



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10240.001226/2002-29  
**Recurso nº** 328.759 - Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-00.364 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de outubro de 2009  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ESPÓLIO DE ISAAC BENAYON SABBA

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

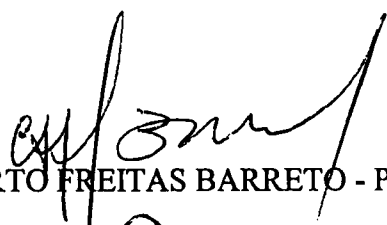
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR - ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE OU DE UTILIZAÇÃO LIMITADA – EXIGÊNCIA, POR INSTRUÇÃO NORMATIVA, DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE OU DE UTILIZAÇÃO LIMITADA – INEFICÁCIA.

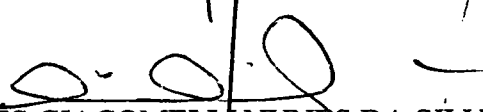
O Poder Executivo, ao baixar provisões regulamentares, de caráter secundário, deve conter-se nos limites traçados pela lei, não podendo exorbitar em seus termos, sob pena de ineficácia. Só a lei pode ditar regras de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se) em obediência ao princípio da legalidade. Assim, instrução normativa não pode impor obrigação estabelecendo exigência, não prevista em lei, para que o sujeito passivo faça jus à exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

  
CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

EDITADO EM: 04 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Francisco Assis de Oliveira Júnior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face de acórdão que, por maioria, entendeu a apresentação intempestiva do ato declaratório ambiental – ADA, preserva a não incidência do imposto territorial rural – ITR, em relação à área reconhecida como de preservação permanente ou de utilização limitada. A descrição dos fatos, no auto de infração foi feita nos seguintes termos:

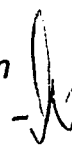
*A retenção em valha valor deste imóvel deveu-se ao fato de constar em sua DITR/98 a informação de este possuir a totalidade de sua área como não tributável, 150,0ha de preservação permanente e 8.850,0ha de utilização limitada.*

*Como essa DITR tem a distribuição de sua área idêntica à DITR/97 e esta última também incidiu em malha valor pelos mesmos motivos, não foi necessário a emissão de intimação com vistas a esclarecimentos dos dados trazidos pela DITR/98, uma vez que após o lançamento relativo ao ano de 1997, foram apresentados documentos/esclarecimentos, a título de impugnação daquele lançamento, que ainda hoje não são capazes de sustentarem as áreas em comento como não tributáveis.*

*Documentos apresentados quando da impugnação do lançamento relativo à DITR/97:*

*A)cópia do ADA, protocolada no Ibama em 14/05/2001;*

*B)cópia de certidão de inteiro teor de nº de ordem 1.651, do livro 3-13;*



Sedam (secretaria de Estado do desenvolvimento ambiental) datada de 28/07/2000.

*Como se pode verificar ainda hoje o ADA(Ato Declaratório ambiental), encontra-se intempestivo para o exercício de 1998, fazendo com que não prospere a intenção do contribuinte de ter a totalidade da área de seu imóvel excluída de tributação; ensejando o recálculo do ITR198, com a descaracterização das áreas declaradas como de preservação permanente ou de utilização limitada.*

O que ensejou a autuação, conforme descrição no auto de infração, foi apenas a intempestividade na apresentação do Ato Declaratório Ambiental. Em nenhum momento, na descrição dos fatos, há qualquer referência de glosa da reserva legal por não averbação desta junto à matrícula correspondente ao imóvel no Cartório de Registro de Imóveis. Certamente, é por esta razão que o acórdão recorrido sintetiza sua decisão com a seguinte ementa:

*ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.*

*A comprovação da existência de áreas de preservação permanente e área de reserva legal, comprovada mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ainda que protocolado fora de prazo, preserva a não incidência do ITR.*

*RECURSO PROVIDO.*

Argumenta a recorrente de que o acórdão recorrido contrariou o artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996 e o disposto no artigo 10 da Instrução Normativa nº 43, de 07/05/97, com a redação atribuída pelo art. 1º da IN SRF nº 67, de 01/09/97.

Intimado, o sujeito passivo apresentou as contrarrazões de fls. 204 e seguintes.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito, limitando seu conhecimento, todavia, ao objeto do litígio inaugurado pelo auto de lançamento que assim descreve a infração atribuída ao recorrente:

*A retenção em valha valor deste imóvel deveu-se ao fato de constar em sua DITR/98 a informação de este possuir a totalidade de sua área como não tributável, 150,0ha de preservação permanente e 8.850,0ha de utilização limitada.*

*Como essa DITR tem a distribuição de sua área idêntica à DITR/97 e esta última também incidiu em malha valor pelos mesmos motivos, não foi necessário a emissão de intimação com vistas a esclarecimentos dos dados trazidos pela DITR/98, uma vez que após o lançamento relativo ao ano de 1997, foram apresentados documentos/esclarecimentos, a título de impugnação daquele lançamento, que ainda hoje não são capazes de sustentarem as áreas em comento como não tributáveis.*

*Documentos apresentados quando da impugnação do lançamento relativo à DITR/97:*

*A)cópia do ADA, protocolada no Ibama em 14/05/2001;*

*B)cópia de certidão de inteiro teor de nº de ordem 1.651, do livro 3-13;*

*C)cópia de parecer técnico nº006/GAZ/SEDAM da Sedam (secretaria de Estado do desenvolvimento ambiental) datada de 28/07/2000.*

*Como se pode verificar ainda hoje o ADA(Ato Declaratório ambiental), encontra-se intempestivo para o exercício de 1998, fazendo com que não prospere a intenção do contribuinte de ter a totalidade da área de seu imóvel excluída de tributação; ensejando o recálculo do ITR198, com a descaracterização das áreas declaradas como de preservação permanente ou de utilização limitada.*

O limite do litígio e o exercício do direito de defesa é dado pela descrição dos fatos contida no auto de infração. Ao julgador não é dado o direito de ir além aos termos da controvérsia fixada a partir dos fatos impugnados. No caso dos autos, por exemplo, o que ensejou a autuação, conforme descrição acima, foi a não apresentação tempestiva do ato declaratório ambiental – ADA, expedido pelo IBAMA. Em nenhum momento, na descrição dos fatos, foi dito que a autuação tinha origem na não averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel.

Ao entrar na questão da averbação da reserva legal junto à matrícula do imóvel, sem que tal matéria constasse da descrição dos fatos, o acórdão recorrido fez novo lançamento (descrevendo nova matéria de fato) e ao mesmo tempo julgou seu próprio lançamento, sem dar direito de defesa às partes interessadas. É preciso ter presente que quem faz o lançamento não pode julgar e quem julga não pode fazer lançamento.

Ao estabelecer os requisitos do auto de infração o artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, dispõe “in verbis”:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Os requisitos previstos nos incisos III e IV, a saber, *a descrição do fato e a disposição legal infringida são elementos essenciais do lançamento*. Não pode o julgador, em segunda instância, alterar a descrição dos fatos.

O julgamento deve levar em consideração os fatos descritos no auto de infração que ensejaram a autuação. No caso dos autos, o fato que ensejou a autuação foi a não apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA. Por tal razão, a autoridade fiscal glosou tanto a área de preservação permanente quanto a área de reserva legal. É neste contexto que o presente recurso especial deve ser julgado. A questão relacionada à não averbação da reserva legal à margem da matrícula correspondente ao imóvel, por não ser causa da autuação, não poderá ser causa para exame da procedência ou improcedência do lançamento.

#### **Da questão da exigência do ato declaratório ambiental expedido pelo IBAMA**

O artigo 10 Lei nº 9.393, de 1996, prevê que a apuração e o pagamento do imposto territorial rural - 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. Por sua vez, o § 1º deste artigo dispõe que para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á o valor da terra nua, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas e
- d) florestas plantadas;

Ainda, no que diz respeito à área tributável, nos termos do inciso II do artigo 10 da Lei nº 9.393, de 1996, também deve ser excluído da base de cálculo as áreas de:

a) de preservação permanente<sup>1</sup> e de reserva legal<sup>2</sup>, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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

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

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.428, de 22.12.2006, DOU 26.12.2006)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Alínea acrescentada pela Lei nº 11.428, de 22.12.2006, DOU 26.12.2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.727, de 23.06.2008, DOU 24.06.2008)

No caso dos autos, sustenta a autoridade lançadora que inexistente Ato Declaratório do IBAMA, ou da autoridade estadual competente, para que pudesse se excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de utilização limitada, conforme exigência feita por meio de instrução normativa da Secretaria da Receita Federal, identificada no auto de infração.

Ao se examinar a matéria em pauta é preciso ter presente que em face do princípio da legalidade consagrado nos artigos 5º, II<sup>3</sup> e 150, I, da Constituição Federal<sup>4</sup>, e artigo

<sup>1</sup> A área de preservação permanente, por definição do legislador, tem a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.

<sup>2</sup> A reserva legal tem por função garantir o uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.

<sup>3</sup> II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>4</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

### **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 da 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.

97 do CTN, somente a lei pode criar obrigações ao sujeito passivo. A via adequada para criar obrigações é a lei formal e material. Instrução Normativa ou decreto não é instrumento idôneo para este fim.

O Poder Executivo, ao baixar provisões regulamentares, de caráter secundário, deve conter-se nos limites traçados pela lei, não podendo exorbitar em seus termos, sob pena de ineficácia. Só a lei pode ditar regras de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se) em obediência ao princípio da legalidade. Assim, instrução normativa não pode impor obrigação estabelecendo exigências, não prevista em lei, para que o sujeito passivo faça jus à exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente ou de utilização limitada.

Identificada a existência de área de preservação permanente ou de utilização limitada, a falta de apresentação de ato declaratório ambiental do IBAMA (ADA), que se constitui em exigência feita por meio de instrução normativa, não é causa para que se inclua na base de cálculo do ITR o valor da terra nua correspondente às áreas de preservação permanente ou de utilização limitada.

Em resumo, a exigência do ADA não decorre da lei, em sentido formal e material, isto é, norma inserida no sistema a partir do processo legislativo, mas sim de instrução normativa que não tem o condão de, validamente, criar requisitos para excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente ou de utilização limitada.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É o voto.

  
Moisés Giacomelli Nunes da-Silva - relator

---

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