportado procedimento - arbitramento baseado nas informações do SIPT - está contida no art. 14, § 1º. da Lei nº 9.396, de 19 de dezembro de 1996, combinado com o art. 12 da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Confira-se:

Lei nº 9.393, de 1996:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios

Lei nº 8.629, de 1993 (antes da MP nº 2.183-56, de 2001):

Art. 12. Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.

§ 1º A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:

[...]

II valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:

- a) localização do imóvel;
- b) capacitação potencial da terra;
- c) dimensão do imóvel.

Lei nº 8.629, de 1993 (alterada pela MP nº 2.183-56, de 2001):

Art.12.Considera-se justa a indenização que reflita o preço atual de mercado do imóvel em sua totalidade, aí incluídas as terras e acessões naturais, matas e florestas e as benfeitorias indenizáveis, observados os seguintes aspectos:

I localização do imóvel

II aptidão agrícola;

III dimensão do imóvel;

IV área ocupada e anciandade das posses;

V funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.

Por oportuno, releva registrar que este Conselho vem decidindo pela possibilidade de utilização do VTN, calculado a partir das informações do SIPT para imóveis localizados em determinado município, **quando observado o requisito legal da aptidão agrícola** do referido imóvel. Nestes termos, considerando que o recorrente, em sua peça recursal, reiterou os termos da impugnação apresentada, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição de excertos do voto condutor, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, nestes termos:

A determinação para alimentação do SIPT com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas e com os valores de terra nua da base de declarações do ITR constou do art. 3º da Portaria nº 447 de 28/03/2002. O valor do SIPT só é utilizado quando, após intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que o valor apurado pela fiscalização fica sujeito a revisão quando o contribuinte comprova o VTN efetivo de seu imóvel. O VTN por hectare utilizado no lançamento foi extraído do Sistema de Preços de Terras – SIPT, e refere-se ao VTN por aptidão agrícola previsto para o município de localização do imóvel no exercício 2008.

O VTN considerado no lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa com base em laudo técnico elaborado por Engenheiro Civil, Florestal ou Agrônomo, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia – CREA, e que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados. A título de referência, para justificar as avaliações, poderão ser apresentados anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores e que levem à convicção do valor da terra nua na data do fato gerador.

No presente caso, o sujeito passivo foi intimado a apresentar Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT com grau de fundamentação e precisão II, com anotação de responsabilidade técnica registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado.

Nesta fase, o contribuinte apresenta Laudo de Avaliação do Imóvel Rural, emitido em dezembro de 2011, porém não atende satisfatoriamente aos requisitos da NBR 14.653-3

da Associação Brasileira de Normas Técnicas no que diz respeito à metodologia aplicada, as fontes pesquisadas e a memória de cálculo.

Convém ressaltar que de acordo com o item 9.2.3.5, alínea “b”, da NBR 14.653-3, o laudo técnico para ser enquadrado nos graus de fundamentação II e III, é obrigatório que nele contenha “no mínimo, cinco dados de mercado efetivamente utilizados”.

Esses dados de mercado coletados devem se referir a imóveis localizados no município do imóvel avaliando, na data do fato gerador. No caso ora tratado, não foram apresentados dados de pesquisa para justificar a avaliação atribuída ao imóvel rural.

Cumpra salientar que, por constituírem a base do processo avaliatório, as informações e a coleta de dados devem ser confiáveis preferencialmente em negociações de imóveis realizadas contemporaneamente à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização.

Em se considerando que Laudo apresentado não atende aos requisitos mínimos da ABNT, é o caso de se reconhecer que o trabalho elaborado é um parecer técnico, conforme previsto no item 9.1.2 da indigitada norma.

Do exposto, infere-se que a documentação apresentada pelo recorrente não se apresenta carregada de todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária para o afastamento do arbitramento do VTN, a partir dos valores do SIPT, quando respeitada a aptidão agrícola do respectivo imóvel. Portanto, há de manter a decisão de origem irretocável.

6. - JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 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; (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
 - b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)
 - c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
 - d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
 - e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016)
- § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

Como visto, as alegações do Recorrente não podem prosperar, por absoluta falta de amparo na legislação vigente.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do presente recurso, REJEITO a preliminar de nulidade nele suscitada e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz