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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 13851.000058/2001-73 |
| **Recurso nº** | 329.804 Especial do Procurador |
| **Acórdão nº** | **9202-01.782 – 2ª Turma** |
| **Sessão de** | 28 de setembro de 2011 |
| **Matéria** | ITR |
| **Recorrente** | FAZENDA NACIONAL |
| **Interessado** | COMPANHIA AGRÍCOLA FAZENDA ALPES |

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 1997

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. DECLARAÇÃO CONTRIBUINTE. NÃO COMPROVAÇÃO DA ÁREA DECLARADA. MANUTENÇÃO LANÇAMENTO.

Com fulcro na legislação tributária de regência, 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, uma vez intimado a comprovar a área de reserva legal declarada em sua DITR, mediante documentação hábil e idônea, não logrando êxito o contribuinte nesta empreitada, se quedando inerte/silente, impõe-se a manutenção do lançamento a partir da glosa de aludida área.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA TEMPESTIVO. EXIGÊNCIA LEGAL SOMENTE APÓS EXERCÍCIO 2001.

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 à área de preservação permanente 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 em parte.

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para manter o lançamento sobre a reserva legal.

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 14/10/2011

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, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

COMPANHIA AGRÍCOLA FAZENDA ALPES, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 26/01/2001, 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 Alpes", localizado no município de Santa Lucia/SP, cadastrado na RFB sob o nº 259327-0, 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 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 03.002/2003, às fls. 28/33, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 07/12/2005, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 303-32.668, sintetizados na seguinte ementa:

> *"ITR – ÁREA DE RESERVA LEGAL - 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 fim de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade. Nos termos da Lei n° 9.393/96, não são tributáveis as áreas de preservação permanente e de reserva legal. RECURSO PROVIDO"*

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 81/89, com arrimo no artigo 5º, incisos I e 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 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 à divergência arguida.

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 requisição atempada do ADA, respectivamente, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Alega, igualmente, que o Acórdão guerreado malferiu os dispositivos legais que regulam a matéria, especialmente os preceitos contidos nas Leis n°s 9.393/1996, 6.938/1981 e 10.165/2000, quanto à requisição do ADA, e Leis nºs 7.803/89 e 9.393/1996, relativamente à exigência da averbação tempestiva da área de reserva legal.

Infere que a Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), na redação dada pela Lei nº 7.803/1989, prescreve que a comprovação da existência de área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, depende de prévia averbação tempestiva à margem da matrícula do imóvel, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Em defesa de sua pretensão, assevera que a exigência encimada foi expressamente inserida no art. 10, § 4º, inciso I, da IN/SRF/nº 43/1997, (que disciplinou a Lei 9.363/96), com redação do art. 1º, inciso II, da IN/SRF nº 67/1997.

Argumenta que a Medida Provisória nº 2.166/2001, a qual dispôs sobre a declaração das áreas na Lei nº 9.393/1996, utilizada como esteio ao Acórdão atacado, em nada alterou a necessidade da averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel, eis que, igualmente, contemplou essa exigência, remetendo às disposições do Código Florestal, instituído pela Lei nº 4.771/1965.

Tece comentários a propósito do conceito e finalidade da "Reserva Legal", traçando histórico da legislação que regulamenta a matéria, notadamente Código Florestal, aprovado pela Lei nº 4.771/1965, bem como Lei nº 7.803/1989, a qual estabeleceu a necessidade da averbação ou registro da reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, concluindo que aludida exigência visa justamente atender o fim precípuo da reserva legal, a partir da publicidade dessa situação de fato e de direito.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, aduzindo para tanto que áreas de reserva legal são aquelas definidas pelo citado Código Florestal em seu artigo 16 e que, para serem consideradas como tal não bastam apenas "existir" no mundo fático, mas devem "existir" também no mundo jurídico quando averbadas na matrícula do imóvel, mormente quando referida exigência decorre da legislação de regência, mais precisamente a Lei nº 4.771/65, que deverá ser interpretada literalmente, com arrimo no artigo 111 do Códex Tributário.

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

Elucida, ainda, 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, a fatos geradores ocorridos anteriormente a esse ato, em observância ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, com vistas a 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.

Aduz 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 à 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 então Presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a propósito das mesmas matérias, quais sejam, necessidade de averbação da reserva legal à margem da matrícula do imóvel antes do fato gerador e, bem assim, requisição atempada do ADA, conforme Despacho n° 352/2006, às fls. 98/100.

Instada se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, 106/108, 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 de Contribuintes a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, 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 a jurisprudência administrativa traduzida no *decisum* paradigma trazido à colação, bem como a legislação de regência, uma vez ter afastado a glosa procedida pela fiscalização

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANT AS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

deixando de considerar a ausência de comprovação da averbação tempestiva da reserva legal à margem da matrícula do imóvel e, bem assim, o protocolo do requerimento de ato declaratório junto ao IBAMA no prazo legal, capaz de justificar a isenção do ITR na forma inscrita no *decisum* guerreado

Sustenta, ainda, a PFN que ao desconsiderar a exigência da prévia averbação de reserva legal e requerimento tempestivo do ADA para fins da benesse isentiva, a Câmara recorrida contrariou o regramento inserto no Código Florestal Nacional (Lei nº 4.771/65 e atualizações) e 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 propósito da necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, bem como a exigência do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA, quanto às áreas de preservação permanente e reserva legal, dentro do prazo legal, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

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**;*
>
> *[...]*

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANT AS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

***§ 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)

**DA ÁREA DE RESERVA LEGAL – AVERBAÇÃO – DESNECESSIDADE – AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO ÁREA POR OUTROS MEIOS**

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de assentamento nos registros cartorários, de reserva legal em imóvel rural, não é, em si, condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo à gleba de terra destinada à proteção ambiental, ao revés do entendimento da recorrente.

Melhor elucidando, a norma concessiva do beneficio fiscal em apreço, acima transcrita, sequer fala em necessidade de comprovação por parte do declarante, para fins de afastar a tributação do ITR da parcela destinada à reserva ambiental. Apenas reconhece que a simples declaração do contribuinte, no sentido de que determinada gleba destina-se a proteção, é suficiente para assegurar o direito à isenção, sem prejuízo, é obvio, de eventual constatação contrária. Trata-se, pois, do conhecido lançamento por homologação, promovido pelo contribuinte sujeito a posterior exame da autoridade fazendária.

Com efeito, a partir do momento em que a norma isentiva não exige sequer a comprovação prévia da existência da reserva legal propriamente dita, não há sentido lógico que sustente a exigência do assentamento no Cartório de Registro de Imóveis – CRI, como condição para exclusão da incidência do ITR. Destarte, não sendo legalmente viável exigir a comprovação da existência da área destinada à proteção ambiental, muito menos poderá condicionar a isenção a prévio assentamento cartorário.

É preciso reconhecer que ao desvincular a isenção em comento, da necessidade de comprovação da existência da área de reserva legal, a legislação de regência prestigia a destinação ambiental a ser dada à gleba destacada da propriedade rural, em clara preterição a procedimentos burocráticos, que apenas frustrariam o objetivo legal maior, consubstanciado no alcance da exploração consciente e adequada do meio rural, preservando-se as condições mínimas para o saudável equilíbrio do meio ambiente.

Sob o enfoque da análise de uma norma concessiva de isenção fiscal, a interpretação conferida pela autoridade lançadora, corroborada pela decisão da douta DRJ e defendida pela PFN, no sentido de condicionar a isenção do ITR a prévio registro em cartório da área de proteção ambiental, criando exigências onde a própria Lei instituidora não as criou, apenas limita o alcance da norma de isenção em apreço, mediante interpretação extensiva de uma condição não legalmente prevista, o que em letras frias significa clara afronta ao artigo 111, I e II do CTN, que exige uma interpretação literal de tais normas.

Não se pode perder de vista ainda o fato de que a isenção, a teor do artigo 176 do CTN, e na esteira da previsão contida no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, decorre da lei que a instituiu, e que especificará, dentre outros aspectos, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, ou seja, a lei instituidora da isenção será especifica e trará todos os elementos necessários para o gozo do beneficio fiscal que está concedendo.

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

Ao que nos parece, o texto codificado lança o alerta de que a isenção reporta-se apenas a legislação que a contemplou, estando vinculada aos eventuais requisitos e condições nela expressamente delimitados, marcando sua natureza exclusiva. Tal alerta, vale lembrar, tem dois focos distintos, um direcionado ao sujeito passivo, assegurando-lhe o beneficio fiscal se comprovada à observância das condicionantes previstas na legislação que o concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforça-lhe a certeza de que apenas ao legislador especifico é outorgado o direito de condicionar a isenção por ele instituída.

Essa natureza exclusiva da norma que concede a isenção fiscal é passo fundamental para bem compreendermos que leis diversas, reguladoras de matérias estranhas à isenção propriamente dita, tais como Direito Civil, Penal, Florestal, etc., não podem servir de fundamento legal nem para o seu gozo, assim como para criar obrigação ou condição que frustre o usufruto do seu direito[1]. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Por essas razões, não merece ressalvas o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao rechaçar o entendimento do Fisco/Fazenda Nacional, escorado no Código Florestal, para se exigir prévio registro da área de reserva ambiental no competente CRI, como condição para isenção do ITR, porquanto tal exigência não se reporta à legislação que instituiu o favor fiscal, mas outra que lhe é entranha.

Somente a título elucidativo, não sendo o prévio assentamento da reserva legal em Cartório, ou ainda a não requisição atempada do ADA, **condição legal** para obtenção do beneficio 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 de reserva legal 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, a mera inscrição em Cartório ou ainda o requerimento do ADA, não se perfazem nos únicos meios de se comprovar a existência ou não de reserva legal.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente da glosa de reserva legal, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pelo não assentamento prévio em cartório ou requisição 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 reserva legal.

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.

[1] Misabel Derzi, Comentários de atualização da 11ª Edição da Obra Direito Tributário Brasileiro, do mestre Aliomar Baleeiro, a sua pág. 932.

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

***In casu*, no entanto, isso a contribuinte não logrou demonstrar. Com efeito, relativamente à reserva legal, uma vez intimado a comprovar referida área o contribuinte se quedou silente/inerte.**

Em outras palavras, como já relatado, em nosso entendimento e com arrimo 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 comprovação da área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, não depende **exclusivamente** da averbação prévia à margem da matrícula do imóvel, bastando que o contribuinte as declare como tal na DITR, ficando sujeito ao pagamento do imposto devidamente corrigido na hipótese de falsidade na informação.

**E foi precisamente o que ocorreu no caso vertente, onde a contribuinte fora intimada e posteriormente autuada em face da glosa da área de reserva legal declarada em sua DITR, mas em momento algum logrou comprovar por outros meios de prova (Laudos válidos, p. exemplo) a existência da área em comento, impondo seja mantida a autuação na forma da peça vestibular do feito, provendo-se, portanto, o Recurso da Fazenda Nacional neste ponto.**

**DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE – INEXIGÊNCIA DO ADA EXERCÍCIO 1997**

No que concerne às áreas de preservação permanente, onde a recorrente pretende seja reformada a decisão atacada, sustentando que a contribuinte deixou de cumprir o requisito legal para fruição da isenção do ITR, especialmente quanto ao protocolo tempestivo do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA, não há como se acolher os argumentos do Fisco.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece prosperar, 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, relativamente a esta matéria, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Destarte, 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.

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, ressalto do art. 10 da Lei 9.393/96 os trechos que interessam:*

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

*[...]*

*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 imprestáveis para qualquer exploração agrícola, remetendo o dispositivo citado para a Lei 4.771/65 (Código Florestal).*

*O Código Florestal (Lei n° 4.771/65, na redação da Lei n° 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. 2°, 3°, 16 e 44, que vão aqui reproduzidos:*

*[...]*

*A expedição de atos normativas 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, § 2°), 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 tributários e convênios), não se deve perder de vista que sobrepaira 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 n° 67/97, no quanto comporta à regulamentação do art. 10, § 1°, inc. II, alínea 'a', da Lei n° 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 § 1° da Lei n° 9.393/96. Nessas hipóteses tal exigência da IN n° 67/97 encontra fundamento na lei, condição necessária para sua validade enquanto ato normativo derivado.***

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

> ***Entretanto, no que diz com a alínea 'a' do inciso II do § 1° da Lei n° 9.393/96, não se vislumbra esse fundamento, até porque essa alínea faz remissão expressa à lei n° 4.771/65 e à Lei n° 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)

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."*

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 Antônio 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*

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

*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, **no que pertine a área de preservação permanente**, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela então 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 parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, somente para restabelecer a glosa concernente à área de reserva legal, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANT AS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 18/10/2011 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE , Assinado digitalmente em 20/10/2011 por OTACILIO DANT AS CARTAXO
Emitido em 21/10/2011 pelo Ministério da Fazenda