



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

**Processo n°** 10675.004760/2004-49  
**Recurso n°** 337.404 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-01.620 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2011  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JOSÉ CARLOS SANCHES

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

Exercício: 2000

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL-ADA. EXERCÍCIO ANTERIOR A 2001. DESNECESSIDADE. SÚMULA.

De conformidade com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época da ocorrência do fato gerador, notadamente a Lei nº 9.393/1996, c/c Súmula nº 41 do CARF, inexistente previsão legal exigindo a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fruição da isenção do ITR relativamente às áreas de reserva legal e/ou preservação permanente até o exercício 2000, inclusive.

*In casu*, tratando-se de área de reserva legal, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea, notadamente averbação à margem da matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador, ainda que apresentado ADA intempestivo, impõe-se o reconhecimento de aludida área, glosada pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a pagar, em observância ao princípio da verdade material.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÕES NORMATIVAS. LIMITAÇÃO LEGAL.

Às Instruções Normativas é defeso inovar, suplantar e/ou coarctar os ditames da lei regulamentada, sob pena de malferir o disposto no artigo 100, inciso I, do CTN, mormente tratando-se as IN's de atos secundários e estritamente vinculados à lei decorrente.

Recurso especial 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-Substituto

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

EDITADO EM: 13/05/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente – Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente Substituto), Elias Sampaio Freire, Alexandre Naoki Nishioka, Giovanni Christian Nunes Campos, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira.

## **Relatório**

JOSÉ CARLOS SANCHES, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 07/12/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 2000, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Planalto Verde 6 - Penha”, localizado no município de Presidente Olegário/MG, cadastrado na RFB sob o nº 4066220-9, conforme peça inaugural do feito, às fls. 19/25, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 1ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-18.671/2006, às fls. 121/133, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 24/04/2008, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 302-39.386, sintetizados na seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR*

*Exercício: 2000*

*ITR. ÁREA ISENTA. RESERVA LEGAL. PRESERVAÇÃO PERMANENTE.*

*Existindo nos autos prova suficiente para comprovar a existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, as mesmas devem ser reconhecidas.*

---

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 200/212, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado os dispositivos legais que regulam a matéria, especialmente os preceitos contidos nos artigos 111 do CTN; 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.393/1996; § 4º, do artigo 10, da IN SRF nº 43/1997; e artigo 1º da IN SRF nº 67/1997, quanto à requisição atempada do ADA, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à contrariedade à lei argüida.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, aduzindo para tanto que as áreas de preservação permanente e reserva legal são aquelas definidas pelo Código Florestal em seu artigo 16 e que, para serem consideradas como tal não bastam apenas “existir” no mundo fático, mas devem “existir” também no mundo jurídico quando reconhecidas pelo IBAMA a partir da requisição do ADA, mormente quando referida exigência decorre da legislação de regência, mais precisamente a Lei nº 4.771/65, que deverá ser interpretada literalmente, com arrimo no artigo 111 do Códex Tributário.

Defende que para comprovação das referidas áreas, não se pode prescindir do Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA, no prazo estipulado na legislação.

Infere que a Receita Federal do Brasil já se manifestou por diversas oportunidades a propósito do assunto, firmando o entendimento de que a não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal está condicionada ao reconhecimento como tal por parte do Poder Público, por intermédio do ADA, devendo existir em cada imóvel informação específica da parte reservada, como estabelecem as normatizações internas da SRF, notadamente o artigo 10, § 4º, inciso I, da IN SRF nº 43/1997, que disciplinou a Lei nº 9.393/1996, com redação do artigo 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 67/1997.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que o contribuinte procedeu à protocolização tempestiva do requerimento do ADA, impõe-se à manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 3º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de terem sido observados os pressupostos para conhecimento do recurso, uma vez tempestivo e por tratar-se de decisão não unânime, além da existência do pré-questionamento da matéria e contrariedade, em tese, da legislação de regência, relativamente a exigência do requerimento tempestivo do ADA, para fins de isenção do ITR, conforme Despacho nº 302.361/2008, às fls. 213/215.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte não apresentou suas contrarrazões, como se verifica das informações contidas dos documentos de fls. 218/220.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 2ª Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes a contrariedade à lei suscitada pela Fazenda Nacional, conhecimento do Recurso Especial e passo ao exame das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram a legislação de regência, uma vez ter afastado a glosa procedida pela fiscalização deixando de considerar a ausência do protocolo do requerimento de ato declaratório junto ao IBAMA no prazo legal, capaz de justificar a isenção do ITR na forma inscrita no *decisum* guerreado

Sustenta, ainda, a PFN que ao afastar a exigência do requerimento tempestivo do ADA para fins da benesse isentiva, a Câmara recorrida contrariou as normas insertas no Código Florestal Nacional (Lei nº 4.771/65 e atualizações) e, bem assim, as normatizações internas da SRF, notadamente o artigo 10, § 4º, inciso I, da IN SRF nº 43/1997, que disciplinou a Lei nº 9.393/1996, com redação do artigo 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 67/1997.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a respeito da exigência do requerimento atempado do Ato Declaratório Ambiental – ADA relativamente às áreas de reserva legal e preservação permanente, dentro do prazo legal, para fruição da não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece acolhimento, por não espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, contrariando a farta e mansa jurisprudência administrativa. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrida apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação **tributária específica** que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, nos seguintes 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 e de reserva legal, 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;**

[...]

**§ 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)**” (grifamos)

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, não é, em si, condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo às glebas de terra destinadas à preservação permanente e reserva legal.

Somente a título elucidativo, não sendo a requisição atempada do ADA, anteriormente ao exercício 2000, condição legal para obtenção do benefício isentivo que ora cuidamos, e na linha do que fora exposto no julgado recorrido, nos parece coerente reconhecer que a ausência de tais elementos apenas confere a auditoria fiscal à possibilidade de presumir a inexistência da parcela de proteção ambiental e assim considerá-la como sendo área passível de aproveitamento, e, portanto, tributável.

Contudo, ainda que a legislação estabeleça, para os exercícios posteriores a 2000, em face da intempestividade e/ou ausência do ADA, o reconhecimento da inexistência das áreas de reserva legal decorrente de um raciocínio presuntivo, não torna essa condição absoluta, sendo perfeitamente possível que outros elementos probatórios demonstrem a efetiva destinação de gleba de terra para fins de proteção ambiental. Em outras palavras, o mero requerimento do ADA, não se perfaz no único meio de se comprovar a existência ou não daquelas áreas.

Assim, realizado o lançamento de ITR com base em glosa de áreas de reserva legal e/ou preservação permanente, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pela não

requisição tempestiva do ADA, e demonstrada, por outros meios de prova, a existência da destinação de área para fins de proteção ambiental, deverá ser restabelecida a declaração do contribuinte, e lhe ser assegurado o direito de excluir do cálculo do ITR à parte da sua propriedade rural correspondente à aludidas áreas, como aqui se vislumbra.

Mais a mais, com arrimo no princípio da verdade material, o formalismo não deve sobrepor à verdade real, notadamente quando a lei disciplinadora da isenção assim não estabelece.

Entretantes, afora entendimento pessoal a propósito da matéria, impende esclarecer que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que inexistente previsão legal, anteriormente à vigência da Lei nº 10.165, de 28/12/2000, contemplando a exigência do ADA para efeito de não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal, o que se vislumbra na hipótese dos autos (exercício 2000).

Aliás, o Pleno da CSRF, em 08/12/2009, aprovou a Súmula nº 41, contemplando o tema e rechaçando de uma vez por todas a pretensão da Fazenda nos presentes autos, senão vejamos:

*“A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000.”*

*In casu*, o que torna ainda mais digno de realce, relativamente à área de reserva legal, é que a contribuinte trouxe à colação documentos comprobatórios de sua existência, dando conta inclusive que a averbação fora procedida anteriormente ao fato gerador do tributo, como a própria autoridade lançadora reconheceu no Relatório da Autuação, às fls. 21, registrando, ainda, que o ADA apresentado encontra-se intempestivo, bem como não contempla da totalidade da área de preservação permanente informada na DITR.

Por derradeiro, no que tange às determinações inseridas nas Instruções Normativas nºs 43 e 67, de 1997, esteios do entendimento da Fazenda Nacional, uma vez demonstrado que a legislação tributária específica, vigente à época, não condiciona a isenção em comento à protocolização tempestiva do ADA, não podem aludidas normas complementares/secundárias, por sua própria natureza, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfunctória leitura do artigo 100, inciso I, do Códex Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

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

*I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]*

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100 do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

*“Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração*

*Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.*”

Outro não é o entendimento do eminente jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

*“**Vinculação absoluta dos atos normativos à lei.** “... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...” (STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)” (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)*

Dessa forma, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela então 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

(Assinado digitalmente)

