



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

Processo nº	10240.001304/2004-57
Recurso nº	340.630 Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9202-02.019 – 2ª Turma
Sessão de	20 de março de 2012
Matéria	ITR
Recorrente	ISAAC BENNAYON SABBA - ESPÓLIO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

ITR. ÁREA DE 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, inexiste previsão legal exigindo a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fruição da isenção do ITR relativamente às áreas de reserva legal até o exercício 2000, inclusive.

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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 23/03/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

ISAAC BENNAYON SABBA - ESPÓLIO, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 01/11/2004, 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 “Lontras e Outros”, cadastrado na RFB sob o nº 3191219-2, localizado no município de Nova Mamoré/RO, conforme peça inaugural do feito, às fls. 55/57, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da 1^a Turma da DRJ em Recife/PE, Acórdão nº 11-18.888/2007, às fls. 122/135, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2^a Turma Ordinária da 2^a Câmara, em 16/06/2010, por unanimidade de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2202-00.568, sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

AREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ADA.

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 (Súmula CARF N° 41).

AREA DE RESERVA LEGAL. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO À MARGEM DE REGISTRO PÚBLICO DO IMÓVEL RURAL.

Por se tratar de condição essencial estabelecida em lei para a constituição de reserva legal, é imprescindível a averbação de tal área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no Registro de Imóveis competente. Assim sendo, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a citada averbação ser anterior ao fato gerador da -obrigação tributária.

Recurso provido em parte.”

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 232/249, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo 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, surge-se contra o *decisum* atacado, defendendo ter contrariado entendimento levado a efeito pela Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº CSRF/03-05.945, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à divergência arguida.

Sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, uma vez impor que a comprovação da existência das áreas de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, independe da requisição tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, sobretudo quando aludidas áreas se encontram averbadas à margem da matrícula do imóvel (Reserva Legal), ao contrário do que restou decidido pelo julgado recorrido.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, defendendo que a legislação de regência estabelece que o contribuinte não está obrigado a promover a comprovação prévia das áreas declaradas como isentas em sua Declaração de ITR, ou mesmo apresentar ADA tempestivo, conforme se verifica do artigo 10, § 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pela MP nº 2.166-67/2001.

No entanto, assevera que, mesmo desobrigado, o autuado apresentou *Certidão da Comarca de Porto Velho enquadrando 50% do imóvel como área de PRESERVAÇÃO FLORESTAL; Declaração do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA; Parecer Técnico nº. 006/GAZ/SEDAM e Certidão de Inteiro Teor onde se constata a averbação da área como de reserva legal à margem da inscrição da matrícula no registro de imóveis, sob o número 1.651.*

Por fim, repisa os argumentos lançados em sede de recurso voluntário, sobretudo no que diz respeito à Taxa Selic e Multa de Ofício, requerendo o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora guerreado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do contribuinte, sob o argumento de que o recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu de outras

Documentos assinados digitalmente conforme MP 02-2002 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/04/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES
DE OL

Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF a propósito da mesma matéria, conforme Despacho nº 2200-00.279/2011, às fls. 271/275.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 278/285, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 2^a Câmara da 2^a SJ do CARF a divergência suscitada pelos contribuintes, conheço do Recurso Especial e passo ao exame das razões recursais.

Antes mesmo de contemplar as razões recursais, mister se faz delimitar precisamente a matéria objeto da presente demanda, com breve resumo dos atos processuais praticados, de maneira a facilitar o deslinde da controvérsia.

Como se observa dos autos, especialmente do Termo de Constatação Fiscal, às fls. 58/60, trata-se de autuação exigindo ITR, lavrada a partir da glosa das áreas de reserva legal e preservação permanente declaradas pelo contribuinte em sua DITR, tendo em vista a ausência de apresentação do ADA tempestivo, para fins de fruição de aludido benefício fiscal, senão vejamos:

"[...]

Da análise da certidão de registro imobiliário apresentada concluiu-se que o contribuinte é proprietário do imóvel sob fiscalização.

Da análise do ADA apresentado concluiu-se que esse documento está intempestivo para finalidade de elidir a incidência do ITR para o exercício de 2000, porquanto fora protocolizado no IBAMA em 16/04/2001. Segundo a legislação do ITR, o prazo para a protocolização do ADA no IBAMA encerrar-se-ia no prazo de seis meses após o prazo para entrega da DITR/2000, ou seja, esse prazo teve data final em 31/03/2001. Essa exigência deflui da própria redação do caput do art. 10 da Lei 9.393/1996 que prevê o seguinte: "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."

A SRF estabeleceu legalmente os prazos e condições para não incidência do ITR nas áreas declaradas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada por meio da IN/SRF nº 043/1997, com redação alterada pela IN/SRF no 067/1997, que segue: [...]

E como a concessão de benefícios fiscais ao contribuinte deve ser interpretada de forma literal, consoante o disposto no

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.700-1, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/04/2012

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES

DE OL

Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

caput do art. 111 do CTN, restou evidente que o contribuinte não pode excluir da tributação as áreas que declarou de Preservação Permanente e de Utilização Limitada. Foi procedida a glossa das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada, recalculado o ITR sobre essas áreas, juntamente com a multa de ofício aplicável e os juros de mora do período.”

Nesta mesma linha de entendimento, o julgador de primeira instância entendeu por bem manter a exigência fiscal, inferindo que as áreas de preservação permanente e de reserva legal somente poderiam ser afastadas da tributação do ITR quando devidamente comprovadas a partir da protocolização tempestiva do ADA junto ao IBAMA, como se extrai da ementa do Acórdão nº 11-18.888/2007, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

AREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. AREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada da Área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento delas pelo Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2000

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA COM BASE NA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de juros de mora com base na variação da taxa Selic, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverão ser exigidos juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes

infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Lançamento Procedente.” (Grifamos)

Em outra via, a então 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento, em 21/05/2009, converteu o julgamento em diligência, com a finalidade de o contribuinte determinar *que áreas, dentre aquelas descritas na Certidão de Inteiro Teor da Matrícula 1651, compõem o imóvel “Lontras e outros”*, bem como esclarecer se as áreas de reserva legal estão devidamente averbadas, nos termos da Resolução nº 3201-00.049, às fls. 195/199.

Em atendimento à diligência supra, o contribuinte apresentou manifestação, de fl. 205, prestando as informações solicitadas pelo Colegiado, ressaltando que referido imóvel *possui o Código INCRA nº 001015017485-1 e foi cadastrado agrupadamente por se tratar de imóveis contíguos.”*

Por sua vez, a Turma recorrida, ao analisar a matéria, afastou a incidência do ITR sobre a área de preservação permanente a pretexto de que anteriormente ao exercício de 2001 não se poderia exigir o ADA para tal fim, mantendo, porém, a tributação sobre a área de reserva legal, numa verdadeira inovação das razões da autuação, exigindo a averbação de aludida área junto à matrícula do imóvel.

Ocorre que a lavratura do presente Auto de Infração, a partir das glosas das áreas de preservação permanente e reserva legal, se deu em face da ausência de apresentação do ADA protocolizado tempestivamente junto ao IBAMA, relativamente às duas áreas, não se cogitando, em momento algum, na discussão quanto à necessidade de averbação da reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

Tanto é assim que, no julgamento de primeira instância, cuja ementa encontra-se acima transcrita, não se vislumbrou no bojo do Acórdão qualquer discussão a propósito da necessidade de averbação da reserva legal para fruição da benesse isentiva que ora cuidamos.

Na esteira deste raciocínio, analisaremos a demanda nos limites da lide estabelecidos a partir da própria autuação confrontada com as razões inaugurais de defesa da contribuinte, sob pena de evidente inovação no lançamento e supressão de instância, uma vez que a exigência da averbação não fora aventada pelo fiscal autuante ou mesmo na decisão de primeira instância.

Assim, contemplaremos a matéria exclusivamente no que tange à necessidade de apresentação de Ato Declaratório Ambiental também para área de reserva legal, levando-se em consideração que o Acórdão nº CSRF/03-05.945, ora adotado como paradigma, oferece guarida ao pleito do recorrente, seja em relação à exigência do ADA ou mesma da averbação tempestiva, uma vez se firmar no sentido de que o contribuinte não está obrigado a promover a comprovação prévia das áreas declaradas como isentas em sua Declaração de ITR, conforme se verifica do artigo 10, § 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pela MP nº 2.166-67/2001.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos, desde a peça inaugural do feito, 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 reserva legal e preservação permanente, esta já afastada pela Turma recorrida.

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/04/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES

DE OL

Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Consoante se infere do processo, conclui-se que a pretensão do contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, em consonância com a farta e mansa jurisprudência administrativa, impondo a reforma do Acórdão recorrido com o fito de restabelecer a ordem legal nesse sentido, 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 reserva legal, na forma que sustenta o recorrente.

Entrementes, afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, impende esclarecer que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que inexiste 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.”

Na esteira desse raciocínio, em face da inexistência de disposição legal para a exigência do ADA anteriormente ao exercício de 2001, para fins da fruição da isenção *sub examine*, e sendo esta exclusivamente a justificativa da presente autuação, impõe-se reconhecer a improcedência do feito, tendo em vista contemplar o exercício de 2000, período, portanto, que não se poderia exigir aludida formalidade para a comprovação das áreas de reserva legal e preservação permanente.

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 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 Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, pág. 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 eminent 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 acessoria 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)

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira