



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.725975/2010-91
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-008.497 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado QUIELSE CRISOSTOMO DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

São cabíveis embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e seus fundamentos, ou quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma. Deve-se entender por omissão o vício resultante da falta de alguma declaração que a decisão deveria conter. Não existindo essa omissão, os embargos de declaração não devem ser admitidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos, por não ter sido reconhecida a existência de omissão na decisão embargada, vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Denny Medeiros da Silveira, que acolheram os embargos, com efeitos infringentes, nos termos do voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator designado.

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-008.497 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.725975/2010-91

Relatório

Trata-se de embargos de declaração oposto contra decisão de segunda instância, que deu parcial provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário referente aos anos-calendário de 2005 a 2007, exercícios 2006 a 2008.

Autuação e Julgamento de Recurso Voluntário

Por bem descrever os fatos, adoto excertos da decisão de segunda instância – Acórdão nº 2402-006.224 - proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), transcritos a seguir (Processo digital, fls. 192 a 211):

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2006, 2007, 2008

Ementa:

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA. APRESENTADO ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

É válido para comprovação das APP, o ADA apresentado intempestivamente, desde que protocolizado antes de o início da ação fiscal.

ITR. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A ARL deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, após aprovada sua localização pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, consoante estabelecem os §§ 4º e 8º do artigo 16 da Lei 4.771/65.

ITR. VTN. NÃO COMPROVAÇÃO.

Constatada pelo Fisco a flagrante subavaliação do VTN utilizado pelo contribuinte, a este cabe a apresentação de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados, com vistas a contrapor o valor obtido no SIPT.

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, por maioria de votos, restabelecer a dedução da glosa da área de preservação permanente, vencido os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento também para restabelecer a dedução da glosa da área de reserva legal, votou pelas conclusões, em razão de votação sucessiva, quanto ao restabelecimento da dedução da glosa da área de preservação permanente, o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira que, inicialmente, negava provimento ao recurso.

Relatório:

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra o contribuinte (espólio) foi lavrado Auto de Infração para constituição do ITR, exercícios 2006, 2007 e 2008 no valor principal de R\$ 32.848,94, R\$ 40.203,32 e R\$

42.130,93, respectivamente, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros legais (Selic), relativo ao NIRF 1.450.5150 - VARADOURO.

Foram apuradas as seguintes infrações em ambos os exercícios:

- 1 - Área de Preservação Permanente não comprovada;
- 2 - Área de Reserva Legal não comprovada; e
- 3 - VTN declarado não comprovado;

Regulamente intimado do lançamento, apresentou Impugnação, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento DRJ fls. 145/158.

Em seu Recurso Voluntário de fls. 168/189 aduz, em resumo:

1 - Que a área do imóvel consta do ecossistema da Mata Atlântica, inserida na Área de Proteção Ambiental APA de Guaraqueçaba, criada pelo Decreto Federal nº 90.883 de 31 de janeiro de 1.985 e declarada como área de proteção ambiental no âmbito do Estado do Paraná, conforme Decreto Estadual PR nº 1.228 de 30 de março de 1992, e o excluiria definitivamente da condição de áreas tributáveis, uma vez que proibida toda e qualquer atividade nessas áreas.

Que o ADA apresentado em 21.01.2011 demonstraria as APP e ARL do imóvel. Além do quê, não seria essencial para a isenção das APP;

Que a área poderia ser declarada como APP ou de Interesse Ecológico, na medida em que se insere na APA acima citada.

Que a exploração da área é, como regra, proibida, conforme estabelece o Decreto 750/93. A exploração seria medida excepcional e a critério exclusivo do órgão público.

2 - Que o VTN considerado no lançamento, infundado e inconseqüente, decorreu de uma valor de terras que é varias vezes maior do que o negociado quando da aquisição do imóvel. Que não se trataria de terras mistas mecanizadas, mecanizáveis ou não mecanizáveis e sim de área para uso com finalidade apenas ambiental.

Que no Município de Guaraqueçaba, encontram-se áreas que compõe a Serra do Mar, parte da Mata Atlântica, áreas de abrigo de animais silvestres e florestas protegidos pela legislação ambiental que não tem valor comercial. Face as restrições de utilização do solo e exploração florestal, dificilmente ocorre alguma transação negocial.

3 - Que o lançamento realizado seria ilegal, eis que teria se afastado do conteúdo da obrigação tributária definida em lei, para pretender fundamento apenas na declaração prestada pelo recorrente.

Voto:

[...]

Nesse contexto, o legislador estabeleceu a forma que entendeu adequada para promover tal controle e fiscalização, não sendo possível a este Conselho deixar de aplicar comando legal válido e vigente apenas pela eventual convicção de que tal atividade poderia ser levada a termo de outra forma.

Reprise-se. Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase "*a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória*", possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

[...]

Em resumo, pode-se dizer, no que toca à dedução das áreas elencadas nos inciso I ao VI do artigo 10 do Decreto nº 4.382/2002, que além dos requisitos de ordem formal previstos na legislação, há de se comprovar, quando intimado, sua efetiva existência, a

teor do inciso II do parágrafo 3º retro citado, por meio de laudo técnico que deve, de forma clara, especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das áreas eventualmente existente à época do fato gerador.

A partir do exercício 2007, a apresentação do ADA ao IBAMA passou a ser anual.

[...]

Da mesma forma, como bem assentou a decisão recorrida, não se localizou nos autos laudo técnico identificando cada uma das eventuais APP existentes no imóvel (não sobrepostas às ARL porventura existentes) elencadas nas alíneas "a" a "h" do artigo 2º da Lei 4.771/65.

Veja, o laudo técnico, para que cumpra seu desiderato, deve especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das APP eventualmente existente à época do fato gerador.

Embargos de declaração

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) opôs embargos de declaração por entender que o r. acórdão apresenta omissão e contradição, cujos supostos vícios transcrevemos na sequência (processo digital, fls. 218 a 226):

[...]

Ocorre que o acórdão embargado foi omisso sobre questão essencial ao deslinde da controvérsia. Há ainda contradição no julgado.

Nesse passo, observa-se que decidiu o voto proferido pelo Relator:

[...]

Voltando ao caso sob análise, nota-se que há nos autos, às fls 110, um único ADA emitido a destempo em 30.09.2010, no qual informa uma ARL de 169,40 ha e APP de 415,0 ha, ao passo que a ação fiscal iniciou-se em 29.11.2010 (fls. 6).

(...)

[...]

No caso em exame, pelo todo fundamentado, entendo pelo não acatamento do pleito do contribuinte quanto à retificação das informações em sua DITR.

Não obstante meu entendimento pessoal quanto à necessidade da apresentação do ADA tempestivamente, segundo o acima fundamentado, curvo-me ao entendimento desta turma, exposto no julgamento do processo 11624.720072201389, nesta mesma sessão, no sentido do aproveitamento do ADA, como comprovação, para fins de dedução das APP, desde que apresentado antes de o início da ação fiscal.

Frente ao exposto, voto por CONHECER do recurso e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento para restabelecer a dedução da APP relativa aos exercícios em questão.”

[...]

Logo, a contradição está entre os fundamentos e a conclusão. Isso porque todo o posicionamento do Relator, único voto constante do acórdão embargado, foi elaborado no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte. Porém, ao final, conclui no sentido de dar provimento parcial, sem nenhuma fundamentação para tal.

A omissão consiste na completa ausência, no acórdão embargado e nestes autos, dos fundamentos determinantes para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e o consequente provimento parcial do recurso voluntário.

[...]

Prosseguindo, em consulta aos autos do processo 11624.720072201389, a que alude o Relator, verifica-se alguns pontos que merecem ser destacados: (i) aquela decisão é relativa a outro imóvel; (ii) o exercício do ADA lá apresentado (2010) é diferente dos exercícios ora em discussão (2006 a 2008); (iv) a data de início da ação fiscal é distinta.

[...]

Ainda quanto à fundamentação, verifica-se que o voto vencedor proferido nos autos n. 11624.720072201389 alude à jurisprudência relativa à período anterior a 2007, quando a apresentação do ADA não era anual. Veja-se trechos extraídos do voto vencedor daquele acórdão:

[...]

O presente feito, por outro lado, trata de exercícios posteriores a 2007, quando a apresentação do ADA deve ser anual. Logo, são casos distintos, sujeitos a disciplinas jurídicas distintas. Se a Turma entende que, nada obstante essa distinção, deve ser aplicada a mesma *ratio*, deve apresentar fundamentos nesse sentido. Caracterizada a omissão.

[...]

No voto proferido pelo Relator, assim como no dispositivo, não é indicado qual o tamanho da área de preservação permanente que foi reconhecida. Daí pode se depreender que foram reconhecidas como áreas de preservação permanente a área declarada pelo contribuinte em sua DITR e que foi objeto do lançamento.

[...]

Por último, tanto o dispositivo quanto o voto proferido pelo Relator, não deixam claro se o reconhecimento das áreas de preservação permanente de 464,5ha se referem aos três exercícios (2006 a 2008). Tampouco consta se foram adotados e porquê foram adotados os mesmos fundamentos para todos os exercícios. Logo, omisso o julgado.

Logo, cumpre referir a **falta de fundamentação** do acórdão em relação à matéria (omissão), em atenção ao disposto no art. 93, inciso IX, da Constituição Federal, no artigo 50 da Lei nº 9.784/99 e art. 31 e da Lei nº 9.784/99, sob pena de decretação de nulidade.

Nesses termos, revela-se a necessidade de se aclarar o *decisum*, sanando as omissões/contradições/obscuridades acima apontadas, a fim de que a decisão deste Colegiado mostre-se consetânea com tudo o que destes autos consta, bem como para que seu conteúdo reste claro e completo, não deixando qualquer margem de dúvidas para a interposição de recurso especial e/ou execução do julgado.

Outrossim, prequestionam-se as matérias aqui tratadas, uma vez que não foram objeto de análise expressa pelo Colegiado, a fim de que a Fazenda Nacional possa interpor recurso, se cabível.

(Destaques no original)

Admissibilidade dos embargos de declaração

O Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, mediante Despacho de Admissibilidade de Embargos datado de 2 de outubro de 2019, admitiu os embargos opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN); o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 234 a 237):

- **Da alegada contradição do acórdão em conduzir o voto no sentido de não reconhecer a Área de Preservação Permanente e por fim concluir por reconhecê-la.**

[...]

No voto condutor resta claro que o cerne da questão versa sobre a tempestividade do Ato Declaratório Ambiental (ADA), o qual não teria sido apresentado tempestivamente, mas que estaria sendo aceito pelo Relator ao acatar o entendimento da Turma, constante da decisão proferida no processo 11624.720072-2013-89, cujo julgamento ocorreu na mesma sessão, na qual teria sido reconhecido o aproveitamento do ADA, desde que apresentado antes do início da ação fiscal.

Logo, não se observa a contradição alegada, uma vez que a conclusão do voto encontra fundamento em seu conteúdo, em que pese tal fundamento resumir-se a apenas um parágrafo.

- Da alegada omissão no acórdão dos fundamentos da decisão para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente.

De qualquer forma, mesmo tendo sido superada a contradição, não há como ser superada a omissão quanto aos fundamentos (razões de fato e de direito) que levaram à decisão tomada.

[...]

Pois bem, com base nessa explanação, o desfecho para o voto seria no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, todavia, ao final do voto, o Relator decidiu dar provimento parcial ao recurso, alinhando-se ao entendimento consignado no julgamento referente ao processo 11624.720072/2013-89, realizado na mesma sessão e até então majoritário na Turma, segundo o qual o ADA intempestivo seria passível de aceite e suficiente se apresentado antes do início da fiscalização.

Acontece que o voto condutor do acórdão embargado não fez nenhum outro esclarecimento a respeito. Nem mesmo a transcrição da decisão constante do processo 11624.720072/2013-89 restou carregada ao voto, o que poderia suprir esse esclarecimento, se viesse acompanhada de um cotejamento com o caso em análise, e para cada um dos exercícios.

[...]

Portanto, tem-se por demonstrada a alegada omissão quanto aos fundamentos da decisão que levou ao provimento parcial do recurso.

- Das alegadas omissões quanto aos exercícios abarcados pela decisão e quanto ao tamanho da APP

Também assiste razão à Embargante quanto a essas omissões, pois o presente lançamento abarca três exercícios (2006, 2007 e 2008), tendo cada exercício as suas peculiaridades quanto ao cumprimento das formalidades legais, sem contar o fato de que nas DITRs dos exercícios autuados (2006 a 2008) consta uma APP de 415,0 ha, enquanto que no ADA de 2010 consta uma APP de 224,40 ha.

Então, cabia ao acórdão trazer, não só no voto condutor, mas também em seu dispositivo, a decisão tomada em relação a cada um dos exercícios, e com especificação do tamanho da APP abatida da área tributável, porém, constou no *decisum* apenas um provimento parcial sintético, nos seguintes termos:

[...]

(Destaques nos originais)

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2402-008.497 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.725975/2010-91

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

Ditos embargos foram opostos tempestivamente, mas restaram admitidas apenas as omissões atinentes ao reconhecimento, em si, da APP, como também aos exercícios alcançados pela decisão embargada. Logo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no § 1º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, dele conheço somente parcialmente não se apreciando a matéria não acolhida no reportado Despacho de Admissibilidade.

Escopo do julgamento

Conforme visto no relatório, o voto condutor da decisão embargada deu parcial provimento ao recurso interposto pelo Recorrente, reconhecendo a dedutibilidade da APP dos referidos exercícios, sob o fundamento genérico de que se curvava [...] *ao entendimento desta turma, exposto no julgamento do processo 11624.720072201389, nesta mesma sessão, no sentido do aproveitamento do ADA, como comprovação, para fins de dedução das APP, desde que apresentado antes de o início da ação fiscal.*

Inicialmente, cabe ressaltar não existir contestação doutrinária ou jurisprudencial acerca da prova produzida entre as partes, ainda que no âmbito de outra relação jurídica processual, desde que respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa. Nessa perspectiva, tratando-se de referência a fundamentos dispostos em processo distinto do mesmo contribuinte, sem juntada de reportada peça processual aos presentes autos, cabível transcrição de excertos da citada decisão – Acórdão nº 2402-006.234 -, *verbis* (processo digital nº 11624.720072/2013-89, fls. 201 a 226):

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2008, 2009, 2010

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO. RESTABELECIMENTO DA GLOSA

Cabível o acolhimento de Área Preservação Permanente cujo ADA foi protocolado antes do início da ação fiscal.

[...]

Relatório:

[...]

Contra o contribuinte (espólio) foi lavrado Auto de Infração para constituição do ITR, exercícios 2008, 2009 e 2010 no valor principal de R\$ 11.298,54, R\$ 12.054,00 e R\$ 3.711,07, respectivamente, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros legais (Selic), relativo ao NIRF 3.906.6037 - RIO VERDE II.

Voto Vencido:

[...]

Em resumo, pode-se dizer, no que toca à dedução das áreas elencadas nos inciso I ao VI do artigo 10 do Decreto nº 4.382/2002, que além dos requisitos de ordem formal previstos na legislação, há de se comprovar, quando intimado, sua efetiva existência, a

teor do inciso II do parágrafo 3º retro citado, por meio de laudo técnico que deve, de forma clara, especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das áreas eventualmente existente à época do fato gerador.

Voltando ao caso sob análise, tem-se que os ADA deveriam ter sido apresentados até **30/09/2008** (exercício 2008), **30/09/2009** (exercício 2009) e **30/09/2010** (exercício 2010).

Nesse rumo, consta do autos, às fls 50, um único ADA transmitido em **28/09/2010**, no qual informa uma ARL de 91,6 ha e uma APP de 224,4 ha. Confira-se:

[...]

A ação fiscal iniciou-se em **29.04.2013** (fls. 6) e o único ADA teria sido apresentado intempestivamente com relação aos exercícios 2008 e 2009, o que impede, por força do Decreto 4.382/2002, sua utilização para aquele exercício. Vale dizer: não foram apresentados os ADA para os exercícios 2008 e 2009.

Com isso, quanto à questão da apresentação do ADA, entendo por superada e atendida **com relação ao exercício 2010**. E mais, as ARL e APP informadas naquela ADA relativo ao exercício 2010 foram integralmente consideradas no lançamento, quando deduziu, a título de "Áreas Cobertas por Floresta Nativa", 316,0 ha, que equivale ao somatório da ARL (91,6 ha) e da APP (224,4 ha) lá informadas.

Consta às fls. 32/43, laudo técnico datado de **24.06.2013** e subscrito pelo Engenheiro Florestal Helio Loch, CREA PR 30.046/D, apresentado em atenção à intimação fiscal. Encontra-se ainda às fls. 56, ART em nome do referido engenheiro.

Veja, como já dito alhures, o laudo técnico, para que cumpra seu desiderato, deve, de forma clara, especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das APP eventualmente **existente à época do fato gerador** (não sobrepostas às ARL porventura existentes), elencadas nas alíneas "a" a "h" do artigo 2º da Lei 4.771/65.

[...]

Ademais, como já abordado alhures, a não apresentação do ADA inviabiliza a dedução da área na apuração do tributo (DITR).

Voto Vencedor:

[...]

Veja-se que as APP constituem áreas previamente existentes na natureza e, nesse sentido, a exclusão dessas áreas da tributação pelo ITR não está condicionada à sua instituição pelo proprietário ou detentor da posse do imóvel rural, mas à sua efetiva preservação.

[...]

Nada obstante, conforme suscitado no voto vencido, a jurisprudência consolidada no âmbito desse Conselho é no sentido de aceitar o ADA protocolado antes do início da ação fiscal, em respeito à espontaneidade do Contribuinte. Senão vejamos decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL
ITR

Exercício: 2005

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL
ITR

Exercício: 2002

[...]

APP ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. GLOSA. ADA ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO.

Cabível o acolhimento de Área Preservação Permanente cujo ADA foi protocolado antes do início da ação fiscal.

[...]. (Acórdão nº 9202005.606, de 29/06/2017) (Grifou-se)

Em linha com a jurisprudência suscitada, que vai ao encontro do entendimento deste Redator quanto à matéria em análise, e considerando-se que, no presente caso (referente aos exercícios 2008 a 2010), o ADA foi transmitido em 28/09/2010 (fl. 50), sendo que a ação fiscal teve início em 29/04/2013 (fls. 06), a APP de 224,4 hectares deve ser restabelecida para os exercícios 2008 e 2009, lembrando-se que, para o exercício 2010, citado Ato Declaratório já fora considerado apto pela Fiscalização.

Igualmente pertinente, segue excerto do ADA, que fundamentou o julgamento supracitado (processo digital nº 11624.720072/2013-89, fl. 50):

Ato Declaratório Ambiental - ADA (Lei 9.393/96)

Exercício: 2010

IDENTIFICAÇÃO JUNTO AO ÓRGÃO AMBIENTAL				
01 - Tipo de Declaração: 1ª Transmissão Deste Exercício				
02 - Número do Recibo do ADA: 11041410468338				
03 - Data da Transmissão: 28/09/2010				
DADOS DO IMÓVEL				
04 - Número do Imóvel na Receita Federal: 3906603-7				
05 - Nome do Imóvel: RIO VERDE II				
06 - Endereço (localização): LOTES 38 E 39 - GLEBA 06			08 - UF: PR	09 - CEP: 83.390-000
07 - Município: Guaraquecaba			10 - Localização Geográfica da Sede - Latitude: 0 ° 00' 00" S Longitude: 0 ° 00' 00" W	
IDENTIFICAÇÃO DO DECLARANTE				
11 - Tipo de Declarante: Proprietário				
12 - CPF/CNPJ: 567.369.249-87		13 - Nome/Razão Social: CLAUDIANE CRISOSTOMO PASQUALI		
14 - Endereço: RUA CARLOS PIOLLI, 112				
15 - Bairro: BOM RETIRO			17 - UF: PR	18 - CEP: 80.520-170
16 - Município: CURITIBA			19 - Telefone Fixo: 20 - Celular: 21 - Fax:	
22 - Caixa Postal:		23 - e-mail:		
ÁREAS				
Descrição	Tamanho (em hectares)	Sobreposição	Tipo(s) Área(s) Sobresposta(s)	Resultado Líquido (Área-Sobreposição)
1- Área Total do Imóvel - ATI	458,000	---	---	---
2- Áreas de Interesse Ambiental Não Tributáveis	224,400	---	---	224,400
***2.1- Área de Preservação Permanente - APP	91,600	---	---	91,600

No caso em apreço, verifica-se que existem dois pontos que merecem atenção no deslinde da questão, sendo elas:

1. a dissonância entre a jurisprudência que supostamente fundamentou o voto vencedor acostado ao processo referenciado e o objeto da autuação;

2. a omissão, em si, de matéria sobre a qual a turma deveria ter se pronunciado por ocasião da decisão embargada.

Dissonância jurisprudencial

Nos termos vistos precedentemente, embora discordando da comprovação de APP mediante ADA apresentado intempestivamente, ainda que antes do início de fiscalização, o Relator do voto condutor do julgado embargado acompanhou o voto vencedor do processo nº 11624.720072/2013-89, o qual, igualmente, trilhou suposta jurisprudência consolidada neste

Conselho. Nesse pressuposto, transcreveu julgados tratando dos exercícios de 2002 e 2005, anteriores ao de 2007, quando, por imposição legal, o contribuinte passou a ter a obrigação de **apresentar um ADA para cada exercício**. Por conseguinte, tratando-se de disciplinas jurídicas distintas, não se pode entender razoável que declarações correspondentes ao exercício de 2007 e posteriores se prestem para provar APP do exercício de 2006 e anteriores.

Omissão constatada

Ao que se viu nos autos, a Turma deveria ter se pronunciado e fundamentado o porquê do provimento parcial referente à APP, **sem** que o Recorrente tenha **provado a exata extensão e especificidade da reportada área**, mediante a apresentação de **laudo técnico**. Até por que, referido provimento teria de ter sido negado, já que o voto notoriamente reconheceu dita falta de comprovação.

Nesse mesmo sentido, haja vista o que se vai discorrer na sequência, o Colegiado também não fundamentou suas razões de decidir, nos termos da legislação vigente, a qual, no nosso entendimento, remete para a negação do provimento objeto destes embargados.

Dito isso, no 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 03 (quatro) eixos, cujas abordagens se complementam nos respectivos tópicos, quais sejam:

1. APP - exigência legal de apresentação tempestiva do ADA:

- a) Contextualização do imóvel rural no ordenamento constitucional brasileiro;
- b) ITR - Aspectos constitucionais;
- c) ITR - Aspectos legais: Hipóteses de incidência; Bases de cálculo e Contribuintes;
- d) Norma legal vigente: Base de cálculo - VTN tributável e isenções - exclusões da base de cálculo;
- e) ADA: Caracterização; A natureza acessória da obrigação; A legalidade e cronologia do prazo para sua apresentação.

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

3. Abordagens fundamentando as inferências obtidas durante a presente análise: A dispensa da prévia comprovação de área isenta; Princípio da estrita legalidade tributária; Interpretação literal da legislação que concede isenção; A apresentação tempestiva do ADA; Exercícios de 2006 a 2008 - prazos de apresentação do ADA.

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

1. Área de Preservação Permanente - 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 percorridos;

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 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. Reflexos das isenções concedidas**Progressividade de alíquota**

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

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

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

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

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

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

Grau de utilização do imóvel rural - GU

É a relação percentual estabelecida entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a totalidade aproveitável do respectivo imóvel, o qual, conforme visto no tópico precedente, juntamente com a extensão do imóvel, traduz-se em critério determinante para a progressividade das alíquotas aplicáveis na apuração do ITR devido (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, VI; Decreto nº 4.382, de 2002, art. 31, e IN SRF nº 256, de 2002, art. 31). Confira-se:

Art. 10. [...]

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

[...]

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

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

Área aproveitável do imóvel rural

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

Art. 10. [...]

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

[...]

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

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

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

Área efetivamente utilizada na atividade rural

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

Art. 10. [...]

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

[...]

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

a) sido plantada com produtos vegetais;

b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;

d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;

e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

[...]

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

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

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

3. Inferências obtidas

A dispensa da prévia comprovação de área isenta

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

Art. 10.[...]

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte

do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

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

[...]

Assim sendo, quando questionado pelo Fisco, o contribuinte mantém a obrigação de comprovar o cumprimento tempestivo das condições impostas pela legislação para o gozo da isenção pretendida, mesmo se tratando de APP e ARL (alínea "a") ou de . área sob regime de servidão florestal (alínea "d"). Ademais, tampouco há de se cogitar no afastamento da atribuição dada à fiscalização para verificar se os dados declarados correspondem à situação existente no correspondente imóvel na data do fato gerador do ITR, procedendo ao lançamento de ofício quando o sujeito passivo não lograr comprovar a regularidade dos dados informados na respectiva declaração.

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

Princípio da estrita legalidade tributária

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

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Interpretação literal da legislação que concede isenção

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

Lei nº 5.172, de 1966:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

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

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

[...]

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

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

A apresentação tempestiva do ADA

Neste cenário, tendo em vista o que está posto no art. 175, inciso I, e parágrafo único do CTN, infere-se que o inciso II do art. 111 de igual Código trata de matéria redundante, porquanto já inserida no inciso I de tal artigo. Afinal, a outorga de isenção se traduz modalidade de exclusão do crédito tributário. Logo, admitir a manutenção do benefício fiscal em controvérsia sem o cumprimento tempestivo das formalidades legais exigidas (apresentação do ADA), 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, na forma já amplamente discutida (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º);

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

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

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

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

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

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

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

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

Exercício de 2006 - prazo de apresentação do ADA

Consoante se discorreu precedentemente, tratando-se de declaração referente a exercício **anterior** ao de 2007, o termo final para a protocolização no IBAMA de requerimento do ADA correspondente ao citado exercício se deu em 29 de março de 2007, seis meses contados do termo final para a entrega da respectiva DITR/2006, que sobreveio em 29 de setembro de 2006. É o que se abstrai da IN SRF nº 659, de 11 de julho de 2006, arts. 3º e 10. Confirma-se:

IN SRF nº 659, de 2006:

Art. 3º A DITR deverá ser apresentada no período de 7 de agosto a 29 de setembro de 2006;

[...]

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

Exercícios de 2007 e 2008 - prazo de apresentação do ADA

Consoante se discorreu precedentemente, tratando-se de declaração referente ao exercício de 2007 e posteriores, o termo final para a protocolização no IBAMA de requerimento do ADA correspondente aos citados exercícios se deu em 30 de setembro dos respectivos exercícios.

Nesses termos, vale registrar que o **ADA do exercício de 2010** entregue em 30/9/2010, **não pode provar área declarada em exercícios anteriores** por absoluta falta de amparo legal. Ademais, o Recorrente também **não logrou provar a dimensão e especificidades da reportada área por meio de laudo técnico**, conforme se vê nos excertos do Acórdão de Recurso Voluntário embargado, *verbis* (processo digital, fls. 110 e 204):

Da mesma forma, como bem assentou a decisão recorrida, não se localizou nos autos laudo técnico identificando cada uma das eventuais APP existentes no imóvel (não sobrepostas às ARL porventura existentes) elencadas nas alíneas "a" a "h" do artigo 2º da Lei 4.771/65.

Veja, o laudo técnico, para que cumpra seu desiderato, deve especificar, detalhar, dimensionar e localizar cada uma das APP eventualmente existente à época do fato gerador.

Haja vista o descumprimento das condições impostas para o gozo da isenção atinente à APP, fica afastado o atendimento da pretensão do Recorrente, mantendo as supostas áreas de preservação permanente incluídas nas bases de cálculo do ITR, exatamente como apurou a fiscalização.

Conclusão

Ante o exposto, acolho os embargos admitidos, sanando a omissão apontada no seu Despacho de Admissibilidade, para integrar a decisão embargada, com efeitos infringentes, restando alterado o resultado do julgamento de "DAR-LHE PARCIAL provimento para restabelecer a dedução da APP relativa aos exercícios em questão", para "NEGO-LHE provimento."

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator designado.

Em que pese as bens fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para delas discordar no que tange à admissibilidade dos embargos.

Nos termos do Despacho de Admissibilidade de fl. 234, tem-se que *a PFN opôs os embargos de declaração de fls. 218 a 226, em 17/7/19, com fundamento no Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, Anexo II, art. 65, § 1º, inciso III, alegando, em síntese:*

*- a ocorrência de **contradição** “entre os fundamentos e a conclusão. Isso porque todo o posicionamento do Relator, único voto constante do acórdão embargado, foi elaborado no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte. Porém, ao final, conclui no sentido de dar provimento parcial, sem nenhuma fundamentação para tal”.*

*- a ocorrência de **omissão** consistente “na completa ausência, no acórdão embargado e nestes autos, dos fundamentos determinantes para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e o consequente provimento parcial do recurso voluntário”, e também não consta se foram adotados os mesmos fundamentos para todos os exercícios.*

*- a ocorrência de **omissão**, pois “tanto o dispositivo quanto o voto proferido pelo Relator, não deixam claro se o reconhecimento das áreas de preservação permanente de 464,5ha se referem aos três exercícios (2006 a 2008). Tampouco consta se foram adotados e porquê foram adotados os mesmos fundamentos para todos os exercícios”, e nem indicam o tamanho da área reconhecida, pois no ADA do exercício de 2010 consta uma APP de 224,4 ha e nas DITRs de 2006 a 2008 consta uma APP de 415,0 ha.*

Ainda de acordo com o susodito Despacho de Admissibilidade, os Embargos em questão restaram admitidos *para que sejam sanadas as omissões alegadas*, nos seguintes termos:

- Da alegada omissão no acórdão dos fundamentos da decisão para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente.

De qualquer forma, mesmo tendo sido superada a contradição, não há como ser superada a omissão quanto aos fundamentos (razões de fato e de direito) que levaram à decisão tomada.

Em seu voto, o Relator busca firmar o seu entendimento, fazendo uma longa explanação acerca do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), tratando de forma

bastante didática das áreas passíveis de exclusão da área tributável, como no caso da APP, que compõe o objeto do presente lançamento, e abordando, de forma bastante técnica, as exigências legais afetas ao ITR, com destaque à necessária tempestividade do ADA.

Pois bem, com base nessa explanação, o desfecho para o voto seria no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, todavia, ao final do voto, o Relator decidiu dar provimento parcial ao recurso, alinhando-se ao entendimento consignado no julgamento referente ao processo 11624.720072/2013-89, realizado na mesma sessão e até então majoritário na Turma, segundo o qual o ADA intempestivo seria passível de aceite e suficiente se apresentado antes do início da fiscalização.

Acontece que o voto condutor do acórdão embargado não fez nenhum outro esclarecimento a respeito. Nem mesmo a transcrição da decisão constante do processo 11624.720072/2013-89 restou carregada ao voto, o que poderia suprir esse esclarecimento, se viesse acompanhada de um cotejamento com o caso em análise, e para cada um dos exercícios.

Desse modo, assiste razão à Embargante, uma vez que a simples remissão a uma decisão constante de um outro processo não supre a necessidade de o julgado trazer, em seu bojo, os fundamentos da decisão tomada.

Portanto, tem-se por demonstrada a alegada omissão quanto aos fundamentos da decisão que levou ao provimento parcial do recurso.

- Da alegada omissão quanto aos exercícios abarcados pela decisão e quanto ao tamanho da APP

Também assiste razão à Embargante quanto a essas omissões, pois o presente lançamento abarca três exercícios (2006, 2007 e 2008), tendo cada exercício as suas peculiaridades quanto ao cumprimento das formalidades legais, sem contar o fato de que nas DITRs dos exercícios autuados (2006 a 2008) consta uma APP de 415,0 ha, enquanto que no ADA de 2010 consta uma APP de 224,40 ha.

Então, cabia ao acórdão trazer, não só no voto condutor, mas também em seu dispositivo, a decisão tomada em relação a cada um dos exercícios, porém, constou no decisum apenas um provimento parcial sintético, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, por maioria de votos, restabelecer a dedução da glosa da área de preservação permanente, vencido os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior que deram provimento também para restabelecer a dedução da glosa da área de reserva legal, votou pelas conclusões, em razão de votação sucessiva, quanto ao restabelecimento da dedução da glosa da área de preservação permanente, o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira que, inicialmente, negava provimento ao recurso.

Dessa forma, entendemos presente a omissão apontada, a qual deverá ser apreciada e sanada pela Turma.

Ocorre, entretanto, que, ao contrário do entendimento alcançado pela Embargante, perfilhado, a princípio, pelo Despacho de Admissibilidade, não se constata a existência das omissões apontadas.

Conforme já exposto, no acórdão referente ao julgamento do recurso voluntário objeto do presente processo, o então Relator fez, inicialmente, uma longa explanação acerca do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), tratando de forma bastante didática das áreas passíveis de exclusão da área tributável, como no caso da APP, que compõe o objeto do presente lançamento, e abordando, de forma bastante técnica, as exigências legais afetas ao ITR, com destaque à necessária tempestividade do ADA.

Dessa forma, conforme igualmente já destacado no Despacho de Admissibilidade de fls., o desfecho para aquele voto seria no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. Todavia, curvando-se ao entendimento adotado pela maioria da Turma no julgamento do processo 11624.720072/2013-89, do mesmo Contribuinte – julgamento realizado, ressalte-se, na mesma sessão, imediatamente antes do julgamento do presente processo – o Relator decidiu dar provimento ao recurso voluntário, exatamente na linha do que fora decidido no referido processo 11624.720072/2013-89, no sentido de se aceitar a dedução da Área de Preservação Permanente declarada em ADA intempestivo, mas apresentado antes do início da ação fiscal.

De fato, assim restou consignado pelo d. Relator naquele acórdão:

Não obstante meu entendimento pessoal quanto à necessidade da apresentação do ADA tempestivamente, segundo o acima fundamentado, curvo-me ao entendimento desta turma, exposto no julgamento do processo 11624.720072-2013-89, nesta mesma sessão, no sentido do aproveitamento do ADA, como comprovação, para fins de dedução das APP, desde que apresentado antes de o início da ação fiscal.

Neste espeque, não há que se falar em omissão no acórdão de recurso voluntário no que tange à fundamentação da decisão. O fundamento – para a decisão que restabeleceu a APP – está claro e evidente: a aceitação da área declarada no ADA intempestivo, mas apresentado antes do início da ação fiscal.

Com relação à observação constante no Despacho de Admissibilidade no sentido de que *nem mesmo a transcrição da decisão constante do processo 11624.720072/2013-89 restou carregada ao voto*, indaga-se: como aquele Relator poderia carrear a decisão constante no processo em questão para o voto que exarou neste PAF se aquela decisão se trata de voto vencedor proferido por outro conselheiro que ainda viria a ser formalizado dias depois daquela sessão de julgamento?

Como se vê, não há que se falar em omissão quanto à fundamentação da decisão. Isto porque, conforme já dito linhas acima, o fundamento está claro e evidente no r. acórdão: aceitação da APP declarada no ADA intempestivo, mas apresentado antes do início da ação fiscal.

No que tange à suposta omissão quanto aos exercícios abarcados pela decisão e quanto ao tamanho da APP, melhor sorte não assiste à Embargante.

Isto porque, conforme já exposto linhas acima, a conclusão alcançada pelo Colegiado naquela oportunidade foi no sentido de acatar a dedução da área declarada no ADA apresentado intempestivamente, mas antes do início do procedimento fiscal.

No presente caso, conforme consta no voto do d. Relator do acórdão de recurso voluntário, a ação fiscal teve início 29/11/2010, tendo o Contribuinte apresentado o ADA de 2010 em 30/09/2010, ou seja, antes do início do procedimento fiscal, razão pela qual o Colegiado, embasado no entendimento de aceitação do ADA intempestivo, mas apresentado antes do início do procedimento fiscal, deu parcial provimento ao recurso voluntário do Contribuinte para restabelecer, justamente, a APP declarada no ADA.

Registre-se pela sua importância que, ao contrário do quanto afirmado pela Embargante, no ADA de 2010 não consta uma APP de 224,4ha, mas sim de 415ha, conforme se infere da imagem abaixo:

Fl. 110:

Descrição	Tamanho (em hectares)	Sobreposição	Tipo(s) Área(s) Sobresposta(s)	Resultado Líquido (Área-Sobreposição)
1- Área Total do Imóvel - ATI	847,000	---	---	---
2- Áreas de Interesse Ambiental Não Tributáveis	---	---	---	---
***2.1- Área de Preservação Permanente - APP	415,000	---	---	415,000

Referida área de 415ha corresponde, justamente, à área declarada pelo Contribuinte nas suas DITRs de 2006, 2007 e 2008, razão pela qual a conclusão alcançada pelo Colegiado naquela oportunidade e, por conseguinte, o dispositivo do acórdão de recurso voluntário foi no sentido de restabelecer a dedução da área de preservação permanente.

Destarte, é de hialina clareza que se encontram ausentes as omissões alegadas, limitando-se a Embargante a formular sua pretensão, já devidamente examinada pela Turma. Ainda que não concorde com a conclusão a Embargante, nada existe a ser suprido ou esclarecido, pois examinados todos os pontos merecedores de exame. E os embargos de declaração não se prestam para rediscutir o que já decidido, e muito menos reabrir discussão a respeito de matéria já exaurida no v. acórdão.

Nesse sentido, voto por não conhecer os embargos de declaração, em face da inexistência das omissões apontadas.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior