

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

Processo n° 10820.002301/2003-29
Recurso n° 335.519 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-00.456 – 2ª Turma
Sessão de 28 de outubro de 2009
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARIA ISABEL PÉREZ MIORI

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

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 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: 03 FEV 2010

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

Conforme se depreende do auto de infração de fls. 02 e seguintes, a fiscalizada foi autuada porque a área de utilização limitada e de preservação permanente não foram declaradas em Ato Declaratório Ambiental, conforme exigência do artigo 1º as IN SRF 67/97 (fl. 12).

O termo de verificação fiscal assim descreveu os fatos que ensejaram a autuação:

“Da análise das informações prestadas na DITR99 do imóvel "Fazenda Santana" e documentos apresentados referentes às ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, verifica-se que:

a) foi declarado na DITR99, como área de utilização limitada, uma área de 1.544,70 ha, e como área de preservação permanente, uma área de 174,20 ha;

b) NÃO foi apresentado comprovação da protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) perante o IBAMA, concluindo-se que as áreas de preservação permanente e de utilização limitada NÃO FORAM DECLARADAS EM ADA TEMPESTIVAMENTE;

c) foi apresentado cópia do Decreto Estadual nº 43.269/98 criando o "Parque Estadual do Aguaper, localizado nos municípios de Castilho, Nova Andradina, Guaraçaí, São João do Pau D'Alho, Monte Castelo e Junqueirópolis, perfazendo com área de 9.043,97 ha;

d) nos esclarecimentos prestados, corroborado pelo levantamento topográfico apresentado, foi informado que a área de 174,17 ha, declarada de PRESERVAÇÃO PERMANENTE, está localizada em área NÃO ABRANGIDA pelo "Parque Estadual do Aguaper;

e) nos esclarecimentos prestados, corroborado pelo levantamento topográfico apresentado, foi informado que a área de 1.544,7 ha, declarada de


2

UTILIZAÇÃO LIMITADA, está localizada em área abrangida pelo "Parque Estadual do Aguapeí", e que se refere à área de INTERESSE ECOLÓGICO;

O observa-se que o Decreto Estadual nº 43.269/98 DECLAROU DE UTILIDADE PÚBLICA os imóveis sob domínio privado, localizados dentro dos limites do Parque, a fim de serem desapropriados pela CESP;

g) de acordo com a escritura pública de desapropriação amigável apresentada e matrícula do imóvel verifica-se que, em função do citado decreto, foi desapropriada parte do imóvel com área de 1.982,59 ha, em 07/04/2000, ou seja na data do fato gerador do ITR99 e na data da entrega da DITR99, os proprietários em condomínio, já citados, conservavam a propriedade e posse da área total de 7.503,69 ha;

Considerando-se a legislação tributária vigente à época do fato gerador do ITR exercício 1999 (art. 10 da Lei 9.393/96 e art. 10 da IN SRF nº 43/97 alterado pelo art. 1º da IN SRF nº 67/97), para fins de exclusão das áreas de utilização limitada e de preservação permanente, da incidência do ITR, o sujeito passivo deveria, CUMULATIVAMENTE:

1) atender a todas as condições exigidas para a caracterização de cada área declarada como não tributável; e

2) informar, OBRIGATORIAMENTE, as áreas de preservação permanente e de utilização limitada em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado no IBAMA no prazo de seis meses, contado a partir do término do período de entrega da declaração.

O IBAMA também expediu as Portarias IBAMA nº 162/1997 e 152-N/1998, estabelecendo a necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para fins de reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada para fins de apuração do ITR. Portanto, constata-se que a área de utilização limitada (1.544,70 ha) e a área de preservação permanente 174,2 ha, declaradas na DITR/99, não foram declaradas em ADA, não cumprindo todas as exigências requeridas para o benefício fiscal da exclusão dessas áreas da tributação do ITR no exercício 1999, de acordo com o §4º do art. 10 da IN SRF nº 43/97, com redação dada pelo art. 1º da IN SRF nº 67/97.

As áreas que gozam do benefício de exclusão de tributação estão bem definidas no artigo 10 da Lei nº 9.393/96 e regulamentadas pelo 10 da IN SRF nº 43/97, com redação dada pelo art. 1º da IN SRF 67/97. O que se verifica é que a própria legislação estipula CONDIÇÕES para que o contribuinte possa usufruir dos benefícios fiscais. Além de atender ao disposto na legislação ambiental específica, em todos os casos, **É EXIGIDO QUE O CONTRIBUINTE APRESENTE TEMPESTIVAMENTE UMA DECLARAÇÃO NO IBAMA, DENOMINADA "ADA"** (Ato Declaratório Ambiental), onde o contribuinte declara a distribuição das áreas do imóvel e documentos relacionados e assina um **TERMO DE RESPONSABILIDADE** declarando que as informações contidas na declaração são a expressão da verdade. O IBAMA é o órgão público responsável pela vistoria das áreas declaradas como de interesse ambiental. Vale lembrar que, tendo em vista o caput do art. 10 da Lei 9.393/96, *"a apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independente de prévio procedimento da administração tributária, nos PRAZOS e CONDIÇÕES estabelecidos pela"*

Secretaria da Receita Federal. SUJEITANDO-SE A HOMOLOGAÇÃO POSTERIOR".

Inclusive o declarante do DTIR/99 foi alertado das exigências legais para as áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada. A disposição constante no Manual para Preenchimento da Declaração do ITR — 1999 (em quadro destacado na página 13 do manual) informou ao contribuinte, que: *"As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante expedição de Ato Declaratório Ambiental — ABA do IBAMA, ou Órgão delegado por meio de convênio, para fins de apuração do ITR (Portaria IBAMA nº 162, de 18/12/1997). (..) O contribuinte deverá protocolar requerimento junto ao IBAMA solicitando o ABA, no prazo de seis meses, contados da data final do período de entrega da declaração do ITR.(.) 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".*

O enunciado no § 1º, inciso II, do art. 10, da Lei nº 9.393/96 acima citada, **trata de concessão de benefício fiscal e como tal interpreta-se literalmente, de acordo com o art. 111, da Lei nº 5.172/66 (CTN).** Sendo assim a exclusão do ITR de área de utilização limitada só será reconhecida mediante cumprimento de todas as disposições da legislação específica e apresentação do Ato Declaratório Ambiental — ADA, requerido dentro do prazo estipulado (até 06 meses após o prazo de entrega da DITR).

Deve-se observar que todas as exigências legais para que o contribuinte pudesse usufruir do benefício fiscal da exclusão das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, inclusive aquelas contidas nas instruções normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, estavam em plena vigência à época do fato gerador do ITR, exercício 1999, inclusive foram confirmadas e mantidas em toda a legislação editada posteriormente. Decisões ou liminares judiciais expedidas especificamente para determinadas categorias não afastam a aplicação e vigência de atos legais e normativos em caráter geral e nacional, mas tão somente surtem seus efeitos em relação aos impetrantes daquelas ações judiciais e ainda dentro de suas respectivas jurisdições.

Vale lembrar ainda que, torna-se improficua a discussão da legalidade da exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA/IBAMA), pelo menos no âmbito administrativo, uma vez que não cabe aos agentes de um órgão administrativo (Auditores Fiscais da Receita Federal) julgar atos normativos emanados desse mesmo órgão.

Portanto, não cumpridas todas as condições da legislação para fazer jus ao benefício fiscal (exclusão da área tributável), conforme relatado, foram glosadas as áreas declaradas como de utilização limitada (área de 1.544,7 ha) e como de preservação permanente (área de 174,2 ha).

As áreas glosadas são consideradas tributáveis e por consequência foram alterados: a área tributável e aproveitável do imóvel, o grau de utilização do imóvel, o valor da terra nua tributável, a alíquota aplicável e o imposto devido. Demonstração da **apuração** do ITR suplementar, referente ao exercício 1999, da "Fazenda Santana", de acordo com o que foi apurado neste procedimento fiscal, encontra-se no "Demonstrativo de Apuração do ITR", anexo ao auto de infração.

A Primeira Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos deu provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do ITR as áreas declaradas

como sendo de preservação permanente de 174,2ha, acrescida da área declarada de utilização limitada de 1.544,70ha. A ementa do acórdão assim está redigida:

ITR/1997. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL-ADA. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL E IMPRESTÁVEL). A declaração do contribuinte, para fins de isenção do ITR, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, conforme dispõe o art. 10, parágrafo 1º, da Lei nº 9.393/96, 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.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. RESERVA LEGAL. A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR.

ÁREAS IMPRESTÁVEIS OU INAPROVEITÁVEIS. O Fato da área permanecer alagada durante boa parte do ano, não a torna imprestável, pois, é possível a exploração de atividade econômica sobre a mesma, sendo que os ajustes relativos às suas limitações de uso encontram-se no valor atribuída à base de cálculo da mesma.

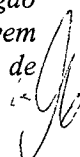
Recurso voluntário parcialmente provido.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional ingressou com o recurso de divergência de fls. 228 e seguintes, apontando como paradigma o acórdão nº 302-36.278 (fls. 236 e seguintes, 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.

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:

"Da análise das informações prestadas na DITR99 do imóvel "Fazenda Santana" e documentos apresentados referentes às ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, verifica-se que:

a) foi declarado na DITR99, como área de utilização limitada, uma área de 1.544,70 ha, e como área de preservação permanente, uma área de 174,20 ha;

b) NÃO foi apresentado comprovação da protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) perante o IBAMA, concluindo-se que as áreas de preservação permanente e de utilização limitada NÃO FORAM DECLARADAS EM ADA TEMPESTIVAMENTE;

...

Inclusive o declarante do DTIR/99 foi alertado das exigências legais para as áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada. A disposição constante no Manual para Preenchimento da Declaração do ITR — 1999 (em quadro destacado na página 13 do manual) informou ao contribuinte, que: *"As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante expedição de Ato Declaratório Ambiental — ABA do IBAMA, ou Órgão delegado por meio de convênio, para fins de apuração do . ITR (Portaria IBAMA nº 162, de 18/12/1997). (..) O contribuinte deverá protocolar requerimento junto ao IBAMA solicitando o ABA, no prazo de seis meses, contados da data final do período de entrega da declaração do ITR.(.) 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"*.

O enunciado no § 1º, inciso II, do art. 10, da Lei nº 9.393/96 acima citada, **trata de concessão de benefício fiscal e como tal interpreta-se literalmente, de acordo com o art. 111, da Lei nº 5.172/66 (CTN).** Sendo assim a exclusão do ITR de área de utilização limitada só será reconhecida mediante cumprimento de todas as disposições da legislação específica e apresentação do Ato Declaratório Ambiental — ADA, requerido dentro do prazo estipulado (até 06 meses após o prazo de entrega da DITR).

....

Vale lembrar ainda que, torna-se improficua a discussão da legalidade da exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA/IBAMA), pelo menos no âmbito administrativo, uma vez que não cabe aos agentes de um órgão administrativo (Auditores Fiscais da Receita Federal) julgar atos normativos emanados desse mesmo órgão.

Portanto, não cumpridas todas as condições da legislação para fazer jus ao benefício fiscal (exclusão da área tributável), conforme relatado, foram glosadas as áreas declaradas como de utilização limitada (área de 1.544,7 ha) e como de preservação permanente (área de 174,2 ha).

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 a autuação se deu porque

“NÃO foi apresentado comprovação da protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) perante o IBAMA, concluindo-se que as áreas de preservação permanente e de utilização limitada NÃO FORAM DECLARADAS EM ADA TEMPESTIVAMENTE”

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 permanente¹ e de reserva legal², 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, 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, II³ e 150, I, da Constituição Federal⁴, e artigo

¹ 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.

² 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.

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

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 não é instrumento idôneo para este fim.

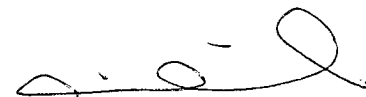
O Poder Executivo, ao baixar provisões regulamentares, de caráter secundário, deve conter-se nos limites traçados pela lei, não podendo exorbitar em seus termos, sob pena de ineficácia. Só a lei pode ditar regras de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se) em obediência ao princípio 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

⁴ 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.