



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA TURMA ESPECIAL**

**Processo nº** 13005.000706/2004-13  
**Recurso nº** Voluntário  
**Matéria** ITR/2002.  
**Acórdão nº** 392-00.039  
**Sessão de** 23 de outubro de 2008  
**Recorrente** COMBUSTRAN SUL DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA  
**Recorrida** DRJ - CAMPO GRANDE/MS

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

Exercício: 2002

ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA.

A partir do exercício de 2001, para fins de exclusão das áreas de reserva legal e de preservação permanente, no cálculo do ITR, é necessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental, protocolizado junto ao IBAMA.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA .

À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade, por se tratar de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado e Francisco Eduardo Orcioli Pires e Albuquerque. Designada para redigir o voto vencedor, a Conselheira Maria de Fátima Oliveira Silva.

Joel Miyazaki – Presidente atual

José Luiz Feistauer de Oliveira – Redator *ad hoc*

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria de Fátima Oliveira Silva, Francisco Eduardo Orcioli Pires e Albuquerque Pizzolante, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (relator) e Judith do Amaral Marcondes Armando (Presidente à época do julgamento)

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“Trata o presente processo de Auto de Infração (f. 01/10), mediante o qual se exige a diferença de Imposto Territorial Rural — ITR, Exercício 2002, no valor total de R\$ 12.682,15, do imóvel rural inscrito na Receita Federal sob o nº 4.218.704-4, localizado no município de Encruzilhada do Sul - RS.

Na descrição dos fatos (f. 04), o fiscal autuante relata que foi apurada a falta de recolhimento do ITR, decorrente da glosa total das áreas originalmente informadas como de preservação permanente e de utilização limitada, haja vista não ter sido apresentado ADA tempestivo. Em conseqüência, houve aumento da área tributável, da base de cálculo, da alíquota e do valor devido do tributo.

O interessado apresentou a impugnação de f. 20/23. Afirma que sempre cumpriu com suas obrigações, inclusive junto ao IBAMA. Argumenta que está aguardando o reconhecimento da isenção pelo órgão ambiental. Sustenta que a multa aplicada no lançamento tem caráter confiscatório.”

A DRJ-Campo Grande/MS julgou procedente o lançamento, nos termos da ementa transcrita adiante:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR*

*Exercício: 2002*

*Ementa: ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. — RESERVA LEGAL.*

*Para serem consideradas isentas, as áreas de preservação permanente e de reserva legal devem ser reconhecidas mediante Ato Declaratório Ambiental — ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo estipulado.*

*Lançamento Procedente*

Irresignado, o contribuinte apresentou recuso voluntário perante este Colegiado, alegando, em síntese:

- que realizou a entrega do Ato Declaratório Ambiental - ADA ao IBAMA, do qual consta as referidas áreas, de 140 ha e 138 ha, respectivamente, como áreas de preservação permanente e utilização limitada, conforme determina a legislação vigente. No entanto, não houve manifestação por parte do IBAMA sobre o referido ADA, fato que culminou com a sua não apresentação à Receita Federal;

- que deve ser observada a real existência das áreas e a inexistência de dano ao erário. Entende que *a averbação do mencionado Ato Declaratório Ambiental é apenas complemento, mero atestado do trabalho que vem sendo desenvolvido, sempre tendo-se em conta que a re corrente dedicou cuidado e atenção necessários à manutenção e conservação*



Processo nº 13005.000706/2004-13  
Acórdão n.º 392-00.039

CC03/T92
Fls. 140
_____

de 1994, estabeleceu que tais áreas são isentas do ITR, consoante previsão na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965. Trata-se, portanto, de imposição legal.

Mais recente, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, dispõe que as áreas de preservação permanente e de reserva legal não são tributáveis, conforme disposto em seu artigo 10, § 1º, inciso II, in verbis:

*Art. 10 – (...)*

*§1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:*

*(...)*

*II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*

*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;*

A referida Lei foi alterada mediante a Medida Provisória n.º 2.166-67/2001, com a inclusão do §7º no artigo supra citado, segundo o qual basta a simples declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º do mesmo artigo<sup>2</sup>, aí incluídas as de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

Neste particular, desnecessária uma maior análise das alegações do contribuinte, já que basta sua declaração para que usufrua da isenção destinada às áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (reserva legal).

Tanto as áreas de preservação permanente quanto às de reserva legal são isentas de tributação pelo ITR, independente de prévia comprovação por parte do declarante, como disposto no já mencionado §7º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96.

<sup>2</sup> "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 da apuração do ITR, considerar-se-á:

I - .....

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;

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) as áreas sob regime de servidão florestal.

.....

§ 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." (NR)

Neste aspecto, a autuação não trouxe qualquer elemento que pudesse implicar na constatação de falsidade da declaração do contribuinte, elemento que poderia ensejar a cobrança do tributo, nos termos do já mencionado §7º.

Aliás, a autoridade fiscal autuante poderia ter providenciado a fiscalização *in loc*”, com o fito de trazer provas suficientes para descaracterizar a declaração do contribuinte, já que a regra isencional, *in casu*, não prevê prévia comprovação por parte do declarante.

Por oportuno, cabe mencionar decisão proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça sobre a questão aqui tratada:

**“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR**

*1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.*

*2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir §7º ao art. 10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.*

*3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante §7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.*

*4. Recurso especial improvido.” (grifei)*

*(Recurso Especial nº. 587.429 – AL (2003/0157080-9), j. em 01 de junho de 2004, Rel. Min. Luiz Fux)*

E, citando trecho do mencionado acórdão do STJ:

*Com efeito, o voto condutor do acórdão recorrido bem analisou a questão, litteris:*

“(…)

*Discute-se, nos presentes autos, a validade da cobrança, mediante lançamento complementar, de diferença de ITR, em virtude da Receita Federal haver reputado indevida a exclusão de área de preservação permanente, na extensão de 817,00 hectares, sem observar a IN 43/97, a exigir para a finalidade discutida, ato declaratório do IBAMA.*

*Penso que a sentença deve ser mantida. Utilizo-me, para tanto, do seguinte argumento: a MP 1.956-50, de 26-05-00, cuja última reedição, cristalizada na MP 2.166-67, de 24-08-01, dispensa o contribuinte, a fim de obter a exclusão do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, da comprovação de tal circunstância pelo contribuinte, bastando, para tanto, declaração deste. Caso posteriormente se verifique que tal não é verdadeiro, ficará sujeito ao imposto, com as devidas penalidades.*

*Segue-se, então, que, com a nova disciplina constante de §7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, não mais se faz necessário a apresentação pelo contribuinte de ato declaratório do IBAMA, como requerido pela IN 33/97.*

*Pergunta-se: recuando a 1997 o fato gerador do tributo em discussão, é possível, sem que se cogite de maltrato à regra da irretroatividade, a aplicação do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, uma vez emanada de diploma legal editado no ano de 2000? Penso que sim.*

*É que o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, não afeta a substância da relação jurídico-tributária, criando hipótese de não incidência, ou de isenção. Giza, na verdade, critério de in relação, dispendo sobre a maneira pela qual a exclusão da base de cálculo, preconizada pelo art. 10, §1º, I, do diploma legal, acima mencionado, é demonstrada no procedimento de lançamento. A exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente e da reserva legal foi patrocinada pela redação originária do art. 10 da Lei 9.393/96, a qual se encontrava vigente quando do fato gerador do referido imposto.*

*Melhor explicando: o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, apenas afastou a interpretação contida na IN 43/97, a qual, por ostentar natureza regulamentar, não criava direito novo, limitando a facilitar a execução de norma legal, mediante enunciado interpretativo.*

*O caráter interpretativo do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, instituído pela MP 1.956-50/00, possui o condão mirífico da retroatividade, nos termos do art. 106, I, do CTN:*

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”*

Processo nº 13005.000706/2004-13  
Acórdão n.º 392-00.039

CC03/T92  
Fls. 143

A ausência de apresentação de Ato Declaratório Ambiental, ou averbação junto à matrícula do imóvel, ou a tardia providência dos mesmos, poderia, quando muito, caracterizar um mero descumprimento de obrigação acessória, nunca o fundamento legal válido para a glosa das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, mesmo porque tais exigências não são condição ao aproveitamento da isenção destinada a tais áreas, conforme disposto no art. 3º da MP nº. 2.166, de 24 de agosto de 01, que alterou o art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Assim, pelas razões transcritas acima, basta a simples declaração para que o contribuinte goze da isenção das áreas de preservação permanente e reserva legal da tributação do ITR, não sendo necessário a apresentação do Ato Declaratório Ambiental, nem da averbação à margem da matrícula do imóvel, por falta de expressa previsão legal, não cabendo ao agente autuante exigir a comprovação de tais áreas.

Pelo exposto, o relator **DEU PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

José Luiz Feistauer de Oliveira

## Voto Vencedor

Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira, Redator *ad hoc*

Impõe-se fazer um exame abrangente da legislação pertinente à exigência do ADA, com vistas a avaliar a necessidade do referido documento para efeito de embasar exclusões de áreas da base de cálculo do ITR.

Verifica-se que o art. 10, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.393/96, que dispõe sobre o ITR, não estabeleceu a obrigatoriedade de emissão de atos de órgão competente para as áreas de preservação permanente e de reserva legal, conforme se verifica da norma citada, *verbis*:

*“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:*

*(...)*

*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;*

Processo nº 13005.000706/2004-13  
Acórdão n.º 392-00.039

CC03/T92 Fls. 144 _____
-------------------------------

*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 (acrescentado pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.166-67/2001, alterado pelo art. 48 da Lei nº 11.428/2006);*

*e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (acrescentado pelo art. 48 da Lei nº 11.428/2006);*

*f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público (acrescentado pelo art. 40 da Lei nº 11.727/2008)” (destaquei)*

De acordo com os termos expressos na norma retrotranscrita, a exigência de ato de órgão competente foi estabelecida apenas para as áreas declaradas de interesse ecológico de que tratam as alíneas “b” e “c” do inciso II.

No entanto, legislação superveniente veio a estabelecer a obrigatoriedade da utilização específica do ADA para a finalidade de redução do ITR, nos casos de áreas de preservação permanente e de reserva legal, conforme se verifica do disposto no art. 1º da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, que deu nova redação ao art. 17-O da Lei nº 6.938/81, que assim ficou redigido, *verbis*:

*“Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA, deverão recolher ao Ibama a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.”*

(...)

*“§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.” (destaquei)*

(...)”

A lei superveniente retrotranscrita é clara e inequívoca quanto à obrigatoriedade de existência do referido Ato Ambiental para a redução do Imposto Territorial Rural com base em fatos geradores ocorridos a partir de 1º/1/2001 (exercício 2001), tendo em vista que a exigência veio a ser prevista no ano de 2000.

De outra parte, antes dessa norma, foi editada a Medida Provisória nº 1.956-50, de 26/5/2000, que foi objeto de sucessivas reedições até culminar na Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/8/2001, atualmente em vigor. Prescreveu esse ato, *verbis*:

*“Art. 3º O art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/08/2015 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 25/08/2015 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 25/08/2015 por JOSE LUIZ FEISTAUER D E OLIVEIRA

Impresso em 28/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 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.* (destaquei)

Daí tornar-se relevante a correta interpretação desse dispositivo, mormente no que respeita à prévia comprovação ali referida, tendo em vista a existência de interpretações que entendem que tal norma teria surgido para dispensar a apresentação do questionado Ato Declaratório Ambiental, revogando a obrigação instituída pela Lei nº 10.165/2000. Inteiramente incorretas tais interpretações.

A matéria não apresenta dificuldade de interpretação. Resta claro nesse § 7º que a entrega de declaração do ITR (DITR) em que conste redução de áreas de preservação permanente, de áreas de utilização limitada ou de áreas sob regime de servidão florestal (alíneas "a" e "d" do inciso II do art. 10), não está sujeita à comprovação prévia dessas áreas por parte do declarante. Vale dizer, o declarante não está obrigado a apresentar, junto com sua declaração de ITR, laudo técnico, ato emitido por órgão governamental ou qualquer outro documento destinado a comprovar a existência daquelas áreas específicas.

Dessa forma, *contrario sensu*, essa norma também estabelece que, para a exclusão das demais áreas referidas no inciso II do § 1º do art. 10, poderá ser exigida a prévia comprovação, mediante a entrega de declaração instruída com documento que não deixe dúvidas a respeito da existência dessas outras áreas.

Assim, não há como se possa interpretar o § 7º retrotranscrito como norma que dispense a apresentação do ADA. Ademais, a Lei nº 10.165, de 27/12/2000, a qual instituiu o ADA, é mais nova que a Medida Provisória original que, em tendo sido sucessivamente reeditada, culminou na Medida Provisória nº 2.166-67, ato que leva à interpretação equivocada de revogação da Lei nº 10.165/2000.

A referida Medida Provisória teve origem antes da vigência da Lei citada e origina-se de época em que não havia a exigência legal do ADA. Ora, ao entrar em vigor durante as reedições da MP, a Lei nº 10.165/2000 trouxe norma nova, o que afasta qualquer interpretação no sentido de que a MP tivesse por intuito dispensar a exigência de documento naquele momento ainda não instituído por lei. Trata-se de matéria cuja interpretação não depende de maior trabalho, senão da mínima lógica.

O referido § 7º não teve essa redação, nem foi essa a *mens legis*. Na realidade, a matéria foi tratada sob prisma diverso, de forma a dispor tão somente sobre comprovação prévia à DITR, e não sobre apresentação de ADA, documento esse que é exigível em prazo de até 6 meses após a entrega da DITR e que nunca foi prévio ou exigido como instrucional à DITR.

Conclui-se, daí, que a Lei e a Medida Provisória convivem harmoniosamente: a primeira, estabelecendo a obrigatoriedade do ADA a partir do exercício de 2001; a segunda, dispensando comprovação prévia, de que as áreas excluídas de tributação efetivamente existam, apenas para efeito de apresentação da Declaração do ITR – e tão-somente para efeito de apresentação desta.

Processo nº 13005.000706/2004-13  
Acórdão n.º 392-00.039

CC03/T92  
Fls. 146

Feitas essas observações, tratando de exigência de ITTR referente ao exercício de 2002, conclui-se pela inequívoca vigência plena da legislação que prevê a exigência do ADA a partir do exercício de 2001.

De outra parte, e por relevante, cabe ressaltar que não se cogita, na apreciação da lide, da verificação da efetiva existência das áreas objeto de exame, tendo em vista que a matéria objeto de lide, conforme se constata da motivação do Auto de Infração, é a falta do Ato Declaratório Ambiental, documento formal instituído em lei como obrigatório para efeito de exclusão de áreas a partir do exercício de 2001.

De outro giro, quanto ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, tem-se que, em nosso sistema jurídico, as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo com efeito de confisco. Essa limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes. O não recolhimento do tributo devido caracteriza uma infração à ordem jurídica, e a inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Demais disso, a análise desse tema passa, necessariamente, pela constitucionalidade da norma impositiva da penalidade, o que refoge à competência das instâncias julgadoras administrativas, conforme já amplamente decidido no âmbito deste Conselho.

Isto porque, no Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade por este Poder - seja com efeitos *erga omnes* (no controle concentrado de constitucionalidade), seja com efeito *inter partes* (no controle difuso) - a lei gozará, sim, de presunção de constitucionalidade, e, por conseguinte, será válida e terá aplicação cogente em todo o território nacional.

Diante do exposto, decidiu o Colegiado por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Essas são, pois, as considerações possíveis para suprir a inexistência dos votos vencidos e vencedor.

José Luiz Feistauer de Oliveira