



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

Processo nº 13830.000043/2003-15
Recurso nº 334.075 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.620 – 2ª Turma
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOÃO CARLOS ALVES MEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1998

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA. DESNECESSIDADE APRESENTAÇÃO.

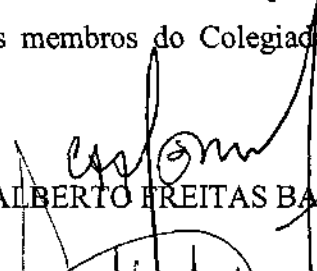
De conformidade com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época da ocorrência do fato gerador, notadamente a Lei nº 9.363/1996, inexistente previsão legal exigindo a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fruição da isenção do ITR relativamente às áreas de preservação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

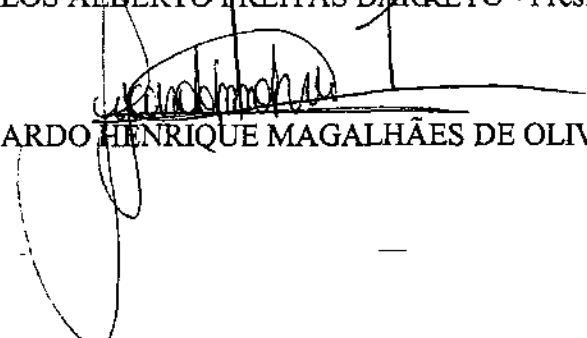
NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÕES NORMATIVAS. LIMITAÇÃO LEGAL. Às Instruções Normativas é defeso inovar, suplantar e/ou coarctar os ditames da lei regulamentada, sob pena de malferir o disposto no artigo 100, inciso I, do CTN, mormente tratando-se as IN's de atos secundários e estritamente vinculados à lei decorrente.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


RYCARDO 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, Rogério de Lellis Pinto (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

JOÃO CARLOS ALVES MEIRA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 20/12/2002, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 1998, incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda São Fernando", localizado no município de Marília-SP, cadastrado na RFB sob o nº 3098078-0, conforme peça inaugural do feito, às fls. 02/09, 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 6.711/2005, às fls. 90/110, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 24/01/2007, por unanimidade de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 303-34.010, sintetizados na seguinte ementa:

"ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP) E DE RESERVA LEGAL (ARL). A teor do artigo 10º, § 7º da Lei n.º 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

NOS TERMOS DO ARTIGO 10, INCISO II, ALÍNEA "A", DA LEI Nº 9.393/96, NÃO SÃO TRIBUTÁVEIS AS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.

Recurso voluntário provido."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 155/166, com arrimo no artigo 5º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais 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 302-36.278, 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, na medida em que impõe que a comprovação da existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, depende de prévia averbação tempestiva à margem da matrícula do imóvel e protocolo do requerimento de ato declaratório junto ao IBAMA no prazo legal, respectivamente, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Em defesa de sua pretensão, elucida, para fins de não incidência do ITR, que a averbação da reserva legal junto à matrícula do imóvel, deve ser procedida antes do fato gerador do tributo, somente passando a produzir efeitos a partir de tal providência, não retroagindo, portanto, à fatos geradores ocorridos anteriormente à esse ato, em observância ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, com vistas à assegurar os interesses coletivos relativamente à proteção do meio ambiente.

Relativamente à área de Preservação Permanente, 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 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.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que a contribuinte procedeu tempestivamente a averbação em comento e a protocolização atempada 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, a ilustre Presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho, entendeu por bem admitir parcialmente 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, tão somente quanto a necessidade de requerimento atempado do ADA, relativamente às áreas de preservação permanente, para fins de não incidência do tributo (ITR), conforme Despacho nº 301/2007, às fls. 183/185.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 193/200, 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, em relação à área de preservação permanente, conheço do Recurso Especial, quanto a esse tema, 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 302-36.278, ora adotado como paradigma, impõe que a comprovação da existência das áreas 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 as 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 inexiste 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 vênha 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 sobrepára 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 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 irresignação 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 à parte da sua propriedade rural correspondente à aludidas áreas.

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 Códex 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."

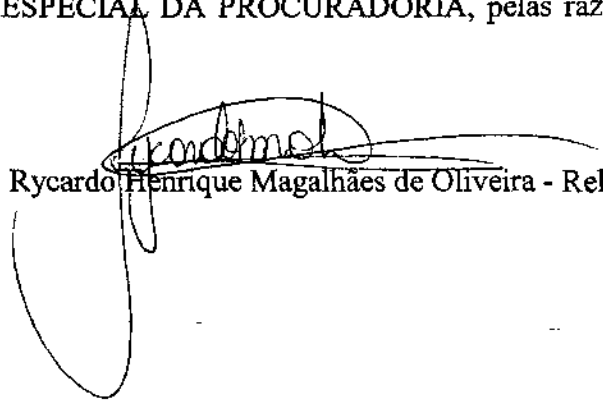
Outro não é o entendimento do eminente jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

"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)

Dessa forma, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento 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.

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 - Relator