



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

Processo nº 10183.006526/2005-79
Recurso nº 338.043 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.423 – 2ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2011
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JULIAN GARCIA GRIMAS - ESPÓLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO VIA LAUDOS PERICIAIS. ADA INTEMPESTIVO. VALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. DECLARAÇÃO CONTRIBUINTE.

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 preservação permanente, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea, notadamente Laudos Periciais, ainda que apresentado Ato Declaratório Ambiental - 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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Elias Sampaio Freire, que dava provimento

Elias Sampaio Freire – Presidente-Substituto

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 26/04/2011

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

Relatório

JULIAN GARCIA GRIMAS - ESPÓLIO, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 03/01/2006, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 2001, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Santa Maria”, localizado no município de Itaubá/MT, NIRF nº 394775-0, conforme peça inaugural do feito, às fls. 01/09, 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 Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-10.802/2006, às fls. 298/327, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 14/08/2008, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 303-35.586, sintetizados na seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE
TERRITORIAL RURAL — ITR*

Exercício: 2001

Área de Preservação Permanente

Antes do início da vigência do Decreto nº4.382, de 19 de setembro de 2002, descabe a glosa das áreas de preservação permanente fundamentada exclusivamente em atraso na formalização de pedido de Ato Declaratório Ambiental.

Área de Reserva Legal. Momento da Constituição

Antes da demarcação e correspondente averbação à margem da matrícula do imóvel, não há que se falar em Área de Reserva Legal. Precedentes do STF.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 543/553, com arrimo nos artigos 64 e 67, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, 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 entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 301-33.089, dentre outros, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovada a divergência argüida.

Sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, uma vez impor que a comprovação da existência das áreas de preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, depende da requisição atempada do ADA, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Alega, igualmente, que o Acórdão guerreado malferiu os dispositivos legais que regulam a matéria, especialmente os preceitos contidos nas Leis nºs 9.393/1996, 6.938/1981 e 10.165/2000, quanto à necessidade de requisição do ADA para fruição do benefício fiscal em epígrafe.

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.

Inferre 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.

No caso dos autos, tratando-se do exercício de 2001, com mais razão a exigência do Ato Declaratório Ambiental, ou mesmo a protocolização tempestiva de seu requerimento, se faz presente, sobretudo após a alteração do artigo 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 10.165/2000.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que o contribuinte procedeu tempestivamente à protocolização 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, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a propósito da mesma matéria, conforme Despacho nº 2101-/2009, às fls. 557/558.

Instado se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, 577/585, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

Igualmente, o contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 567/573, insurgindo-se contra a exigência da averbação tempestiva da reserva legal à margem da escritura do imóvel rural, não tendo, porém, obtido êxito em sua empreitada relativamente aos requisitos de admissibilidade, o que ensejou o não conhecimento de sua peça recursal nos termos do Despacho nº 2101-0126/2010, às fls. 601/602, ratificado pelo Despacho de fls. 603, da lavra do ilustre Presidente da CSRF, em face de reexame de admissibilidade necessário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, conheço do Recurso Especial e passo à análise 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 outras decisões das demais Câmaras do Terceiro Conselho a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 301-33.089, ora adotado como paradigma, dentre outros, impõe que a comprovação da existência de área de preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, depende da emissão do Ato Declaratório Ambiental – ADA, ou mesmo a sua requisição atempada, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Sustenta, ainda, a PFN que ao desconsiderar a exigência do ADA para fins da benesse isentiva, a Câmara recorrida contrariou os dispositivos legais que regulam a matéria, especialmente os preceitos contidos nas Leis nºs 9.393/1996, 6.938/1981 e 10.165/2000, mormente tratando-se do exercício de 2001, posteriormente ao advento da alteração do artigo 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, na redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 10.165/2000.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da exigência do Ato Declaratório Ambiental, ou mesmo a protocolização tempestiva de seu requerimento, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural sobre as áreas de preservação permanente.

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 recorrido 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)

Como se extrai dos dispositivos legais encimados, em nosso entendimento, 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, **exclusiva** 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, ao revés do entendimento da recorrente.

Entrementes, 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.

Por outro lado, para os exercícios de 2001 em diante, após o advento da Lei nº 10.165, de 28/12/2000, que alterou a Lei nº 6.938/1981, entende a jurisprudência majoritária deste Colegiado que a protocolização atempada do ADA passou a ser exclusiva exigência legal, para fins de fruição da isenção em comento. Aliás, o Pleno da CSRF, em 08/12/2009, aprovou Enunciado da Súmula, contemplando o tema nos seguintes termos:

“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.”

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 preservação permanente 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 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 constata.

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

Como se observa, afora a exigência de apresentação do ADA contemplada pela legislação vigente à época do fato gerador do tributo em debate, o mesmo entendimento levado a efeito na área de reserva legal deve ser adotado para a preservação permanente, sobretudo em face do disposto no 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, a qual estabelece que a isenção em epígrafe sobre aludidas áreas, independe de prévia comprovação (requisição atempada do ADA), bastando que o contribuinte a declare como tal na DITR, ficando sujeito ao pagamento do imposto devidamente corrigido na hipótese de falsidade na informação.

Melhor elucidando, em vista deste evidente conflito entre as normas que regulamentam a matéria, impõe-se privilegiar a verdade real, ou seja, a comprovação material da área declarada pelo contribuinte como de preservação permanente, o que se vislumbra na hipótese dos autos.

In casu, o que torna ainda mais digno de realce, **e que fora determinante para os demais Conselheiros que acompanharam o presente voto pelas conclusões,** é que o contribuinte apresentou Laudos Técnicos e ADA, ainda que intempestivo, delimitando precisamente a área destinada à preservação permanente, afastando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento eleito pelo autuado, conforme restou circunstanciadamente demonstrado no Acórdão recorrido, senão vejamos:

“[.]”

Na presente questão, conforme se verifica, a Fiscalização em nenhum momento questionou a existência e o estado das reservas preservacionistas, buscou tão somente a comprovação do cumprimento de obrigação prevista na legislação referente às áreas de que se trata para fins de exclusão da tributação.

Nesse particular, deve-se ressaltar, que além do Contribuinte ter trazido aos autos "Laudo Técnico de Vistoria"(fls.240/251) identificando as áreas de preservação permanente e de reserva legal, anexou outros documentos, idôneos, atestando a situação do imóvel, como Cópia do Ato Declaratório Ambiental protocolado junto ao IBAMA, Cópia das Matrículas do Imóvel, Cópia de Licença Única Ambiental (LAU), Cópia foto satélite do imóvel, dentre outros.

Na verdade, cotejando-se os fatos colhidos e apreciados neste processo, infere-se com clareza a existência no imóvel das áreas de preservação permanente e reserva legal.

Todavia, verifica-se que tanto o Ato Declaratório Ambiental, fls. 135, no qual encontra-se declarada tanto as áreas de preservação e reserva legal, somente foi recepcionado pelo IBAMA em 18/11/2005, assim como, as averbações das reservas legais nas matrículas que compõem o imóvel, fls. 183/234, se deram no decorrer dos anos de 2002 a 2005. [...]”

Nesse sentido, **afora entendimento pessoal a propósito da matéria acima alinhavado, o certo é que os Laudos Técnicos apresentados pelo contribuinte e, bem assim, o ADA, mesmo formalizado fora do prazo**, se prestam a comprovar a existência da área de preservação permanente, rechaçando de uma vez por todas a pretensão da Fazenda Nacional, mormente em homenagem ao princípio da verdade material.

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 não condiciona a isenção em comento, exclusivamente, à requisição 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 Código 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)*

Nesse sentido, tratando-se de área de preservação permanente, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea trazida à colação pelo contribuinte, ainda que não apresentado o ADA tempestivo, impõe-se o restabelecimento de referida área, glosada pela fiscalização, para efeito da fruição da isenção em comento, sob pena se fazer prevalecer o formalismo em detrimento do princípio da verdade material.

Dessa forma, correto o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela 3ª

Processo nº 10183.006526/2005-79
Acórdão n.º **9202-01.423**

CSRF-T2
Fl. 9

Câmara do Terceiro 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