



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

Processo nº 10670.001066/2001-77
Recurso nº 331.222 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.499 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROPECUÁRIA ACARI DA SERRA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1997

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA. DESNECESSIDADE APRESENTAÇÃO. De conformidade com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época da ocorrência do fato gerador, notadamente a Lei nº 9.363/1996, inexistente previsão legal exigindo a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fruição da isenção do ITR relativamente às áreas de preservação permanente.

NORMAS GERAIS 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.

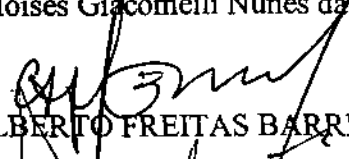
ITR. GRAU DE UTILIZAÇÃO O IMÓVEL RURAL. ESTADO DE EMERGÊNCIA X CALAMIDADE. DIFERENCIAÇÃO. ANALOGIA. INAPLICABILIDADE.

Com fulcro no artigo 10, § 6º, inciso I, da Lei nº 9.393/1996, somente presumir-se-á o grau de utilização do imóvel rural ao percentual de 100% (cem por cento), para fins da determinação da alíquota do cálculo do imposto devido, quando devidamente comprovada a decretação de estado de calamidade, c/c a frustração de safras ou pastagens, não se prestando à caracterizar aludida situação o reconhecimento pelo Poder Executivo do estado de emergência, em virtude de constituir-se requisito literalmente inserido na legislação de regência, não se cogitando em lacuna na lei para efeito da aplicação da analogia, de maneira a abarcar outras hipóteses não contempladas no bojo na norma legal.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a tributação sobre a área de produção vegetal e de pastagens. O Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva votou pelas conclusões.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


RYCARD O HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

EDITADO EM: 23 ABR 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Lourenço Ferreira do Prado (suplente convocado), Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

AGROPECUÁRIA ACARI DA SERRA 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 13/11/2001, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 1997, incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Acari III", localizado no município de São Francisco-MG, cadastrado na RFB sob o nº 335890-9, conforme peça inaugural do feito, às fls. 01/11, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 2ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 8.007/2003, às fls. 80/88, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 12/09/2007, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 303-34.683, sintetizados na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

Ementa: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Alienação do imóvel. Sub-rogação do crédito tributário. Ilegitimidade passiva.

Carece de fundamento jurídico a alegada ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa do adquirente do imóvel rural quando consta do título a prova de quitação do tributo.

Normas gerais de Direito Tributário. Lançamento por homologação.

Na vigência da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, o contribuinte do ITR está obrigado a apurar e a promover o pagamento do tributo, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Secretaria da Receita Federal. E exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações contraditadas enquanto não consumada a homologação.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência. Reserva legal.

Sobre a área de reserva legal não há incidência do tributo, mas a legitimidade da reserva legal declarada e controvertida deve ser demonstrada mediante apresentação da matrícula do imóvel rural com a dita área averbada à sua margem previamente à ocorrência do fato gerador do tributo.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência. Área de preservação permanente.

Sobre a área de preservação permanente não há incidência do tributo. Carecem de sustentação jurídica os fundamentos da glosa da área de preservação permanente declarada unicamente motivados na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Estado de calamidade. Grau de utilização do imóvel.

São desprovidas de sustentação jurídica as glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagens de imóvel rural inserido em área declarada em estado de calamidade.

ITR. PRELIMINAR DE CONHECIMENTO DA ALEGAÇÃO DE ALIENAÇÃO DO IMÓVEL A UM DOS SÓCIOS.

Afastada a arguição de preclusão temporal da alegação de alienação do imóvel rural para um dos sócios em face da relevância da apuração da verdade material no processo administrativo fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 356/364, com arrimo no artigo 7º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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, por entender ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai do Acórdão nº 302-36.278, relativamente à exigência do ADA, e do Acórdão nº 301-33.093, no

que concerne à glosa das áreas de pastagens e produtos vegetais, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Quanto à exigência do ADA, sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que impõe que a comprovação da existência da área de preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, depende de prévio protocolo do requerimento de ato declaratório junto ao IBAMA no prazo legal, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação a legislação tributária que contempla a matéria, notadamente o artigo 10 da Lei nº 9.393/1996, o qual deverá ser interpretado/aplicado literalmente, com arrimo no artigo 111 do Código Tributário, não se cogitando no afastamento da exigência de protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, emitido pelo IBAMA ou órgão conveniado.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, aduzindo que, para comprovação da área de preservação permanente, 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 a área de preservação permanente está condicionada ao reconhecimento como tal por parte do Poder Público, por intermédio do ADA, devendo existir em cada imóvel informação específica da parte preservada, 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.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que a contribuinte procedeu tempestivamente a protocolização do requerimento do ADA, dentro dos seis meses da entrega da Declaração do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, impõe-se à manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Relativamente às áreas de produtos vegetais e pastagens, igualmente, argüi a divergência entre decisões das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, consoante Acórdão paradigma supracitado, alegando, ainda, que o voto condutor do *decisum* guerreado carece de respaldo legal, uma vez que deixou de observar os requisitos estabelecidos no artigo 10, § 6º, inciso I, da Lei nº 9.393/1996, o qual exige a declaração de estado de Calamidade Pública para o ano anterior, *in casu*, 1996, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Sustenta que os Decretos nºs 611/1995 e 638/1996, reconhecem o Estado de Emergência decorrente da estiagem no Município de São Francisco/MG, o que não pode ser confundido com Estado de Calamidade, de maneira a conferir a presunção do grau de 100% de utilização do imóvel, sob pena de contrariar o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que impõe a interpretação literal e restritiva para a legislação que tratar de isenções. A corroborar esse entendimento, traz à colação jurisprudência administrativa contemplando a matéria.

Ressalta que o dispositivo legal que regulamenta o tema, ao dispor “*resulte frustração de safras ou destruição de pastagens*”, para a presunção de 100% de utilização da terra, exige a comprovação de sua utilização para safra ou pastagem. Isso não logrou a contribuinte a comprovar.

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, a ilustre Presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho, 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 respeito das mesmas matérias, quais sejam, necessidade de requerimento atempado do ADA relativamente às áreas de preservação permanente e comprovação do estado de calamidade nas áreas de plantio e pastagens, para fins de cálculo do tributo (ITR), conforme Despacho nº 195/2008, às fls. 368/370.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 380/388, 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 pela ilustre Presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

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 302-36.278, ora adotado como paradigma, impõe que a comprovação da existência da área de preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, depende de prévio protocolo do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA, dentro dos seis meses subsequentes à entrega da DITR, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Sustenta, ainda, a PFN que ao desconsiderar a exigência do requerimento tempestivo do ADA para efeito da benesse isentiva, a 3ª Câmara do então 3º Conselho de Contribuintes, contrariou as normas insertas no Código Florestal Nacional (Lei nº 4.771/65 e atualizações), bem como 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.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a respeito da exigência do requerimento atempado do Ato Declaratório Ambiental – ADA relativamente às áreas de preservação permanente, dentro do prazo legal, para fruição da não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

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)

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, 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, condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo as glebas de terra destinadas à preservação permanente, ao revés do entendimento da recorrente.

Destarte, impende esclarecer que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que inexistente previsão legal, anteriormente à vigência do Decreto nº 4.382, de 19/09/2002, contemplando a exigência do ADA para efeito de não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente.

Nesse sentido, aliás, o ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire se manifestou como muita propriedade a respeito do tema, conforme se extrai do voto exarado nos autos do processo administrativo nº 10140.000907/2001-17, Recurso nº 303-132.801, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

"[...] A questão controvertida posta à apreciação trata-se da obrigatoriedade ou não do Ato Declaratório Ambiental - ADA, nos termos em que dispõem as normas do fisco federal, para fins da não incidência do ITR.

Para se dirimir a controvérsia dos autos, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural - ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento. Para tanto, ressaltado do art. 10 da Lei 9.393/96 os trechos que interessam:

[...]

Da transcrição acima, destaca-se que, quando da apuração do imposto devido, exclui-se da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, além daquelas de interesse ecológico e das imprecisas para qualquer exploração agrícola, remetendo o dispositivo citado para a Lei 4.771/65 (Código Florestal).

O Código Florestal (Lei nº 4.771/65, na redação da Lei nº 7.803/89) foi extremamente minucioso ao estabelecer os parâmetros específicos para a conceituação das áreas de preservação permanente e as de reserva legal, nos arts. 2º, 3º, 16 e 44, que vão aqui reproduzidos:

[...]

A expedição de atos normativos pela Administração Tributária deve ater-se à observância dos princípios da legalidade e da razoabilidade. Embora o Código Tributário Nacional estabeleça que a obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º), expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (atos normativos, decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades tributárias e convênios), não se deve perder de vista que sobrepõe sobre todo o sistema o princípio da legalidade.

[...]

Portanto Administração Tributária não pode instituir obrigações acessórias sem que haja pertinência objetiva entre ela e a obrigação tributária principal. Não deve o contribuinte

dv

ser onerado com exigências desnecessárias e impertinentes para o pagamento do imposto.

A leitura das normas constantes no Código Florestal evidencia que ali foram expostos de modo minucioso todas as particularidades relativas à caracterização das áreas de preservação permanente e as de reserva legal. Não há pertinência entre o cumprimento da obrigação tributária principal, no que tange à apuração e o pagamento do imposto, no que diz respeito à exclusão das áreas em tela e a exigência de Ato Declaratório Ambiental.

Entendo que a IN nº 67/97, no quanto comporta à regulamentação do art. 10, § 1º, inc. II, alínea 'a', da Lei nº 9.393/96, desbordou de seus limites, vale dizer, o ato administrativo operou extra-legem.

Com efeito, a exigência de ato declaratório se encontra tão-só nas alíneas 'b' e 'c' do inciso II do § 1º da Lei nº 9.393/96. Nessas hipóteses tal exigência da IN nº 67/97 encontra fundamento na lei, condição necessária para sua validade enquanto ato normativo derivado.

Entretanto, no que diz com a alínea 'a' do inciso II do § 1º da Lei nº 9.393/96, não se vislumbra esse fundamento, até porque essa alínea faz remissão expressa à lei nº 4.771/65 e à Lei nº 7.803/89, que definem quais sejam as áreas de preservação permanente e de reserva legal. Diferentemente, quando o legislador entendeu necessária a declaração para a determinação de áreas de interesse ecológico e comprovadamente imprestáveis, o fez de maneira expressa.

Portanto, a irrisignação da Fazenda Nacional, neste ponto, não merece prosperar. Inclusive, porque o r. acórdão se mostra em sintonia com a jurisprudência da CSRF que firmou entendimento de que a comprovação da área de Preservação Permanente não depende, exclusivamente, da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

[...]” (grifamos)

Somente a título elucidativo, não sendo a requisição atempada do ADA, **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 exigisse a comprovação por parte do contribuinte, *ad argumentandum tantum*, 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 daqueles áreas.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente da glosa de áreas 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 a 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.

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 à protocolização atempada 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)

Afastando qualquer dúvida quanto ao tema, rechaçando de uma vez por todas a pretensão fiscal, imperioso elucidar que aludida matéria fora objeto de proposta de Súmula, aprovada pelo Pleno da CSRF, em 08/12/2009, vinculando, assim, os julgadores deste Colegiado, como se extrai do Enunciado da Súmula assim aprovado:

“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.”

Dessa forma, quanto a área de preservação permanente, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

DAS ÁREAS DE PASTAGENS E PRODUTOS VEGETAIS

No que tange as glosas acerca das áreas de pastagens e produção vegetal, entendeu o v. Acórdão recorrido que a decretação de estado de emergência do município no qual se localizam, seria capaz de ensejar a presunção de utilização de 100% relativamente àquelas áreas, com arrimo na analogia entre emergência e calamidade pública.

Por outro lado, argüiu a Fazenda Nacional a divergência entre a decisão recorrida e outras tomadas pelas demais Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, traduzidas no Acórdão nº 301-33.093, o qual entendeu pela impossibilidade da utilização da analogia para fins da presunção do grau de utilização de 100% da área, sob pena de malferir o disposto no artigo 10, § 6º, inciso I, da Lei nº 9.393/1996, o qual exige a declaração de estado de Calamidade Pública para o ano anterior, *in casu*, 1996, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde fora decretado estado de emergência, senão vejamos:

“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.

[...]

§ 6º *Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:*

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;
(grifamos)

A fazer prevalecer seu entendimento, infere, ainda, que a legislação de regência, ao dispor "*resulte frustração de safras ou destruição de pastagens*", para a presunção de 100% de utilização da terra, exige a comprovação de sua utilização para safra ou pastagem. Isso não logrou a contribuinte a comprovar.

Depreende-se, portanto, que o Acórdão guerreado entendeu que a situação de emergência decretada assemelha-se ao estado de calamidade pública, de modo a atrair a incidência do comando legal supra.

Convém lembrar que há dois tipos de "*estados*" que podem ser decretados: os que se referem à *segurança nacional* (de defesa e de sítio) e os relativos a *desastres naturais* (estado de observação, alerta, emergência e calamidade pública). Especificamente ao objeto do presente recurso, esclarece-se que a categoria relativa aos desastres naturais se presta a classificar situação decorrente de eventos como chuvas fortes e grandes estiagens, que podem atingir áreas restritas (como uma cidade) ou até um país inteiro.

Logo, emergência e calamidade públicas são, em princípio, situações de anormalidade decorrentes de um ou mais eventos da natureza ou desastres, reconhecidos pelo Poder Executivo, e que podem vir a ser determinados pelos Municípios, Estados ou mesmo um País.

Por sua vez, o artigo 10º, § 6º, inciso I, da Lei nº 9.363/96, ao dispor sobre os casos em que as áreas de imóveis rurais serão consideradas como efetivamente utilizadas, para os efeitos da incidência do ITR, determina claramente que deve haver a ocorrência conjunta de duas situações. *A primeira delas deve ser a decretação do estado de calamidade pública e a segunda, da frustração de safras ou pastagens.*

Na hipótese dos autos, da leitura do Decreto Municipal n. 611/95, às fls. 316, extrai-se o seguinte:

"[...]"

O PREFEITO MUNICIPAL DE SÃO FRANCISCO DE MINAS GERAIS[...]

CONSIDERANDO a estiagem prolongada que vem assolando este município, comprometendo seriamente os poucos mananciais de superfície e afetando a vazão dos poços artesianos, os quais encontram-se com seus níveis próximos aos limites mínimos toleráveis,

CONSIDERANDO que o município de São Francisco-MG, no qual prevalecem as atividades econômicas vinculadas

exclusivamente a atividades agropastoris, encontra-se visivelmente prejudicado e com iminentes riscos de acerbamento do êxodo rural.

DECRETA:

Art. 1º - Fica declarado "Estado de Emergência" em todo o território do Município de São Francisco-MG.

Art. 2º - As Secretarias Municipais de Agricultura e de Desenvolvimento Urbano e Rural deverão promover esforços conjuntos no sentido de buscar soluções objetivando minorar a caótica situação da população rural do Município, através da criação de uma Comissão Municipal de Combate à Seca." (grifamos)

Referido Decreto perdurou até agosto de 1996, quando veio a ser promulgado o Decreto 638/96, às fls. 317, que revigorou o estado de emergência e assim o justificou:

" [...]

O prefeito Municipal de São Francisco, Estado de Minas Gerais, no pleno exercício de seu cargo e tendo em vista a competência prevista no art. 136, inciso IV, da Lei Orgânica do Município,

CONSIDERANDO a estiagem prolongada que vem castigando este município de São Francisco-MG há vários meses, comprometendo seriamente os poucos mananciais de superfície e diminuindo drasticamente a vazão dos poços tubulares, sendo que muitos deles encontram-se com seus níveis próximos aos limites mínimos toleráveis, e provocando constantes frustrações de safras, com enormes e insuportáveis prejuízos para os agricultores e pecuaristas;

CONSIDERANDO que o município, cuja base econômica está vinculada quase que exclusivamente as atividades agropastoris, encontra-se profunda e visivelmente prejudicado e com iminentes riscos de acerbamento do êxodo rural, sem que o poder público municipal possa reverter, sozinho, os efeitos decorrentes da grava anormalidade apontada,

RESOLVE:

Art. 1º - Fica decretada "SITUAÇÃO DE EMERGÊNCIA" por 150 (cento e cinquenta dias), em todo o território deste Município de São Francisco-MG.

Art. 2º - Determinar que a Secretaria Municipal de Agricultura e a Secretaria Municipal de Desenvolvimento Urbano e Rural promovam esforços conjuntos no sentido de efetuar profundo levantamento dos danos provocados pela prolongada estiagem, e apresentar sugestões objetivando a busca de soluções para minorar a caótica situação da população rural do Município." (grifamos)

Em face de aludidos Decretos, o v. Acórdão atacado achou por bem afastar a divergência da terminologia do "estado de emergência" e "estado de calamidade pública", para entender que, diante da caótica situação por que passava o Município em decorrência da seca,



em face dos comprovados prejuízos, o imóvel era efetivamente utilizado, tendo considerado indevidas as glosas efetuadas pelo Fisco.

Contudo, ao analisar a documentação colacionada aos autos pela contribuinte, conclui-se ter razão a Fazenda Nacional em seu pleito, apesar de pessoalmente considerar que diante dos prejuízos acumulados pelo Município que se sustenta da atividade agropastoril, foi infeliz o Poder Público ao decretar o estado de emergência, quando restam demonstrados, a meu sentir, características intrínsecas da decretação do estado de calamidade pública, principalmente pelo fato do município não deter meios de contornar a situação sem a ajuda do Poder Público Federal ou Estadual.

Entrementes, a decretação do estado de emergência e de calamidade, possuem, em si, diferenças objetivas e subjetivas, de modo que estas devem ser analisadas pelo Poder Executivo, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela defesa civil, que já elaborou manual para aferição, dentro do contexto sócio-econômico de cada região, de critérios que determinam estar constatada uma ou outra situação, não cabendo a este Conselho vir a entender na hipótese da decretação do estado de emergência, por mais que assim não o pareça, como ou mesmo semelhante ao estado de calamidade pública.

Logo, na hipótese dos autos, em se tratando de situações anormais de natureza e contornos diversos, não há como se negar a divergência em sua terminologia, para assim assemelhar ambos os casos, como decidiu a Câmara recorrida, devendo ser aplicado *in totum* o entendimento constante no Acórdão paradigma trazido à colação pela Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo em vista que espelham o determinado na Lei n. 9.363/96, a qual expressamente exige que tenha sido decretado o ESTADO DE CALAMIDADE PÚBLICA para que pudesse ser presumida a utilização de 100% da áreas em comento, determinante à aplicação das alíquotas para fins de cálculo do imposto devido.

Mais a mais, a utilização da analogia na aplicação da legislação tributária, ou seja, da subsunção da norma ao fato, somente poderá ser levada a efeito quando se constatar lacuna na lei, sendo vedada a interpretação extensiva. É o que nos ensina o renomado doutrinador Leandro Paulsen, que assim preleciona:

"I – analogia;

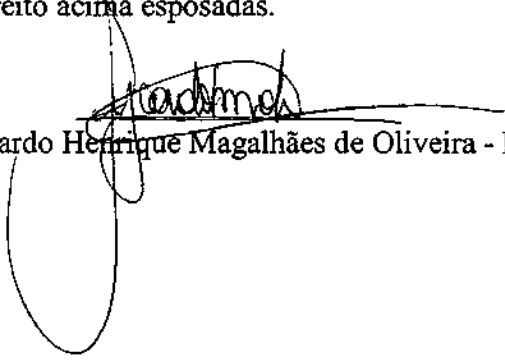
Lacuna x "silêncio eloqüente" . "...só se aplica a analogia quando, na lei, haja alguma lacuna, e não o que os alemães denominam de 'silencio eloqüente' (beredtes Schweigen), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia." (excerto do voto do Min. Moreira Alves quando do julgamento, pela 1ª Turma do STF, do RE 130.552/SP, jun/91, RTJ 136/1342)]

Analogia e interpretação extensiva. Não se pode confundir a analogia com a chamada interpretação extensiva. Na analogia, há integração da legislação tributária mediante aplicação da lei a situação de fato nela não prevista, embora semelhante àquela a qual a lei se refere expressamente; na interpretação extensiva, não há integração da legislação tributária, pois se trabalha dentre dos lindes da sua incidência. "(DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e

In casu, inexistente à toda evidência lacuna na lei ao contemplar a presunção da utilização de 100% das áreas de pastagens de produção vegetal, o que somente será admitido quando comprovado o estado de calamidade. Veja-se, pois, que a legislação de regência é clara e precisa ao tratar da matéria não comportando analogia ou mesmo interpretação extensiva da norma, de maneira a acobertar fatos não inseridos nos dispositivos legais que regulamentam o tema.

Pretendesse o legislador abarcar o estado de emergência como hipótese de presunção do grau de utilização de 100% de referidas áreas, teria feito de forma precisa no bojo da norma legal encimada. Assim não o tendo procedido, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, impondo a retificação do *decisum* atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em consonância com a legislação tributária, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER O RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para restabelecer as glosas efetuadas quanto as áreas de pastagens e produção vegetal, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator