



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA**

Processo nº 10108.000312/2001-68
Recurso nº 303-128.635 Especial do Procurador
Matéria ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 03-06.167
Sessão de 29 de outubro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HONORIVALDO ALVES DE ALBRES - ESPÓLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

EXERCÍCIO: 1997

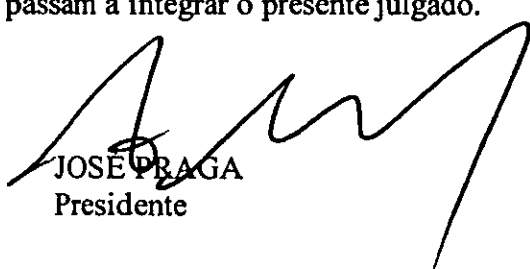
ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. Só a partir de 2001, com os efeitos da edição da Lei nº 10.165, de 28 de dezembro de 2000 é que se pode exigir a apresentação de ADA, ou do Protocolo do requerimento do mesmo, junto ao IBAMA, para reconhecer a não tributação das áreas preservadas.

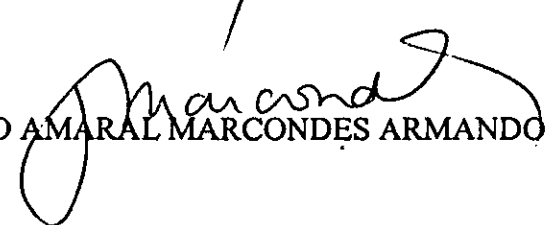
AREA DE RESERVA LEGAL. O Decreto 4.382, de 2002, determina que a averbação da reserva legal seja feita à data do fato gerador. Vale, portanto, a partir de 28 de setembro de 2002.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE PRAGA
Presidente


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Relatora

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes, Nilton Luiz Bartoli (Substituto convocado), Luciano Lopes de Almeida Moraes (Substituto convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto do vice-presidente). Ausentes justificadamente as Conselheiras Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Nanci Gama.

Relatório

Adoto o relatório de fls. 87/94:

“Trata-se de exigência do ITR/97 acrescido de juros de mora e multa de ofício decorrentes da glosa da área de reserva legal declarada referente ao imóvel rural “Fazenda Guanabara”, com área total de 27.918,1 hectares, cadastrado na SRF sob o nº 3.361.326-5, localizado em Corumbá/MS.

A glosa acima registrada se deu em razão da constatação de não averbação junto à matrícula do imóvel, da área de reserva legal de 18.121,5 hectares declarada. Em consequência o grau de utilização da área rural foi reduzido de 87,9% para 30,9%, resultando em elevação da alíquota aplicável ao cálculo do ITR devido. Então foi lavrado o auto de infração sob exame.

Cientificada do lançamento em 29.06.2001, a inventariante do espólio de Honorivaldo Alves de Albres, Sra. Vilma Carneiro Albres, apresentou tempestivamente em 27/07/2001 a impugnação de fls. 21/26. As principais alegações foram em resumo que:

1. A DITR objeto de retificação de ofício, indica em letras maiúsculas o nome e o CPF da inventariante. Resta claro que a abertura da sucessão do contribuinte autuado se deu antes da apresentação da DITR, feita pela inventariante, cônjuge supérstite, que tem legitimidade e interesse na lide.

2. O fato gerador do ITR ocorreu após o falecimento do autuado em 28/02/1996. O auto de infração foi lavrado com erro na identificação do sujeito passivo, bem como as demais intimações expedidas, porque em nome de pessoa já falecida e das quais a inventariante não tomou conhecimento.

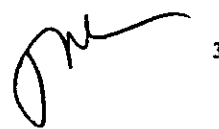
3. Admitindo apenas por dialética a validade do procedimento, ainda haveria violação ao art. 129 do CTN, segundo o qual a responsabilidade de terceiros, por sucessão, embora possa alcançar dívidas preexistentes ou que venham a ser constituídas, devem se referir a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

4. Com base no art. 4º, da Lei 9.393/96 c/c o art. 1.572 do Código Civil (CC), com a morte do contribuinte, a titularidade do bem sujeito ao tributo passou a outro contribuinte que só eventualmente responderá pelo débito fiscal, se for titular do domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

5. A autoridade fiscal equivocou-se na identificação do sujeito passivo, eivando de nulidade o lançamento com base no art. 10, I, do Decreto 70.235/72.

6. Cita a ementa do Ac. 105-3.199 que aponta a ineficácia de exigência fiscal com base em auto de infração lavrado com inobservância dos requisitos legais.

7. Cita comentário ao art. 23 do PAF, feito pelo eminente Antônio da Silva Cabral em sua obra de referência, que aponta que erro na identificação do sujeito passivo torna as intimações ou notificações nulas de pleno direito, sendo irregular quando o fisco



notifica uma pessoa física que já faleceu..Cita também, por analogia, julgados extraídos do RIR/1996, de Alberto Tebechrani, sobre a nulidade do auto de infração lavrado em nome de pessoa já falecida.

8. Junta às fls.27/37 o recibo da DITR, Consulta da DITR/1997, cópias de DARF's, documentos pessoais da inventariante, Termo de Compromisso da Inventariante. Pede a nulidade do lançamento.

A DRJ/Campo Grande/MS, por intermédio da 1ª Turma de Julgamento decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento.

As principais motivações da decisão foram em resumo:

a) Cabe ao interessado, no caso de sucessão causa mortis , informar a SRF no prazo máximo de 60 dias da abertura da sucessão, conforme art.6º,IV, da Lei 9.393/96. A Lei prevê penalidades para o caso de entrega do DIAC- Documento de Informação e Atualização Cadastral- fora do prazo determinado segundo os termos do art. 7º.

b) Consta às fls.28/32 consulta da declaração do ITR/97 apresentada nos formulários DIAC/DIAT. O primeiro formulário serve para as atualizações cadastrais e o segundo para apuração do imposto.No campo de IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE, a inventariante informou o nome de HONORIVALDO ALVES DE ALBRES.Ora, o Manual de Preenchimento do ITR de 1997 orienta que em se tratando de declaração de espólio a inventariante deve informar o nome da pessoa falecida e seu CPF, e se o de cujus não for inscrito, deve ser providenciada sua inscrição no CPF. Portanto no caso não houve erro de identificação do sujeito passivo, a palavra "espólio" significa os bens deixados pelo falecido e em relação ao imóvel rural constante do espólio a inventariante é responsável pela apresentação da declaração e pelo pagamento do imposto em nome do falecido.

c) Se o falecimento ocorrer a partir de 1º de janeiro mas antes da entrega da declaração correspondente ao ano-calendário anterior, a declaração não se caracteriza como de espólio, devendo ser apresentada como se o contribuinte estivesse vivo e sendo assinada pelo inventariante, cônjuge meeiro, sucessor a qualquer título, ou por representante do de cujus (IN SRF 53/1998, art. 2º, § 1º).

d) A inventariante pretende reverter a responsabilidade por omissões que praticou. É ela responsável pela apresentação da DIAC/DIAT e pelo pagamento do imposto devido, e poderá responder penalmente pelas omissões e inexatidões contidas nas declarações.

e) As intimações e o auto de infração foram ultimados com base nas informações constantes da base de dados da SRF. O simples fato de não constar no auto de infração a palavra "espólio" não invalida a autuação. As intimações foram expedidas corretamente para o endereço constante da última declaração apresentada em 30/12/1997. O art. 23, II, do Decreto 70.235/72, c/as alterações posteriores, considera válida a intimação feita pela via postal, telegráfica ou qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio do sujeito passivo. E se observa, inclusive, que uma mesma pessoa assinou os três AR's constantes dos autos.

f)Argúi ainda a inventariante que o fato gerador do ITR/97 ocorreu após o falecimento do autuado (em 28/02/1996).O art. 1º, da Lei 9.393/96, dispõe que o ITR tem



periodicidade anual e seu fato gerador ocorre sempre em 1º de janeiro de cada ano. Segundo o Atestado de Óbito do Sr. Honorivaldo, o falecimento ocorreu em 28/02/1996, ou seja, depois de ocorrido o fato gerador do ITR (sic) sobre o imóvel de sua propriedade.

g) Convém salientar que o auto de infração decorreu de um ilícito fiscal apurando imposto suplementar em procedimento de ofício, houve glosa da área de reserva legal, excluída indevidamente da base de cálculo do imposto.

h) A comprovação da área de reserva legal, pela averbação à margem da matrícula do imóvel, é obrigação prevista originariamente na Lei 4.771/65 (Código Florestal) c/a redação dada pela Lei 7.803/89 e mantida nas alterações posteriores. Dessa forma a Lei 9.393/96, ao se reportar à Lei 4.771/65 está, implicitamente, condicionado, a não tributação da área de reserva legal ao cumprimento da exigência de averbação.

i) Tanto é verdade que a necessidade de averbação da área de reserva legal foi expressamente inserida na IN SRF 43/1997, art. 10, § 4º, I, c/a redação dada pela IN SRF 67/1997, art. 1º, II. A Lei 4.771/65 com as alterações da Lei 7.803/89 e MP 2.166, determinam no art. 16, § 2º que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro competente, não se tratando de opção, pois o termo "dever" expresso na Lei indica obrigação do contribuinte.

j) Resta claro que não se discute no presente processo a materialidade, qual seja a existência da área de reserva legal. Trata-se da não comprovação do cumprimento de obrigação legal de averbação da área de reserva legal.

l) Com a edição da IN SRF 69/97, que alterou a IN 43/97, para efeito de exclusão da tributação do ITR, além de averbada a área de reserva legal deverá estar reconhecida por ato declaratório do IBAMA ou órgão delegado, sendo vedada a alteração de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou desmembramento da área.

m) As isenções, com base no art. 111 do CTN, devem ser interpretadas literalmente, e na realidade a averbação é mais do que um meio acessório de promover a proteção da referida área, constitui um compromisso público assumido pelo proprietário de que aquela área será conservada. A exigência desse compromisso é de fácil compreensão, pois do contrário, seria inócuo o incentivo à preservação do meio ambiente.

n) O lançamento de imposto suplementar, referente ao ITR/97 em relação à área de reserva legal, está fundamentado no art. 14, da Lei 9.393/96

o) Acrescenta-se que a MP 2.166/2001, art. 3º, para não deixar dúvidas quanto ao cabimento de imposto suplementar quando comprovado que áreas excluídas da tributação do ITR não estão devidamente regularizadas, alterou a redação do art. 10, da Lei 9.393/96, acrescentando o § 7º.

A interessada, apresentou, por meio de procurador devidamente documentado, dentro do prazo legal, o competente recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, conforme se vê às fls. 54/72.

Além das alegações antes apresentadas na impugnação acrescenta principalmente e resumidamente que:



1. Na impugnação já alertara que embora, conforme diz a decisão recorrida, as intimações e autuação dirigidas ao contribuinte falecido tenham sido recebidas por certa pessoa, no endereço constante da DIAT, até a presente data não chegaram às mãos dos legítimos interessados. Por outro lado o auto de infração é muito vago, não define qual o ilícito supostamente cometido, haja vista as conjunções aditivas e alternativas usadas na descrição dos fatos.

2. A decisão recorrida enfrentou a questão de mérito como se fora totalmente impugnada, fundamentando seu voto e esclarecendo, somente agora, o real motivo do lançamento de ofício, que segundo diz é a falta de averbação da área de reserva legal. A DRJ não decidiu bem, as razões de impugnação se concentraram em arguições de nulidade do auto de infração e do lançamento. Há sérias e flagrantes contradições na decisão, lançam dúvidas quanto ao que foi decidido, não foi satisfatoriamente afastada a preliminar de nulidade, deve ser reformada. Quanto ao mérito, se superada a preliminar, a decisão também não deve prosperar.

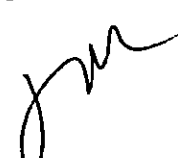
3. A Preliminar é de nulidade do lançamento, por ofensa aos princípios da legalidade e irretroatividade da lei tributária.

Sob o argumento de que o responsável tributário deveria ter informado à SRF da abertura da sucessão, no prazo de 60 dias da ocorrência, passou a atribuir o erro na identificação do sujeito passivo ao contribuinte, incorrendo em uma série de falhas em sua fundamentação. Houve flagrante violação aos princípios supramencionados ao fazer retroagir todas as normas nas quais pretendeu se fundamentar. Assim a Lei 9.393/96 só é aplicável a partir de janeiro/1997; a MP 2.166/2001, a partir de agosto de 2001; a IN 43/97 a partir de 07/05/1997, a IN 67/97 de 01/09/1997, a IN 53/98, a partir de 09/06/1998, e o Manual de Perguntas e Respostas é válido para o ITR/98.

4. Com base na CRFB, art. 5º, II, e não sendo a hipótese prevista no art. 116 do CTN para a retroação benigna, é defeso pretender aplicar no caso o art. 6º da Lei 9.393/96, posto que a abertura da sucessão se deu em 28/02/1996.

5. A obrigação de informar à SRF a abertura da sucessão é acessória, em cujo suposto descumprimento a decisão recorrida se baseou para afastar a nulidade argüida quanto ao erro de identificação do sujeito passivo. A legislação em que a decisão recorrida buscou alicerce para superar aquela preliminar é inaplicável à hipótese dos autos. Conclui-se pela inoccorrência do fato gerador da precitada obrigação acessória, pelo que inexistente a responsabilidade alegada como se fora do sujeito passivo. Assim se impõe que seja reformada a decisão da DRJ, para ser declarado nulo o lançamento de ofício.

6. Ao contrário do que foi afirmado, o DIAC foi preenchido corretamente com o nome do contribuinte falecido e seu nº de CPF, fazendo-se constar o nome e o CPF da inventariante. Ademais a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é uníssona em afastar por nulidade, lançamentos celebrados em nome de contribuinte estranho à relação jurídica, como acontece quando se intima e autua pessoa falecida. Assim decidiu a 6ª Câmara do Primeiro Conselho no Acórdão 106-12.148, em 06/12/2001 por unanimidade de votos, que na autuação contra contribuinte já falecido, e não contra o espólio, é nítido o erro sobre o sujeito passivo, a teor do art. 131 do CTN o espólio é pessoalmente responsável, a autuação é nula.



7. Mas não é só isso, as intimações que antecederam o auto de infração também espelham o mesmo erro. E não se diga que a SRF desconhecia a circunstância de se tratar de espólio, posto que na data de início da ação fiscal a declaração do ITR/97 presume-se estivesse devidamente processada, sem ela não haveria por que pedir esclarecimentos. Daí não se poder atribuir qualquer responsabilidade pelo erro ao contribuinte ou responsável, a responsabilidade pertence única e exclusivamente à autoridade lançadora que não observou o fato do falecimento do contribuinte expresso na DIAT/DIAC/ITR/97.

8. Quanto aos fatos geradores ocorridos depois da abertura da sucessão não se pode falar em tributo devido pelo de cujus, mas sim pelo espólio. Este é que deve figurar no pólo passivo, não foi o que ocorreu.

9. O voto condutor da decisão recorrida pretendeu limitar o conceito de espólio, que é muito mais abrangente do que apenas significar os bens deixados pelo falecido, juridicamente produz efeitos que lhe são próprios e a um só tempo complexos, cujas inobservâncias ensejam nulidade de atos ou fatos jurídicos praticados em desacordo com a sua natureza jurídica.. Espólio é o conjunto bens, direitos e obrigações integrantes do patrimônio de uma pessoa natural desde o seu falecimento até que se efetive a formalização da transmissão dos bens ou direitos para os sucessores, e mais, segundo Maria Helena Diniz, in Dicionário Jurídico, p.392, é a "soma dos bens deixados pelo falecido; acervo hereditário administrado e representado, ativa e passivamente, pelo inventariante até a sua partilha entre os herdeiros e legatários; universalidade de bens que responde pelos tributos que o de cujus devia até a data de abertura da sucessão".

10. Embora o espólio não possua personalidade jurídica é sujeito passivo da obrigação tributária na condição de responsável. Nos termos do art. 126, III, do CTN, o espólio configura uma unidade econômica que consiste em um conjunto de bens, direitos e obrigações, um patrimônio que não se confunde com outros patrimônios, tem pois uma inconfundível individualidade e como tal deve ser observada. Nos termos do art. 131, III, do CTN, é o espólio o responsável pelos tributos devidos pelo autor da herança até a data da abertura da sucessão.

11. Da abertura da sucessão em diante o espólio será, até a data da partilha ou adjudicação, o sujeito passivo das obrigações tributárias então surgidas, na condição de contribuinte e não mais de responsável..

12. A falta de consignação do termo espólio no ato de lançamento, ao contrário do que disse a DRJ, enseja ilegitimidade passiva e induz vício de formalidade, erro essencial que leva a nulidade, conforme inúmeras decisões dos Conselhos de Contribuintes, a saber, Ac. 106-3.577/91, Ac.102-21.127/84, Ac.303-25.624/90, etc.

13. O erro de identificação do sujeito passivo torna nula a autuação. Por outro lado na lavratura do auto de infração não se observaram as formalidades do art. 10 do Decreto 70.235/72, posto que inadequada a qualificação do autuado. Não se pode confundir o espólio com a pessoa falecida, são entidades distintas, é nulo o auto de infração.

14. A decisão recorrida cita a IN SRF 53/98 para afastar a designação de espólio na declaração do ITR que, como se sabe, se refere ao fato gerador de 01/01/1997. Data venia, a hipótese destes autos refere-se ao ITR/97 cujo fato gerador ocorreu em 01.01.1997 referente a situações ocorridas até 31/12/1996, portanto não se aplica aos fatos.



Ainda ao contrário do que diz a decisão recorrida, o fato gerador que interessa aos autos não é o que ocorreu em 01/01/1996, e sim em 01/01/1997. Ora o falecimento ocorreu em 28/02/1996. Quando da ocorrência do fato gerador, em 01/01/1997 o contribuinte já havia falecido, e a lei, a doutrina e a jurisprudência impõe a qualificação do espólio como sujeito passivo.

15. Admitindo-se por mera concessão dialética que sejam vencidas as preliminares, antes de adentrar ao mérito cumpre dizer que o auto de infração deixou de definir a rela motivação do lançamento de ofício, por isso as razões apresentadas na impugnação não o foram de maneira específica, direcionadas para esta ou aquela causa da autuação, o que motiva nova argüição de nulidade do feito, e contra isto a decisão recorrida não se manifestou. Embora silenciosa quanto a esta argüição e inobstante a falta de impugnação específica, a autoridade julgadora discorreu exaustivamente sobre o mérito do lançamento.

16. Ao fazê-lo, a DRJ gerou a oportunidade de a interessada manifestar-se perante o Conselho, afastando dessarte eventual alegação de supressão de instância. Não se diga, porém, que com o alegado recebimento das intimações durante a ação fiscal se dera conhecimento do seu teor, pois além de serem dirigidas ao de cujus, nada foi entregue à inventariante.

17. Note-se que houve a averbação da área de reserva legal de que tratam os autos em 07/12/2000, conforme documento anexo, e segundo consta do auto de infração houve reintimação com ciência em 01/02/2001, na qual figurou a possibilidade de agravamento da multa de ofício na hipótese de desatendimento. Ora se houvesse conhecimento dessa reintimação, por parte do sujeito passivo, seria do seu interesse informar a ocorrência da averbação e teria assim evitado agravamento da multa.

18. A DRJ persevera na retroatividade de atos normativos para sustentar a exigência. Diz que a obrigação de averbar a área de reserva legal foi inserida na IN 43/97 e 67/97 e menciona, em reforço da sua tese, a MP 2.166/2001. Ora, o fato gerador do ITR em discussão foi em 01/01/1997. Não pode haver a retroação de normas materiais.

19. As Leis 4.771/65 e 7.803/89 dispõem sobre a averbação da reserva legal, mas não é menos certo que tais leis, além de não fixarem prazo, não possuem natureza tributária, têm fins exclusivamente civis, ecológicos, ambientais. A Lei 4.771/65 define área de preservação permanente pelo só efeito desta lei. Por seu turno a Lei 7.803, que alterou a 4.771/65, manteve a definição da área, sem adentrar ao campo tributário.

20. Da leitura do seu art. 2º, e do parágrafo único que acrescentou ao art. 44 da Lei 4.771/65, extraem-se apenas fins ambientais, e não se menciona qualquer prazo para a averbação. Por isso mesmo o legislador deixou ao Executivo regulamentar mediante Decreto, que não foi editado até 01/01/1997. Salienta-se que ainda que as IN SRF pudessem retroagir, não têm o condão de substituir decreto presidencial.

21. Considerada a falta de regulamentação, e visando a atender aos verdadeiros fins a que se destina a averbação, foi procedida a averbação de 50% da área do imóvel a título de reserva legal, no CRI da Comarca de Corumbá/MS, em 07/12/2000, conforme documento em anexo, cumprindo-se o desiderato das mencionadas leis.

22. Não obstante somente após a ocorrência do fato gerador tenha havido a averbação, não se pode admitir lançamento de ofício motivado por tal atraso, porque não havia até 01/01/1997 prazo determinado para a referida obrigação instrumental..Posição referendada em inúmeras decisões do Conselho de Contribuintes, como por exemplo, o Ac. 203-03.704 e o Ac.203-05.037.

23. Ainda que se admitisse, apenas para argumentar, que não assistisse razão à recorrente, não poderia prosperar a cobrança da penalidade de ofício por recair sobre contribuinte sucessor. A responsabilidade de que trata o art.131 do CTN refere-se tão somente aos tributos, não alcança as penalidades, não sendo justo que a a sanção seja aplicada a quem não cometeu o ilícito correspondente.

24. Esse é o entendimento do TJSP e também do STF, para o qual na responsabilidade tributária do espólio não se compreende a multa imposta ao de cujus (RE 95.213/SP, RTJ 110 , p.1091-1098).

Pede que seja declarada a nulidade do lançamento, e se assim não for, requer o provimento do recurso quanto ao mérito ou, ainda, a exclusão da penalidade aplicada.E finalmente, se houver dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento ,a recorrente roga pela aplicação do benefício do art. 112 do CTN.

O despacho da DRJ, às fls. 84, atesta que foi efetuado o arrolamento de bens, controlado no processo nº 10140.002.403/2003-01, estando cumpridos os dispositivos da IN SRF 264/2002 para assegurar a garantia recursal."

Por ocasião do recurso voluntário a inventariante, por meio de seu procurador, informa que averbou a área de reserva legal em 07/12-2000.

O Terceiro Conselho de Contribuintes superou as arguições de nulidade e no mérito deu provimento ao recurso em decisão assim ementada:.

DECLARAÇÃO DE ESPÓLIO. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Podendo decidir a lide em favor do sujeito passivo a autoridade julgadora deixa de considerar a argüição de nulidade.

ITR/97. ÁREA ISENTA DE ITR. AVERBAÇÃO E REQUERIMENTO INTEMPESTIVO DO ADA.

A infração ao prazo administrativo fixado para requerimento do ADA ao IBAMA ou para averbação da área de reserva legal, é incapaz de alterar a definição legal de área isenta do ITR.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

A PGFN interpôs recurso, irresignada com a decisão proferida, apresentando paradigmas que apóiam sua pretensão.

É o relatório.



Voto

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Relatora

A controvérsia aqui se origina na não aceitação da área de reserva legal como excluída da base de cálculo do ITR em face da averbação intempestiva da mesma.

Por ocasião do recurso voluntário a inventariante, por meio do seu procurador, alega que a averbação da área de reserva legal foi realizada em 07/12/2000 perante o Registro de Imóveis da Comarca de Corumbá/MS, conforme documentos de fls. 75/77.

A ementa da decisão da DRJ sustenta que a área de reserva legal, para fins de exclusão da tributação do ITR, deve estar averbada à margem da matrícula do imóvel à época do fato gerador do tributo, e incluída no ADA protocolizado tempestivamente, ou seja, no prazo de seis meses a partir da entrega da declaração do ITR.

Adoto parte do voto condutor da decisão *a quo*, por estar, ao meu entender, completo e esclarecedor:

"Recentemente levantou-se a versão sobre uma nova interpretação do § 7º, do art. 10, introduzido na Lei 9.393/96 pela MP 2.166-67, quando confrontado com o que determina a Lei 4.771/66, com a redação dada pela MP 1.511/96 e alterações posteriores determinadas pela MP 2.166-67/2001. Analisemos com cuidado.

Uma consulta ao texto da Medida Provisória nº 2.166-67, publicada no DOU de 25/08/2001, esclarece que ela determinou alterações na Lei 4.771/65 (arts. 1º, 4º, 14, 16 e 44) e também acrescentou um § 7º ao art. 10º da Lei 9.393/1996.

Sublinhe-se que um mesmo texto normativo, a MP 2.166-67/2001 determinou alterações na Lei 4.771/65 (Código Florestal) e na Lei 9.393/96, incluindo um § 7º que trata especificamente de declaração para fim de isenção de áreas de preservação permanente, reserva legal e de servidão florestal.

A questão que se pretendeu levantar como uma nova interpretação a ser dada ao disposto no referido § 7º, seria a de que a nova redação da Lei 4.771/65 manteria a exigência de averbação à margem da matrícula do imóvel no cartório de registro do imóvel.

Interessa observar a argumentação de que a não satisfação de tal exigência desautorizaria o reconhecimento de isenção das áreas mencionadas no cálculo do ITR. Assim, segundo raciocínio similar também o não cumprimento da exigência administrativa de reconhecimento da área pelo IBAMA, ou pelo menos de protocolização de pedido do ADA ao IBAMA, suscitaria igualmente a desconsideração da isenção do ITR com relação às áreas em questão.

A decisão recorrida afirma que a averbação requerida é mais do que um meio acessório de promover a proteção da área, constitui um compromisso público por parte do proprietário de preservar área necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, etc.

Conforme outras decisões administrativas de primeira instância, parece alegar tratar-se do que chama de “regra de prova legal”, que exprime a consideração de que o juiz está vinculado às provas apresentadas, sendo que cada prova tem determinado peso e valor, cabendo ao juiz tão somente computar o que foi apresentado.

Pretende que é da substância do ato – no caso o ato de lançar (no sentido de declarar) as áreas de utilização limitada – a obtenção de certo documento em prazo determinado, então ficaria o livre convencimento do julgador restrito a observar a presença ou ausência da prova taxativamente exigida, bem como do prazo outorgado para a produção de tal prova. Assegura que as duas condições, apresentar a prova e dentro de certo prazo são exigidas, havendo que ser cumpridas.

Apesar de afirmar, sem muita convicção, que o lançamento suplementar no caso estaria fundamentado no art. 14, da Lei 9.393/96, adverte que o tal prazo para protocolar o ADA, foi fixado pela SRF, conforme se depreende da resposta à Pergunta nº 132 da publicação “Perguntas e Respostas do ITR/98”.

Com todo respeito, a decisão a quo ao argumentar pelo fundamento legal da exigência de averbação e do ADA, apesar de transcrever textos legais os observa apenas em parte, numa espécie de edição esdrúxula e mesquinha em relação ao contribuinte.

Assim traz o texto do art. 16, § 2º, da Lei 4.771/65, com as alterações posteriores, e sublinha a frase que dispõe que a área de reserva legal deverá ser averbada, mas esquece de ler o final do § 2º, onde fica estampada a real finalidade dessa providência, que é de dar conhecimento a eventuais adquirentes daquela terra, de que é gravada com a reserva legal, vedada a alteração de sua destinação. A preocupação é com a preservação ambiental e em nenhum momento se refere a aspecto tributário.

Menciona e transcreve o art. 14, da Lei 9.393/96, como fundamento para o lançamento suplementar, em contradição com o que afirmara às fls. 46, item 20. Nesse parágrafo o voto condutor da decisão recorrida assegura que não se discute no presente processo a materialidade, ou seja, a existência efetiva da área de reserva legal, mas sim a comprovação do cumprimento de obrigação prevista na lei (sic). Ora, o art. 14 acima referido, estabelece que no caso de falta de entrega do DIAC ou DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a SRF procederá ao lançamento de ofício. Obviamente não é o caso. Aliás, nem sequer se procedeu a uma real atividade de auditoria, e ademais a DRJ fez questão de asseverar que nem mesmo duvida da existência da reserva legal.

Excetuadas as obviedades representadas no consenso doutrinário a respeito da valoração das provas no processo civil, na evidência de que o sistema vigente no Brasil impõe ao juiz a exposição dos motivos que sustentem a sua decisão, caracterizando o livre convencimento motivado, data venia, nada mais se aproveita no raciocínio confuso exposto, tendente a insinuar motivação legal inexistente para fundamentar a exigência inconcebível de cumprimento de prazo para protocolização de pedido de ADA ao IBAMA como condição prévia ao aproveitamento de isenção do ITR de áreas submetidas a uma limitação de uso.

Não há a exigência legal afirmada nem para protocolização de requerimento de ADA, e muito menos dentro de certo prazo, como condição prévia ao reconhecimento de isenção do ITR. A citação feita é de uma IN SRF, que nem de longe representa base legal para

confrontar isenção concedida por lei a certas áreas, definidas no Código Florestal, que devem necessariamente ser preservadas, independentemente da vontade administrativa. A isenção dessas áreas quanto ao ITR decorre precisamente da imposição legal de restrição de uso.

Se a área definida legalmente como sendo de preservação permanente ou de uso restrito vier a ser utilizada indevidamente, longe de representar motivo para tributação do ITR, configura crime ambiental passível de cominação de pena, além de eventual responsabilização civil, bem como de providências necessárias a garantir a preservação ambiental.

O reconhecimento do IBAMA, ou de outro órgãos administrativos com competência para fiscalizar e preservar o meio ambiente, deve ser buscado como prova confirmatória do estado da área, reconhecimento de ser ou não área sob proteção, e por isso mesmo, de caracterizar ou não a natureza de área isenta do ITR. Porém a mera protocolização de pedido de ADA nada significa em termos de prova, é mero ato preparatório. A ausência do requerimento poderia no máximo representar critério de seleção para uma fiscalização mais minuciosa.

Uma interpretação sistemática e teleológica, dos dispositivos legais regentes da matéria, não autoriza o entendimento exposto na decisão recorrida.

Como se justificaria que o mesmo texto legal, a MP 2.166-67/2001 pudesse ao recomendar alterações no Código Florestal pretender que se observasse como requisito para o reconhecimento de isenção do ITR, mero requerimento de ato declaratório de órgão administrativo ou mesmo a averbação das áreas mencionadas e, em outra passagem, destinasse comando que altera a redação da Lei 9.393/96 para introduzir precisamente o § 7º, do art. 10, com a determinação de que a declaração para o fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" (preservação permanente e reserva legal) e "d" (servidão florestal) do inciso II, do § 1º, do art. 10, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, acrescentando, contudo que é de sua responsabilidade, qualquer comprovação posterior pelo fisco de inveracidade da declaração.

De fato não há contradição na MP citada. As referências que existem na Lei 4.771/65(Código Florestal), já consideradas as alterações introduzidas pela MP são claramente voltadas ao cuidado de manter tais áreas sob preservação, onde a averbação da área de reserva legal ou de servidão florestal, reconhecida pelo IBAMA ou outro órgão competente, deve ser feita para que conste nos termos de transmissão do imóvel a qualquer título. Observa-se idêntica preocupação quanto à posse de imóvel rural, conforme art. 16, § 10, da Lei 4.771/65, quando, por não ser viável a providência da averbação na matrícula do imóvel, assegura-se à área de reserva legal mediante Termo de Ajustamento de Conduta firmado pelo possuidor com o órgão ambiental competente.

Quando a finalidade é obter reconhecimento de isenção de área a ser considerada na cobrança do ITR, a norma determina literalmente (art. 10, § 7º, Lei 9.393/96) a não obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração por parte do declarante, ficando sob a sua responsabilidade, a posterior comprovação de inveracidade da declaração por parte da fiscalização.

Contudo está longe de representar comprovação de inveracidade da declaração do contribuinte a falta de requerimento do ADA dentro do prazo estabelecido por ato



administrativo emanado da SRF. Mormente quando o requerimento pretendido seja efetuado posteriormente ao prazo de seis meses fixado em IN SRF.

O mero requerimento de ADA ao IBAMA, seja fora ou dentro do prazo de seis meses a contar da apresentação da declaração à SRF, não serve minimamente como prova, de ser ou de não ser, área de utilização limitada. É documento com a mesma força que apresenta a declaração prestada à SRF. E é por isso que, com base na legislação regente da matéria, a ausência de mero requerimento de ato declaratório não pode configurar óbice ao direito de isenção conferido por lei sobre áreas definidas com precisão no Código Florestal.

A área não é de reserva legal, de preservação permanente ou de interesse ecológico a partir de uma declaração do IBAMA ou de qualquer outro órgão administrativo, que até pode e deve ser competente para reconhecer o estado da área de forma a confirmar a sua subsunção à previsão legal, mas jamais para constituir o direito que nasce diretamente da lei. Vale dizer o ADA é ato meramente declaratório, não constitutivo de direito.

Imagine-se então se o mero requerimento de ADA poderia ser erigido em condição prévia ao exercício do direito de isenção do ITR.? Por óbvio que não.

A glosa da isenção de áreas declaradas como de utilização restrita somente pode assentar-se na demonstração de não satisfação da definição legal de isenção quanto a essas áreas.

O comando da averbação encontrada no Código Florestal, normalmente precedida do reconhecimento administrativo de ser área sob restrição legal, tem por finalidade a segurança do estado das áreas na hipótese de transmissão a qualquer título.

Se não há obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração para o fim especificado de isenção do ITR, também não há de que as respectivas áreas estejam averbadas, com reconhecimento ou não pelo órgão administrativo competente.

No entanto, por evidente, nada impede que, eventualmente, a administração tributária possa pôr em dúvida serem as áreas declaradas efetivamente de preservação permanente ou de reserva legal, ou de servidão florestal. Nesse caso cabe investigar, solicitar comprovações idôneas a demonstrar o estado da propriedade.

O que não se admite é que se afirme sustentação legal no Código Florestal para exigir protocolo de requerimento de ADA, nem mesmo a averbação das áreas no Registro competente, como obstáculo ao reconhecimento dessas áreas como isentas do ITR.

Esse tipo de infração ao Código Florestal, a não averbação, ou a infração a uma disposição normativa administrativa emanada da SRF, como a que estabelece um prazo para requerimento do ADA ao IBAMA, pode até acarretar sanção punitiva, uma multa, mas não atinge em nada o direito de isenção do ITR quanto a essas áreas se elas forem de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65(Código Florestal).

Portanto não se pode concordar com a decisão recorrida quando afirma que deixa de considerar as áreas de utilização limitada declaradas na DIAT, porque com base na IN SRF 43/97, com a redação dada pela IN SRF 67/97, a isenção dessas áreas quanto à tributação do ITR estaria condicionada à obtenção de ADA a ser emitido pelo IBAMA.



O art. 10, § 4º, II e III da referida IN SRF 43/97 ainda estabelece o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para que o contribuinte protocole o requerimento ao IBAMA. O inciso III acrescenta que na hipótese de não haver o requerimento ou, quando a resposta ao requerimento for de não reconhecimento pelo IBAMA, a SRF fará lançamento suplementar recalculando o ITR devido.

Não há como se esquivar de comentar a técnica imperfeita utilizada no texto da IN SRF, ao igualar como causas de glosa da isenção do ITR tanto a declaração oficial de não reconhecimento do estado da área pelo órgão ambiental competente, quanto a mera ausência de requerimento do ADA.

Entendo que a declaração positiva emitida pelo IBAMA quanto a determinada área não ser de preservação permanente ou de utilização limitada representaria efetivamente uma prova documental a ser considerada para a glosa de eventual declaração do contribuinte. No entanto, a ausência de declaração, ou seja, a não efetivação de requerimento de ADA ao IBAMA, dentro do prazo fixado por ato administrativo da SRF, nada prova. No máximo poderia servir de indício que autorizaria a realização de efetiva fiscalização voltada a identificar a real situação da área sob exame, se efetivamente corresponde ou não à definição legal firmada no Código Florestal.

Nessa eventual investigação a SRF pode e deve contar com a ajuda técnica do IBAMA e de outros órgãos, normalmente estaduais, com competência para reconhecer o estado da referida área, de modo a apresentar evidências, provas, de que a área não seja efetivamente submetida a uma condição legal restritiva de utilização. Porém a exigência de protocolização de requerimento do ADA, assentada na IN SRF como pré-condição ao direito de isenção do ITR, é descabida e não encontra respaldo legal.

A informação declarada pelo contribuinte poderia ser refutada como decorrência de descaracterização do estado alegado para tais áreas mediante comprovação da inveracidade da declaração, segundo provas documentais ou outras que apontassem a inveracidade da declaração prestada.

Poder-se-ia perguntar, mas então seria o fisco obrigado a crer na declaração do contribuinte? Evidentemente que não; é de seu dever examiná-las, investigar os fatos, fiscalizar propriamente, e depois em conclusão acatar ou rejeitar as informações prestadas, e, se for o caso, punir eventuais fraudes, simulações, conluíus devidamente constatados e provados.

A fiscalização não o fez no caso presente, mas poderia ter feito, contudo, em não tendo investigado, sob que autoridade poderia se desfazer das informações declaradas validamente e frontalmente contrariar o disposto no artigo 149 do CTN (?).

Se envidasse esforço investigatório, vale dizer, fiscalizasse efetivamente, poderia até flagrar declaração falsa, ou eivada de inexatidões, estaria a administração tributária cumprindo seu dever legal, inafastável, porque ato vinculado, e diferentemente do acontecido no presente processo não estaria se restringindo a uma atuação meramente burocrática, voltada superficialmente a apenas conferir se houve ou não requerimento de ADA ao IBAMA.



É bem verdade que a atitude omissiva da fiscalização no presente processo parece buscar respaldo em equivocada interpretação, por parte da administração da SRF, quanto à legislação que rege a isenção do ITR.

A ausência de requerimento do ADA, no prazo determinado administrativamente, poderia suscitar multa punitiva previamente estabelecida por descumprimento de obrigação acessória, mas principalmente deveria representar indício que poderia merecer investigação mais profunda, e até mesmo com o auxílio dos órgãos ambientais.

Entretanto a falta apontada carece de suporte legal para a glosa da área informada com sendo de utilização limitada, e de forma alguma representa prova de falsidade da declaração do contribuinte.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário."

Ademais, tenho expressado em meus votos sobre a matéria que a exigência de ADA para excluir da base de cálculo do ITR áreas de reserva legal e de preservação permanente só se permite a partir de 2001, com os efeitos da edição da Lei nº 10.165, de 28 de dezembro de 2000 e a averbação das áreas junto à matrícula do imóvel à data do fato gerador só a partir dos efeitos do Decreto 4.382, de 2002.

No presente caso trata-se de ITR exercício de 1997.

Pelo exposto, voto por desprover o recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2008


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO Relatora