



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10073.002191/2004-86  
**Recurso nº** 139.885 Voluntário  
**Acórdão nº** 3801-00.096 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 18 de maio de 2009  
**Matéria** Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR  
**Recorrente** FAZENDAS REUNIDAS ITA DE NOVA IGUAÇU LTDA.  
**Recorrida** DRJ-RECIFE/PE

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2000

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO ADA.O contribuinte não logrou comprovar a efetiva existência da área declarada a título de Preservação Permanente para fins de apuração do ITR, não tendo protocolizado o Ato Declaratório Ambiental - ADA - junto ao Ibama ou a órgão conveniado, conforme é exigido pela legislação aplicável.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES – Presidente

  
HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

EDITADO EM: 15/09/2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Alex Oliveira Rodrigues de Lima e Hécio Lafetá Reis.

## Relatório

Contra o interessado supra-identificado foi lavrado, em 1º/12/2004, o Auto de Infração (AI) de fls. 8 a 13, relativo a lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR do exercício 2000, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda São Samuel”, localizado no município de Rio Claro/RJ, cadastrado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sob o número 2.319.557-6.

O AI foi lavrado a partir de dados apurados pela Fiscalização da DRF Volta Redonda/RJ, após intimação do contribuinte (fl. 2), quando foi solicitada a apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA.

Em razão da não-comprovação da área declarada a título de Preservação Permanente, lavrou-se o referido AI com base na falta de protocolização do Ato Declaratório Ambiental – ADA junto ao Ibama ou a órgão conveniado.

O contribuinte, após ciência do AI, apresentou impugnação (fls. 17 a 24) e requereu a declaração de insubsistência do auto de infração, alegando em síntese:

a) com base no art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/1996, procedera ao cálculo do imposto devido na declaração do ITR do exercício 2000 considerando a área de Preservação Permanente existente no imóvel rural, procedimento esse que não dependeria de qualquer outra providência;

b) de acordo com o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, inserido pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, não haveria necessidade de apresentação de qualquer documento ou de comunicação ao Ibama para fins de declaração da área de Preservação Permanente existente no imóvel rural;

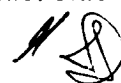
c) reporta-se a decisões judiciais, cujas ementas foram reproduzidas, em que se decide pela desnecessidade do ADA para fins de exclusão da área de Preservação Permanente existente no imóvel rural.

A DRJ-Recife/PE julgou o lançamento procedente (fls. 46 a 52), considerando, em síntese, o seguinte:

*a) restando não cumprida a exigência de apresentação do ADA nem comprovada a protocolização tempestiva de seu requerimento, para fins de não-tributação do ITR do exercício de 2000, deve ser mantida a glosa da área de preservação permanente efetuada pela fiscalização, e sua conseqüente reclassificação como área tributável (fl. 52);*

*b) o contribuinte não junta aos autos um único documento sequer que comprove o valor por ele informado na DITR a título de área de preservação permanente (fl. 52);*

*c) no que concerne às decisões judiciais que o contribuinte mencionou em sua impugnação, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, a extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio, e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal nesse sentido. Não estando*



*enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros (fl. 52).*

Inconformado, o contribuinte recorre a este Conselho, conforme petição de fls. 62 a 70, e requer o cancelamento do Auto de Infração, alegando, em síntese, que a *Instrução Normativa SRF 67/97 não é instrumento adequado para tipificar infrações e impor sanções administrativas, como, no caso, a exigência do ADA (fl. 65), não podendo, portanto, criar obrigação não prevista em lei.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Antes de adentrar na análise do mérito, faz-se necessário ressaltar que decisões judiciais desprovidas de efeito *erga omnes* não vinculam o presente julgamento por lhes faltar eficácia normativa, alcançando apenas as partes da relação jurídica litigiosa.

### **I. Ato Declaratório Ambiental (ADA) – Área de Preservação Permanente**

O contribuinte declarou em sua DITR 2000 uma área de 420,0ha a título de Preservação Permanente.

Contudo, não apresentou nenhum documento que comprovasse a sua efetiva existência no imóvel rural, não tendo comprovado a protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Ibama ou a órgão conveniado.

Antes de se adentrar no mérito da questão posta, necessário se faz perquirir o alcance das áreas declaradas como sendo de interesse ambiental na tributação do ITR em face da previsão constitucional relativa à matéria.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é imposto da competência da União que, em face da extrafiscalidade que lhe é inerente, conforme se depreende do contido no art. 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, visa a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, em respeito ao princípio da “função social da propriedade”, assegurado constitucionalmente como direito e garantia fundamental (art. 5º, inciso XXIII, e art. 170, inciso III).

A própria Constituição, ao tratar da política agrícola e fundiária, define, em seu artigo 186, o alcance do princípio da “função social da propriedade”, *in verbis*:

*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;*

*III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;*

*IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.*

Com base nos dispositivos constitucionais referenciados, constata-se que o ITR não se restringe a um tributo de caráter arrecadatório, tendo, além disso, e principalmente, a função de contribuir na efetivação do princípio da “função social da propriedade” por meio, dentre outras dimensões, da preservação do meio ambiente.

Dessa forma, seu intuito somente se concretizará se atendidos os pressupostos de sua instituição, sendo as áreas legalmente definidas como de interesse ambiental, para fins de cálculo do ITR, consideradas isentas ou não-tributáveis.

A Lei nº 9.393/1996 disciplinou a exigência do ITR, sendo regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 43/1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 67/1997, que, dentre outras disposições, instituiu a obrigação acessória do contribuinte de requerer o ato declaratório junto ao Ibama em até seis meses contados da entrega da declaração do ITR.

Esse ato declaratório tem a função de indicar ao órgão público responsável pela fiscalização ambiental (Ibama) a existência ou não de áreas de interesse ambiental no imóvel rural. O Ibama, com base nessas informações, poderá proceder a vistoria no local para certificar-se quanto à veracidade dos dados declarados.

Referido ato declaratório, portanto, tem função primordial de identificar as áreas não-tributáveis para fins de apuração do ITR, possibilitando ao órgão ambiental proceder a verificações *in loco*, confirmando-as ou emitindo de ofício um novo ato contendo a real situação existente no imóvel.

A falta do ato declaratório, portanto, dificulta, ou mesmo, inviabiliza a aferição da real existência das áreas de interesse ambiental declaradas e das condições de sua preservação.

Sobre a exigência de Ato Declaratório Ambiental (ADA) para fins de exclusão das áreas isentas na apuração do ITR, assim dispõe a Instrução Normativa SRF nº 43/1997, com redação dada pelo art. 1º da IN SRF nº 67/1997, *in verbis*:

*Art 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

*I - de preservação permanente; (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

*II - de utilização limitada. (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

*§ 1º A área total do imóvel deve se referir à situação existente à época da entrega do DIAT, e a distribuição das áreas, à situação existente em 1º de janeiro de cada exercício, de acordo com os incisos I e II. (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

(...)



*§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

*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; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

*II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

*III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar recalculando o ITR devido. (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997) - grifei*

Conforme consta dos incisos II e III do § 4º do art. 10 da IN SRF nº 43/1997 transcritos acima, o contribuinte tem a obrigação de apresentar o requerimento do ato declaratório no prazo fixado, sendo que, o não cumprimento dessa exigência acarretará o lançamento suplementar. Não há como afastar o interesse da fiscalização nessa exigência imposta ao contribuinte, pois, é com base na tempestiva protocolização do ADA que restarão comprovadas as áreas de Preservação Permanente por ele declaradas.

O CTN, em seu art. 113, § 2º, define que 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. (grifei)

De acordo com o art. 115 do Código Tributário Nacional (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” (grifei).

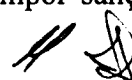
Verifica-se, portanto, que a obrigação acessória decorre da “legislação tributária”, que, por sua vez, nos termos do art. 96 do CTN, *compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

O conceito de “normas complementares” consta do art. 100 do CTN, *in verbis*:

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

Não pode prosperar, portanto, a alegação do Recorrente de que a Instrução Normativa SRF 67/97 não é instrumento adequado para tipificar infrações e impor sanções administrativas, como, no caso, a exigência do ADA (fl. 65).



Ora, se a própria Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), recepcionada pela Constituição Federal com força de lei complementar, define que a obrigação acessória será definida pela legislação tributária (incluindo as instruções normativas), tem-se, claro e evidente, que a obrigação de fazer – no caso, cumprir a obrigação acessória de apresentar o ato declaratório –, foi autorizada pela lei complementar, nos termos nela definidos.

Alegar que somente a lei em sentido estrito poderia obrigar as pessoas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa é o mesmo que jogar por terra todo o vasto conjunto de normas complementares editadas pelos entes da Federação, pois, em quase sua totalidade, tais instrumentos exigem alguma atuação por parte dos contribuintes.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região já decidiu nesse sentido, ao apreciar a Apelação em Mandado de Segurança 2000.04.01.028233-6/PR, cuja ementa assim dispõe:

**TRIBUTÁRIO. EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA - PARA ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. IN SRF 67/97. LEGALIDADE. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR EM CASO DE NÃO REQUERIMENTO DO A.D.A OU NÃO RECONHECIMENTO PELO IBAMA. CABIMENTO. ART. 149 DO CTN.**

1. *Não há ilegalidade na exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA -, pois ao mesmo tempo que a Lei nº. 9.393/96 expressamente tenha encarregado o contribuinte de apurar o ITR, computando o valor total do imóvel - VTN que deve ser multiplicado com o quociente entre a área tributável (de onde se exclui as áreas declaradas pelo contribuinte como sendo de preservação permanente e de reserva legal, bem como de interesse ecológico e as imprestáveis) e a área total, esta não fixou que o contribuinte ao seu talante eleja as referidas áreas isentas do ITR, dentro de sua propriedade, de forma absoluta e imutável, pelo contrário, ressaltou expressamente a sua declaração mediante ato do órgão competente, in casu, o IBAMA, que é quem está ligado às políticas ambientais do governo e tem funcionários capacitados para avaliação do interesse ou não na preservação da área, conforme colhe-se do art. 10, II, 'b' e 'c' da norma supramencionada.*

2. *Embora o art. 10, II, 'a', da Lei nº. 9.393/96, não faça a expressa menção à necessidade do Ato Declaratório Ambiental no tocante às áreas de preservação permanente e de reserva legal, este remete para a Lei nº 4.771/65 (Código Florestal), que em seu art. 3º, expressamente condiciona tal declaração ao Poder Público. Aliás, o próprio art. 10, caput, e II, 'b', admitem esta interpretação extensiva.*

3. *A IN SRF 67/97, ao prever a necessidade de necessidade de Ato Declaratório especial para o fim de declaração do ITR das áreas de preservação permanente e de reserva legal, não extrapolou os limites legais.*

4. *O lançamento suplementar previsto na IN SRF 67/97, com o recálculo do ITR, na hipótese do contribuinte não requerer o Ato Declaratório Ambiental, ou se este requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, não está eivado de nulidade, ainda que não previsto na Lei nº. 9.393/96, eis que o artigo 149 do Código Tributário Nacional expressamente autoriza a Administração Tributária proceder o lançamento ex officio,*



*para suprir omissões, deficiências e erros cometidos pelos contribuintes quando do lançamento por homologação e por declaração. (Grifei)*

Deve-se ressaltar que o ADA não se restringe a uma mera formalidade, despida de fundamento lógico. Trata-se, em verdade, de um instrumento de garantia do cumprimento de valores albergados constitucionalmente, como o princípio da “função social da propriedade”. Há, portanto, uma finalidade subjacente à regra, não se restringindo a uma mera exigência *a serviço do formalismo inconsequente* (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.117).

De acordo com o art. 186, inciso II, da Constituição Federal, a função social da propriedade rural será cumprida quando se tem “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente”. Logo, para se dar efetividade ao comando constitucional, instrumentos de controle, como o ADA, são criados para possibilitar a aferição das reais condições presentes nas propriedades rurais; se atendem ou não as políticas preservacionistas incentivadas pela ordem jurídica nacional.

Objetiva-se, com as exclusões das áreas ambientais no cálculo do ITR, não apenas beneficiar o proprietário rural, mas tornar a extrafiscalidade do imposto uma ferramenta de concretização de valores consagrados pelo constituinte.

Sendo o ADA um dever instrumental exigido do declarante do ITR em cuja propriedade existam áreas de interesse ambiental, sua função precípua é permitir que o ente estatal, a par das informações prestadas pelo proprietário rural, possa aferir a veracidade das informações ali prestadas, conformando-as à sistemática de apuração do imposto a pagar. Sem a informação prestada pelo contribuinte, torna-se inviável a tarefa do Estado de verificar a conformação dos dados declarados relativamente à realidade objetiva em que se assentam.

Roque Antônio Carrazza assim se posicionou sobre essa questão:

*os deveres instrumentais tributários não se confundem com tributos. Apenas, por assim dizer, documentam a incidência ou a não-incidência (v.g., a isenção), em ordem a permitir que os tributos venham lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam concretamente sentir (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 237).*

*Outro não é o entendimento que se obtém dos seguintes excertos:*

*Os deveres instrumentais são introduzidos no ordenamento por normas jurídicas específicas, criadas no interesse da administração tributária e com o objetivo de proporcionar a verificação pelos órgãos públicos da ocorrência ou não de fatos correspondentes àqueles descritos pelas normas de incidência tributária.*

*(...)*

*Se não houver um mecanismo através do qual o Estado possa verificar e mensurar a ocorrência desse fato, a norma deixa de ter eficácia, pois o Estado, como sujeito ativo da relação tributária, jamais exigirá a prestação devida. Por isso existem os*

*chamados deveres instrumentais: para possibilitar ao Estado a verificação da ocorrência do fato jurídico tributável (MÂNICA, Fernando Borges. Terceiro setor e imunidade tributária – Teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p.82 e 83).*

Portanto, para que o ADA cumpra seu mister de informar à autoridade estatal a existência de áreas não-tributáveis em sua propriedade, ele deve não apenas ser protocolizado e entregue ao órgão ambiental, a quem compete a verificação da veracidade das informações prestadas, mas, também, que essa providência se dê de forma tempestiva, sob risco de se tornar despicienda a sua função.

Diante do exposto, pela falta de comprovação da efetiva existência da área de Preservação Permanente e a inobservância do contido na IN SRF nº 43/1997, art. 10, § 4º, com redação dada pela IN SRF nº 67/1997, não há como contestar o lançamento efetuado com base na legislação tributária aplicável.

## **II. Alteração da Lei nº 9.393/1996 operada pela MP nº 2.166-67/2001**

Para amparar sua pretensão de descaracterizar a exigência do ADA para fins de apuração do ITR, o contribuinte cita o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, com redação dada pela MP nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que assim dispõe:

*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.*

(...)

*§ 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)*

Pode-se extrair do contido no do art. 10, *caput*, e § 7º acima reproduzidos, que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN. Nessa espécie de lançamento, o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento do tributo independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, pagamento esse que fica sujeito a homologação expressa ou tácita, nos termos definidos no *caput* do art. 150 e em seu § 4º do CTN.

Nesse contexto, imperioso se torna contextualizar o contido no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 com os dispositivos legais relativos ao lançamento por homologação. O contribuinte, ao apurar e pagar o tributo devido, o faz independentemente de prévia comprovação dos dados por ele informados em declaração.

Ao entregar a declaração do ITR à Receita Federal e efetuar o respectivo pagamento nos termos e prazos fixados na legislação tributária, o contribuinte não está obrigado a, antecipadamente, comprovar quaisquer dos dados declarados que serviram de base para a apuração do imposto.



E não poderia ser diferente, sob o risco de descaracterizar o instituto do lançamento por homologação expressamente previsto no CTN.

A não apresentação do ADA pelo contribuinte não veda a entrega da declaração do ITR à Receita Federal, seja física ou eletronicamente. Nem a entrega do ADA nem de qualquer outro documento que possa ter o condão de comprovar os dados declarados.

O ADA é obrigação acessória criada pela **legislação tributária**, encontrando-se em consonância com o contido no § 2º do art. 113 do CTN. Trata-se de uma prestação positiva compulsória a que o contribuinte se encontra obrigado. **Sua apresentação pode se dar em até seis meses após a entrega da declaração do ITR** (inciso II do § 4º do art. 10 da IN SRF nº 43/1997), hipótese essa que, por si só, distancia essa obrigatoriedade da expressão “prévia comprovação”. O contido no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 seria descumprido se a entrega da declaração do ITR estivesse condicionada à prévia protocolização do ADA, o que não ocorre.

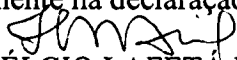
**De acordo com o inciso III do art. 111 do CTN, a dispensa de cumprimento de obrigação acessória deve ser interpretada literalmente.**

Dessa forma, a interpretação gramatical do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 nos leva a concluir que não houve dispensa da obrigação de apresentação do ADA pelo contribuinte. Houve, tão-somente, a dispensa de “comprovação prévia” de áreas de interesse ambiental informadas na declaração do ITR. Isso, contudo, não dispensa o contribuinte de comprovar, *a posteriori*, em caso de procedimento administrativo de fiscalização, as informações declaradas, por meio de documentação hábil nos termos da legislação de regência da matéria.

Diante do exposto, não há como acatar a pretensão do Recorrente de descaracterizar a exigência legal do ADA, requisito necessário à comprovação das áreas de Preservação Permanente na apuração do ITR.

### III. Conclusão

Ante o exposto, considerando que os dados informados em declaração do ITR devem ser provados pelo contribuinte, que, não o fazendo, sujeita-se à revisão de ofício pela Fiscalização, **VOTO POR NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO** pela ausência de comprovação da existência no imóvel rural da área declarada a título de Preservação Permanente na declaração do ITR do exercício 2000.

  
HÉLCIO LAFETA REIS