



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

Processo nº 10108.000476/2001-95
Recurso nº 332.761 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.278 – 2ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2009
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARMANDO CARLOS ARRUDA DE LACERDA

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÁREA DECLARADA COMO DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É da essência da atividade de fiscalização que a autoridade tributária, com o fito de comprovar informação constante das diversas declarações elaboradas pelos contribuintes, intime-os a proceder a comprovação daquilo que foi declarado. Não se coaduna com a melhor interpretação a conclusão pela desnecessidade de produção de prova da existência das áreas declaradas, com base no disposto no § 7º da Lei nº 9.393/96, incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

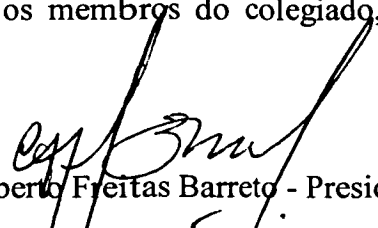
EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ADA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

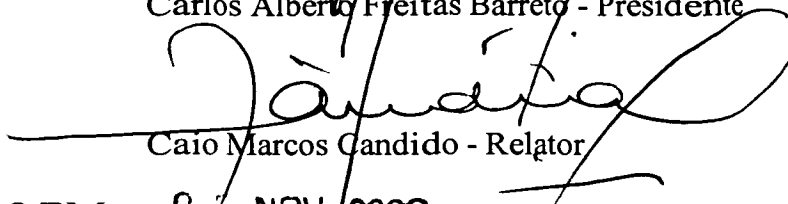
Ofende o Princípio da Legalidade a imposição de condição que modifique a base de cálculo, com majoração do tributo, por ato infra-legal, no caso Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal.

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


Caio Marcos Candido - Relator

EDITADO EM:

03 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gustavo Lian Haddad (convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Damião Cordeiro de Moraes (convocado), Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 303-33.352, exarado na sessão de julgamento de 12 de julho de 2006, com supedâneo no inciso II do art. 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, vigente à época da interposição do recurso:

Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

(...)

II. decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Hodiernamente tal recurso tem supedâneo no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Observe-se que a decisão de primeira instância não conheceu do recurso, tendo em vista que havia concomitância de discussão nas esferas administrativa e judicial. Vejamos excerto do voto recorrido em que fica delimitada tal temática:

De plano, consigno meu entendimento de que são descabidas as alegações manifestas na r. decisão recorrida para não conhecimento do mérito de defesa do contribuinte quanto às áreas de preservação permanente.

Com efeito, é pacífico o entendimento e jurisprudência deste Eg. Tribunal, no sentido de que não é de se conhecer da manifestação do contribuinte, quando seu objeto estiver em discussão junto ao Poder Judiciário, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT ADN nº 03/96.

Ocorre que, in casu, não há que se falar em identidade de objetos entre o presente e a ação judicial informada pelo contribuinte.

E de se ressaltar que no presente se examina a existência e comprovação das áreas de preservação permanente declaradas pelo contribuinte, enquanto que no judiciário, conforme relatado pela própria decisão recorrida, se discute a exigibilidade do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de comprovação de tal área.

É clara, no meu entender, a discrepância de objetos entre o que se questiona no presente e junto ao Poder Judiciário, mesmo porque, o ADA não é o único documento pelo qual o contribuinte poderia comprovar a existência das áreas de preservação permanente, em que pese sua inexigibilidade, assunto à ser explanado à seguir.

Isto posto, dou seguimento à análise do recurso, em seu mérito, quanto às áreas de preservação permanente e de pastagens.

Despacho em que se admite o recurso às fls. 100/102.

A divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional resume-se em saber se, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural (ITR), há previsão legal para estabelecer a exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA), expedido pelo IBAMA ou órgão delegado por meio de convênio, como requisito para exclusão da área de preservação permanente.

Contrarrazões ao recurso especial às fls. 108, em que o interessado requer uma vistoria para comprovação da existência das áreas.

É o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Caio Marcos Candido, Relator

Recurso Especial de Divergência tempestivo. Passo a verificar o outro requisito de admissibilidade: a comprovação da divergência na interpretação de lei tributária entre duas câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou de turma da CSRF.

A 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes no acórdão recorrido decidiu:

ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.

A teor do artigo 10º, §7º da Lei n º 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

Nos termos DO ARTIGO 10, INCISO II, ALÍNEA "A", da Lei nº 9.393/96, não são tributáveis as áreas de PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.

A Fazenda Nacional recorre à instância especial sob a alegação de que deve ser mantida a glosa efetivada pela fiscalização das áreas de preservação permanente pois o contribuinte apresentou o ADA fora do prazo previsto na legislação de regência, reportando-se, como paradigma de divergência, ao acórdão nº 302-36.278, de 09 de julho de 2004, exarada pela 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, com o qual pretende comprovar a divergência suscitada. Aponta especificamente trecho do acórdão paradigma a fim de comprovar a divergência:

Este Colegiado, em reiteradas decisões, considera indispensável, para a fruição do benefício de exclusão da tributação, que o contribuinte prove a existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (Reserva Legal) na data da ocorrência do fato gerador do imposto, ou , conforme determina inciso I , par. 4 º , do art. 10, da IN SRF no. 43/97, com a redação dada pela IN SRF no., 67/97 c/c a IN SRF no. 56/98, art. 30, coma a apresentação do ADA recepcionado pelo IBAMA em até o dia 21 de setembro de 1998.

Conforme visto, restou estabelecida a divergência de interpretação de lei tributária entre a 2ª e 3ª Câmaras do 3º Conselho de Contribuintes, pelo quê o recurso especial deve ser admitido.

Previamente, há que se esclarecer que não se coaduna com a melhor interpretação a argumentação acerca da desnecessidade de produção de prova da existência das áreas declaradas tem base no disposto no § 7º da Lei nº 9.393/96, incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

§ 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.

Da simples leitura do dispositivo transcrito chega-se à conclusão de que o que não é necessária é a prévia comprovação das áreas declaradas.

É da essência da atividade de fiscalização que a autoridade tributária, com o fito de comprovar informação constante das diversas declarações elaboradas pelos contribuintes, intime-os a proceder a comprovação daquilo que foi declarado.

Assim, a lei desobriga da prévia comprovação, mas não limita a atividade de fiscalização, impedindo a autoridade tributária de proceder seu mister de averiguar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou de outros aspectos que possam impactar o dimensionamento do crédito tributário devido.

Assim restaria, para solução da lide, verificar se a comprovação da existência das áreas de preservação permanente, para fins de exclusão das mesmas da base de incidência do ITR, depende, ou não, do cumprimento da exigência da protocolização tempestiva do ADA, a ser emitido pelo IBAMA ou órgão conveniado.

Há informação nos autos de que tal matéria encontra-se em discussão judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 98.0063-1, impetrado pela FAMASUL, em nome dos proprietários rurais associados, do qual faz parte o interessado, tendo sido concedida liminar em 22 de maio de 2005, suspendendo tal exigência. Tal mandado de segurança continua em tramitação agora em sede de Recurso Especial, junto ao Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode observar no endereço <http://www.trf3.jus.br/trf3r/index.php?id=26&op=Consulta&Processo=199903990070080&TFases=1>.

Inicialmente, havia entendido pela impossibilidade de discussão em sede administrativa de matéria levada ao crivo do Poder Judiciário, tendo em vista, inclusive ser matéria sumulada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio da Súmula 1CC nº 01.

No entanto, alertado que fui pelo conselheiro Elias Sampaio Freire, em razão de vista aos autos na sessão de julgamento de agosto de 2009, revi minha posição inicial. Reproduzo as razões expendidas pelo citado conselheiro, as quais adoto para afastar a concomitância:

Por certo, nos termos em que dispõe o art. 78, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

Entretanto, no presente caso, o mandado de segurança foi impetrado por entidade sindical para a defesa de direitos individuais homogêneos de seu membros.

Há de se enfrentar questões que dizem respeito à coisa julgada nas ações coletivas, mais precisamente, aos efeitos subjetivos da coisa julgada em se tratando de

demanda de caráter coletivo, onde o que se discute são direitos individuais homogêneos.

Para parte da doutrina a coisa julgada material somente atingirá os substituídos quando o resultado lhes for favorável, e jamais quando for julgado improcedente o pedido.

Sobre o tema, assim se posiciona Michel Temer (TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*, 14a ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 203.), :

"Deriva, assim, da Constituição autorização — se não mesmo a determinação — para o legislador ordinário, ao regulamentar o mandado de segurança coletivo, estabelecer que a decisão judicial fará coisa julgada quando for favorável à entidade impetrante e não fará coisa julgada quando a ela desfavorável ... ficando aberta, com isso, a possibilidade do mandado de segurança individual quando a organização coletiva não for bem sucedida no pleito judicial"

Othon Sidou também segue nessa linha, para que não seja prejudicado aquele que não participou efetivamente da demanda (SIDOU, J. M. Othon. *"Habeas corpus", mandado de segurança, mandado de injunção, "habeas data", ação popular*. 5a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000 p. 263.):

"A sentença firme, concedendo a garantia, reveste a condição de coisa julgada material, e beneficia todos os componentes da entidade postulante; mas a sentença denegatória passada em julgado gera apenas, como em todo mandado de segurança, a coisa julgada formal, e não exclui a possibilidade de qualquer deles pleitear individualmente mandado de segurança; a menos que, ostensivamente, haja assumido a condição de litisconsorte"

Sergio Ferraz, aliás trata a matéria fazendo a pertinente observação quanto à representatividade do legitimado ativo (FERRAZ, Sergio. *Mandado de segurança individual e coletivo: aspectos polêmicos*. 3a ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 183.):

"O primeiro ponto tem que ver com o sujeito ativo da ação, mais particularmente com a extensão de sua representatividade. Assim, e por exemplo, sendo o writ ajuizado por sindicato, não só seus associados, mas toda a categoria econômica ou operária, por ela tutelada, é atingida pelos efeitos da coisa julgada. Assim é por força da extensão da representatividade sindical, expressamente assentada, por exemplo, no art. 513 da Consolidação das Leis do Trabalho".

E prossegue o aludido mestre:

"Diversamente, contudo, ocorrerá se o remédio coletivo tiver sido ajuizado por outras modalidades de entidade, de representatividade estrita: aqui, só os reais associados serão beneficiados. Em contrapartida, desfavorável a sentença ao impetrante, independentemente da extensão de sua representatividade poderá ser formulado novo mandado de segurança individual (plúrimo ou não): efetivamente, é inadmissível que a ampla garantia constitucional do direito de ação (CF, art. 5º, XXXX e LXIX) possa ser extraída de alguém por força de uma lide na qual não lhe foi dado atuar direta e pessoalmente, com os ônus, riscos e responsabilidades que somente assim se aceita sejam realmente contraídos"

É certo que submeter qualquer indivíduo aos efeitos (ou eficácia) de um julgado sem que dele tenha participado, sem ter tido oportunidade de influenciar no resultado não pode ser aceito sob pena de flagrante ofensa às garantias constitucionais.

Mesmo diante da legitimação extraordinária, prevista no art. 5º, LXX, da Constituição Federal, que pressupõe que os substituídos estão "adequadamente representados" pelos substitutos, o processo moderno não pode admitir que pessoas tenham os direitos tolhidos sem que tenham efetivamente participado da demanda.

Destarte, o processo coletivo tem o condão de facilitar a busca pela justiça, seja facilitando o acesso até ela, seja possibilitando julgamentos mais céleres. Todavia, isso não pode ser atingido em prejuízo de todo o direito de determinado indivíduo.

Precedentes dos Conselhos de Contribuintes são neste mesmo sentido, por considerar que a impetração de mandado de segurança coletivo por substituto processual não configura renúncia de instância:

Confira os seguintes arestos:

Ementa: CONCOMITÂNCIA – MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO – INOCORRÊNCIA O Mandado de Segurança Coletivo impetrado por associação não configura renúncia ao direito subjetivo do contribuinte de pleitear individualmente a mesma prestação jurisdicional requerida pela associação, vez que a decisão do Mandado de Segurança Coletivo só fará coisa julgada se for favorável ao contribuinte. Assim não há que se falar em concomitância entre as esferas judicial e administrativa. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO Afastada a concomitância cabe o enfrentamento do mérito em primeira instância, em obediência ao Decreto 70.235/72.

(Rec. Especial nº 154774, Acórdão nº 101-96674, Rel. João Carlos de Lima Júnior)

Destarte, entendo não configurada a renúncia à discussão na esfera administrativa. Assim sendo, há de se apreciar o mérito da questão posta a apreciação deste colegiado.

No mérito. A discussão que se trava nestes autos cinge-se em saber se a comprovação da existência das áreas de preservação permanente, para fins de exclusão das mesmas da base de incidência do ITR, depende, ou não, do cumprimento da exigência da protocolização tempestiva do ADA, a ser emitido pelo IBAMA ou órgão conveniado.

Vejamos a legislação de regência da matéria.

A legislação aplicável estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de reserva legal, *ex vi* da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393/1996:

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;

Conforme visto, as áreas de preservação permanente são aquelas descritas nos § 2º e § 3º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989:

Art. 16. As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação

permanente, previstas nos artigos 2º e 3º desta lei, são suscetíveis de exploração, obedecidas as seguintes restrições:

(...)

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de , no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

§ 3º Aplica-se às áreas de cerrado a reserva legal de 20% (vinte por cento) para todos os efeitos legais.

A exigência do ADA como requisito para a exclusão das áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR encontra-se estabelecida no 10 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 43, de 1997, com redação da IN SRF nº 67, de 1997:

Art 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas:

I - de preservação permanente;

II - de utilização limitada.

(...)

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte:

I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965;

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA;

III - 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.

A exigência da apresentação tempestiva do ADA para fins de exclusão da área de preservação permanente, estabelecida em legislação infra-legal, contrapõe-se ao princípio da reserva legal, posto que a desconsideração das áreas de preservação permanente e de reserva legal, como tal, representam sua inclusão na área tributável pelo ITR.

Assim, qualquer restrição à exclusão de áreas da tributação do ITR, por corresponder a aumento de tributo, deve ser instituída por lei, *ex vi* do inciso II combinado com o § 1º do art. 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

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

Tanto é assim que o art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000 estabeleceu aquela condição ao incluir o art. 17-O na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, para os exercícios a partir de 2001, *verbis*:

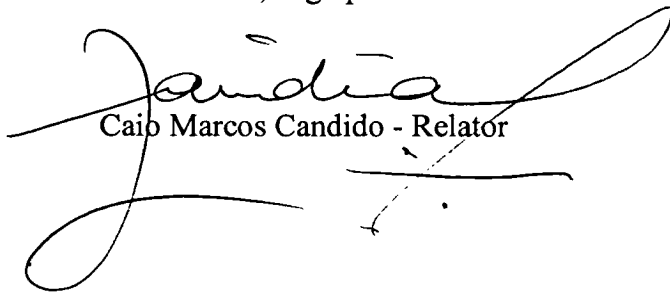
Art. 17-O Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título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

(...)

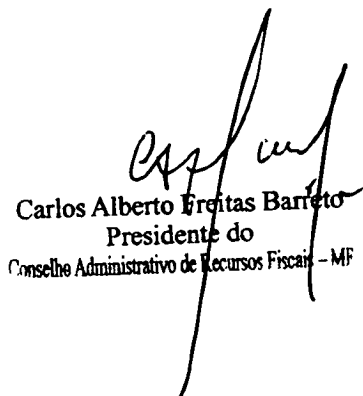
§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Portanto, se a obrigação de apresentação do ADA foi instituída posteriormente por lei, não poderia o órgão de administração tributária antecipar tal exigência, que resulta majoração de tributo, por meio de instrução normativa.

Desta forma, nego provimento ao recurso especial.



Caio Marcos Candido - Relator



Carlos Alberto Freitas Barreto
Presidente do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - MF