



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

Processo nº 13851.001207/2004-64
Recurso nº 338.557 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.342 – 2ª Turma
Sessão de 09 de fevereiro de 2011
Matéria ITR
Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ITR. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL

A partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR, a apresentação do ADA passou a ser obrigatória (ou a comprovação do protocolo de requerimento daquele Ato, junto ao IBAMA, em tempo hábil), por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior e Susy Gomes Hoffmann que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

Caio Marcos Candido – Presidente-Substituto

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM:

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Caio Marcos Candido Carlos (Presidente-Substituto), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (Conselheiro convocado), Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

SUCOCÍTRICO CUTRALE 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 16/11/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 2002, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Graziela”, cadastrado na SRF sob o nº 2380722-9, localizado no município de Ibaté-SP, conforme peça inaugural do feito, às fls. 19/23, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuinte contra Decisão da 1ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-11.572/2007, às fls. 57/67, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 10/12/2008, pelo voto de qualidade, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 302-40.047, sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2002

ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATORIO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a utilização do Ato Declaratório Ambiental – ADA para fins de redução no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural pelo reconhecimento da isenção tributária prevista para as áreas de reserva legal declaradas pelo contribuinte.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INTIMAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96 apenas dispensa a prévia apresentação dos documentos que comprovam o preenchimento das condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei para a efetivação da isenção.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 123/132, com arrimo nos artigos 7º, inciso II, e 15, 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, defendendo ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai

dos Acórdãos nºs 391-00.031 e 303-35.544, dentre outros, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Sustenta que os Acórdãos encimados, ora adotados como paradigmas, divergem do *decisum* guerreado, na medida em que impõe que a comprovação da existência de área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, independe da requisição atempada do Ato Declaratório Ambiental – ADA, sobretudo quando lastreada em averbação tempestiva à margem da matrícula do imóvel, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação a legislação que regulamenta a matéria, concluindo que a área de reserva legal decorre da própria lei, não sendo admissível a sua desconsideração quando devidamente comprovada mediante averbação à margem da matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, como se verifica da jurisprudência administrativa e judicial transcrita na peça recursal.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, defendendo que as áreas de reserva legal, conquanto que devidamente comprovadas nos autos, devem ser excluídas da base de cálculo do Imposto Territorial Rural, sendo defeso à administração *restringir o que a lei não limitou*.

Por fim, repisa os argumentos lançados em sede de recurso voluntário, requerendo o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do contribuinte, sob o argumento de que o recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a propósito da mesma matéria, conforme Despacho nº 9202-00.497/2009 de fl. 166.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 169/177, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF a divergência suscitada pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende o 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 nos Acórdãos nºs 391-00.031 e 303-35.544, dentre outros, ora adotados como paradigmas,

determina que a comprovação da existência de área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, não depende da requisição atempada do Ato Declaratório Ambiental – ADA, mormente quando devidamente comprovada a partir de averbação à margem da matrícula do imóvel, antes da ocorrência do fato gerador, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

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

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão do contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, em consonância com a farta e mansa jurisprudência administrativa, impondo a reforma do Acórdão recorrido com o fito de restabelecer a ordem legal nesse sentido, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação **tributária específica** que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, nos seguintes termos:

“Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;*
- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas;*

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

[...]

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do

declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)” (grifamos)

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 às glebas de terra destinadas à reserva legal, ao revés do entendimento da Câmara recorrida.

Melhor elucidando, a norma concessiva do benefício 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 óbvio, de eventual constatação contrária. Trata-se, pois, do conhecido lançamento por homologação, promovido pelo contribuinte e sujeito a posterior exame da autoridade fazendária.

Com efeito, a partir do momento em que a norma isentiva não exige sequer a comprovação da existência da reserva legal propriamente dita, não há sentido lógico que sustente a exigência da requisição atempada do ADA, 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 prévia emissão do ADA.

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 recorrida e defendida pela PFN, no sentido de condicionar a isenção do ITR a prévio requerimento do ADA, 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, incisos 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 específica e trará todos os elementos necessários para o gozo do benefício fiscal que está concedendo.

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 benefício fiscal se comprovada a observância das condicionantes previstas na legislação que o

concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforçar-lhe a certeza de que apenas ao legislador específico 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 direito¹. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Por essas razões, com a devida vênia, não merece prosperar o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao compartilhar com o entendimento do Fisco/Fazenda Nacional, escorado no Código Florestal, para se exigir prévio requerimento do ADA, como condição para isenção do ITR, porquanto tal exigência não se reporta à legislação que instituiu o favor fiscal, mas outra que lhe é estranha.

Somente a título elucidativo, não sendo a não 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 tal elemento 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, o mero requerimento do ADA, não se perfaz no único meio 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, pela não 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, 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.

In casu, o que torna ainda mais digno de realce, relativamente à área de reserva legal, é que a contribuinte trouxe à colação documentos comprobatórios de sua existência, dando conta inclusive que a averbação fora procedida anteriormente ao fato gerador do tributo, ao contrário do que pretende fazer crer a Fazenda Nacional.

Com efeito, da simples leitura das Matrículas do Imóvel rural em comento, às fls. 43/49, datadas de 08/08/1989, 05/02/1990 e 18/04/1994, conclui-se pela existência da Área de Reserva Legal informada pelo contribuinte em sua Declaração. E mais, demonstrando que a

averbação fora procedida anteriormente ao fato gerador do tributo ora exigido (2002), afastando de uma vez por todas qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento eleito pelo autuado.

Por derradeiro, no que tange às determinações inseridas nas Instruções Normativas n°s 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 requisição tempestiva do ADA, não podem aludidas normas complementares/secundárias, por sua própria natureza, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfunctória leitura do artigo 100, inciso I, do Código Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100 do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

“ Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.”

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

***“Vinculação absoluta dos atos normativos à lei.** “... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...”*

Processo nº 13851.001207/2004-64
Acórdão n.º **9202-01.342**

CSRF-T2
Fl. 183

(STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)” (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)

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

RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

A apresentação do Ato Declaratório Ambiental — ADA se tomou obrigatória, a partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR, por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000. Dispõe o art. 17-0 daquela Lei, *"in verbis"*:

"Art. 17-Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental — ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título da Taxa de Vistoria.

§ 1º- A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do • ITR é obrigatória.

(.)."

Assim sendo, para que o sujeito passivo possa se beneficiar da isenção do ITR relativa às áreas de preservação permanente, reserva legal/utilização limitada, interesse ecológico e etc., a partir do exercício de 2001, deve apresentar o Ato Declaratório Ambiental — ADA (ou, pelo menos, comprovar a protocolização do requerimento do mesmo no órgão competente na data legalmente estabelecida).

Nos termos do art. 10, § 4º da Instrução Normativa SRF nº 43, de 07/05/1997, com a redação dada pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 67, de 01/09/1997, o contribuinte teria o prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao Ibama. Para o exercício de 2001, o prazo se expirou em 28/03/2002, ou seja, seis meses após o prazo final para a entrega da DITR, que foi 28/09/2001, conforme Instrução Normativa SRF nº 61, de 06/06/2001.

Portanto, a partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR, a apresentação do ADA passou a ser obrigatória (ou a comprovação do protocolo de requerimento daquele Ato, junto ao IBAMA, em tempo hábil), por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000.

Pelo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Elias Sampaio Freire