

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

**Processo nº** 10675.001823/00-74  
**Recurso nº** 327.956 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-00.452 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de outubro de 2009  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JOSÉ MARIA FRANCO

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR - ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA – EXIGÊNCIA FEITA EM RAZÃO DA NÃO APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – FUNDAMENTO DA EXIGÊNCIA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA – 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 previstas 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 (reserva legal).

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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



GONÇALO BONET ALLAGE – Presidente em exercício



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA – Relator

EDITADO EM: 09 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros 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. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Pelo que do auto de lançamento (fl. 03), a infração imputada ao sujeito passivo está assim descrita:

*“Intimado, o contribuinte apresentou o laudo de avaliação de fls. 08/50. O ADA de fl. 47 foi requerido após o início do procedimento fiscal. Desta forma, procedeu-se o presente lançamento.”*

Pelo que se verifica do demonstrativo de apuração do imposto de fl. 05, o Ato Declaratório Ambiental antes referido diz respeito à área de reserva legal que foi glosada, pois em relação à área de preservação permanente não há glosa.

O caso em pauta trata de recurso de divergência, sendo que o acórdão recorrido, na parte que interessa, possui a seguinte ementa:

### **ITR EXERCÍCIO 1997. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL**

*“A obrigatoriedade de apresentação do ADA como condição para o gozo da redução do ITR, nos casos de área de preservação permanente e utilização limitada, teve sua vigência apenas a partir do exercício de 2001, em vista de ter sido instituída pelo art. 17-0 da Lei nº 6.938/81, na redação do art. 1º, da Lei nº 10.165/2000.”*

### **ÁREA DE RESERVA LEGAL**

*Constatada a apresentação de laudo técnico que comprova a existência da área de reserva legal e efetuada a sua averbação na matrícula do imóvel, é lícita a redução da incidência do imposto, visto que a lei não estabeleceu como condicionante que a averbação seja providenciada até o momento de ocorrência do fato gerador.*

Intimada, a Fazenda Nacional ingressou com o recurso de divergência de fls. 113 e seguintes, apontando como paradigma o acórdão de nº 302.36.278, que possui a seguinte ementa:

**ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LTDA.**

*A existência de áreas de preservação permanente deve ser reconhecida mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio. As áreas de reserva legal devem ser averbadas à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente.*

As contrarrazões da parte recorrida constam das fls. 181 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:

*“Intimado, o contribuinte apresentou o laudo de avaliação de fls. 08/50. O ADA de fl. 47 foi requerido após o início do procedimento fiscal. Desta forma, procedeu-se o presente lançamento.”*

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 conterà 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;

<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.

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, à época do fato gerador, inexistia 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 97 do CTN, somente a lei pode criar obrigações ao sujeito passivo. A via adequada para criar

---

<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.

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



obrigações é a lei formal e material. Instrução Normativa 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 (reserva legal).

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

É o voto.

  
Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator