



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

Processo nº 10384.001360/2005-38
Recurso nº 339.470 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.511 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2011
Matéria ITR
Recorrente COMVAP AÇUCAR E ÁLCOOL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREAS DE RESERVA LEGAL E PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO VIA LAUDOS PERICIAIS. ADA INTEMPESTIVO. VALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Tratando-se de áreas de reserva legal e preservação permanente, devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea, notadamente Laudos Periciais e Averbações à margem da matrícula do imóvel, formalizadas antes da ocorrência do fato gerador, ainda que apresentado Ato Declaratório Ambiental - ADA intempestivo, impõe-se o reconhecimento de aludidas áreas, glosadas 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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Elias Sampaio Freire, que negava 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), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ronaldo de Lima Macedo (Conselheiro Convocado). Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

COMVAP AÇUCAR E ÁLCOOL LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 19/05/2005, 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 Sítio”, cadastrado na RFB sob o nº 56748-5, localizado no município de União/PI, conforme peça inaugural do feito, às fls. 02/08, 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 Recife/PE, Acórdão nº 11-18.832/2007, às fls. 85/95, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 12/11/2008, pelo voto de qualidade, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 302-39.945, sintetizados na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2001

ITR. GLOBSA DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.

A ausência de comprovação hábil é motivo ensejador da não aceitação da área de utilização limitada como excluída da área tributável do imóvel rural.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 209/214, com arrimo no artigo 7º, inciso II, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, 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, defendendo ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 303-35.421, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez 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 reserva legal e preservação permanente, 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, bem como lastreadas em Laudo Técnico com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, ao contrário do que restou decidido pelo julgado recorrido.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, defendendo que as áreas de reserva legal e preservação permanente, conquanto que devidamente comprovadas mediante Laudo Técnico, devem ser excluídas da base de cálculo do Imposto Territorial Rural, mormente quando o laudo em comento não foi objeto de contestação pela autoridade lançadora e/ou julgadora.

Inferre 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 desobrigada, a autuada apresentou Mapas Topográficos e Laudos Técnicos, além dos registros imobiliários, comprovando a existência de referidas áreas, documentos estes que foram admitidos por ocasião de nova fiscalização, correspondente ao ano de 2002, relativamente ao mesmo imóvel rural.

Por fim, repisa os argumentos lançados em sede de recurso voluntário, requerendo 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 contribuinte, 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, qual seja, a necessidade de requisição tempestiva do ADA para fins de não incidência do tributo (ITR), conforme Despacho nº 2100-0034/2010, às fls. 257.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 259/266, 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 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF a divergência suscitada pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo ao exame 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 303-35.421, ora adotado como paradigma, determina que a comprovação da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, independe do requerimento tempestivo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, notadamente quando devidamente comprovadas a partir de prévia averbação à margem da matrícula do imóvel, bem como lastreadas em Laudo Técnico com a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART e ADA, ainda que intempestivo, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

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 reserva legal e preservação permanente.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da 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 e 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 inexistia 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 voto vencido do 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 reserva legal e 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 da reserva legal e 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 vislumbra.

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, o que torna ainda mais digno de realce, e que fora determinante para os demais Conselheiros que acompanharam o presente voto pelas conclusões, 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 reserva legal e preservação permanente, o que se constata na hipótese dos autos, como se verifica das Averbações procedidas à margem da escritura do imóvel (antes da ocorrência do fato gerador), às fls. 15/24, do Laudo Técnico delimitando precisamente referidas áreas, às fls. 10/14, bem como o próprio ADA, ainda que intempestivo, de fl. 09, afastando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento eleito pela autuada.

Nesse sentido, afora entendimento pessoal a propósito da matéria acima alinhavado, o certo é que as Averbações e os Laudos Técnicos apresentados pelo contribuinte e, especialmente, 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 áreas de reserva legal e preservação permanente, devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea trazida à colação pela contribuinte, ainda que apresentado o ADA intempestivo, impõe-se o restabelecimento de tais áreas, glosadas pela fiscalização, para efeito da fruição da isenção em comento, sob pena se fazer prevalecer o formalismo em detrimento do princípio da verdade material.

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 DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira