



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10140.720437/2009-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.454 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2011
Matéria ITR
Recorrente JOSÉ PEREIRA DE SOUZA MARTINS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2006

Ementa:

ITR. ÁREAS CONTÍGUAS

O preceito contido no art. 1º, §2º, da Lei 9.393/96 pressupõe o direito de propriedade, tal qual definido pela lei civil e atende às finalidades fiscais e extrafiscais do tributo.

A alegação de incompatibilidade desse dispositivo com o conceito que limita a competência tributária da União, desenhada no art. 153, VI, da Constituição Federal, desafia a Súmula nº 2, desse Conselho.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

Área de preservação permanente é gênero do qual podemos apreender duas espécies: as áreas de preservação permanente legalmente estipuladas e as áreas de preservação permanente passíveis de reconhecimento por órgão ambiental. O reconhecimento da primeira pode ser realizado através de laudo pericial; o reconhecimento da segunda espécie prescinde de ato do poder público.

Existindo laudo técnico que ratifica a inclusão das áreas de alagamento na Área de Preservação Permanente informada no Ato Declaratório Ambiental, deve ser retirada a respectiva glosa.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da exigência a área de preservação permanente, nos termos do voto do conselheiro relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Rafael Pandolfo e Nelson Mallman. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

O contribuinte foi intimado pela fiscalização para juntar os seguintes documentos: a) laudo técnico emitido por profissional habilitado, caso existisse área de preservação permanente, acompanhado de ART (Anotação de Responsabilidade Técnica), registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, identificando o imóvel rural; b) certidão do órgão público competente, caso o imóvel ou parte dele estivesse inserido em Área de Preservação Permanente; c) cópia da matrícula do registro imobiliário, com averbação da área de reserva legal, caso o imóvel possuísse matrícula ou cópia do termo de responsabilidade/compromisso de averbação da reserva legal ou termo de ajustamento de conduta da reserva legal, acompanhada de certidão emitida pelo cartório de registro de imóveis comprovando que o imóvel não possui matrícula no registro imobiliário; d) laudo técnico que comprovasse o VTN; e) cópia do ADA.

O Contribuinte apresentou os documentos cabíveis após ter pedido prazo adicional, a saber: laudos técnicos de área de preservação permanente e área de reserva legal, cópia do ADA, matrícula do imóvel e ART.

Em 19/11/2009 foi lavrado auto de infração, pela fiscalização, alegando que a área registrada era de 7.680 ha., enquanto a declarada foi de 4.090 ha., vez que o contribuinte é proprietário de duas fazendas com terras contíguas, sendo consideradas, para fins de ITR, como imóvel único.

Quanto à área de preservação permanente, esta foi reduzida de 1.218 ha. para 449,3 ha., visto que as áreas de várzea, correspondentes a 734,3 ha, não foram consideradas de preservação permanente, sendo consideradas apenas, no caso em tela, as áreas de matas ciliares como de preservação permanente.

A área de reserva legal, segundo o ADA, foi majorada para 1.536 ha., vez que foram consideradas as áreas das fazendas contíguas para a constatação.

O Valor da Terra Nua foi majorado, vez que o laudo excedeu o limite de 10% disposto na Norma Brasileira ABNT NBR 14653-3, item B.4, do anexo B, sendo recalculado o VTN para os valores anteriores à redução.

Sendo assim, restou constituído crédito tributário de R\$ 496.724,50, já incluída multa de 75%, juros e demais encargos legais até a data da lavratura do auto.

O contribuinte apresentou impugnação esgrimida, basicamente, nos seguintes argumentos:

- não há amparo jurídico para a consideração da base de cálculo do ITR como conjunto de terras contíguas, devendo ser respeitada a autonomia jurídica de cada imóvel averbado separadamente;

- as áreas de várzea são áreas de preservação permanente, devendo haver sua dedução da base de cálculo, independentemente de ato declaratório de órgão ambiental.

A DRJ de Dourados/MS decidiu, por unanimidade, pelo desprovemento da impugnação. Em primeiro lugar, constatou que a própria legislação do ITR impõe como base de cálculo o imóvel rural, entendido como área contínua formada de uma ou mais parcelas de terras. Em segundo lugar, entendeu que a dispensa prévia de comprovação dada pela lei quando do lançamento pelo contribuinte não significa dispensa total de comprovação, cabendo à fiscalização requerê-la quando necessária. Ainda, que as áreas de várzea não são consideradas de preservação permanente legalmente previstas, necessitando seu reconhecimento prévio por órgão ambiental.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fl. 164) com esteio nos seguintes argumentos:

- afirma que a legislação tributária não pode modificar a natureza jurídica dos institutos e conceitos de direito privado fixados na Constituição, sendo indevida a junção das duas propriedades para fins de tributação;

- sustenta que a lei tributária deve ser sempre interpretada do modo mais benéfico ao contribuinte;

- defende que as áreas de várzea devem ser enquadradas como APP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Rafael Pandolfo

O recurso atendo aos pressupostos de admissibilidade, razão por que é conhecido.

I. DA ALTERAÇÃO DE INSTITUTOS, CONCEITOS E FORMAS DE DIREITO PRIVADO

O contribuinte alega que a autuação violou o art. 110 do CTN, vez que, ao aplicar a legislação de ITR, teria desconsiderado o conceito de propriedade. Segundo o raciocínio contido na peça recursal, o procedimento de unificação das propriedades para cálculo do ITR, desconsiderando-as como unidades autônomas do recorrente, estaria em descompasso com o dispositivo abaixo transcrito:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Sobre o ponto, é preciso observar, em primeiro lugar, que a legislação do ITR não altera o conceito de propriedade, domínio útil ou posse. Pelo contrário, a consideração conjunta dos dois imóveis, contínuos, na aferição da base de cálculo do ITR pressupõe o reconhecimento da propriedade dos mesmos pelo recorrente, tal qual definida na lei civil.

Não fosse suficiente, a fundamentação recursal desenvolvida pelo recorrente com fundamento no art. 110 do CTN, no sentido de que a legislação tributária regente teria alterado conceito ou instituto utilizado pela Constituição na definição da competência tributária da União, desbordaria no reconhecimento da inconstitucionalidade (com redução de texto) do §2º do art. 2º da Lei 9.393/96, declaração que escapa a competência desse Conselho, conforme preceitua a sua Súmula nº 2.

II. DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 112 DO CTN

O contribuinte alegou que, pelo artigo 112 do CTN, dever-se-ia aplicar-lhe a interpretação mais favorável quanto à capitulação do fato gerador. Referido dispositivo segue abaixo transcrito:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A leitura atenta do artigo demonstra que esse enunciado prescritivo só se aplica **às penalidades e/ou infrações** definidas na lei tributária, consequência compatível com a natureza sancionatória das respectivas normas, que reproduz o vetusto brocardo *in dubio pro reo*. O dispositivo não pode ser invocado, no entanto, como critério interpretativo utilizado na definição e alcance da obrigação tributária, matéria sujeita a regime jurídico ontologicamente distinto. No caso específico do ITR, além dos apontamentos consignados no item anterior, deve ser referido que o preceito contido no art. 1º, §2º vai ao encontro tanto das finalidades fiscal e extrafiscal desse tributo.

III. DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

O imposto territorial rural é um imposto gravado pela extrafiscalidade. Sua regulamentação não poderia deixar de ser diferente. A tabela de alíquotas do Imposto Territorial Rural possui dois eixos de valoração, um eixo relativo ao tamanho da propriedade rural em si, pautado pela idéia da capacidade contributiva pressuposta, e outro eixo relativo à produtividade da terra.

Mas não apenas à produtividade se dirige a legislação do ITR, ela também está alinhada com a preocupação ambiental inerente ao Código Florestal. Seria irrazoável tributar uma parcela da terra sob a qual foi gravada restrição ambiental, e na qual nada se poderá cultivar. É por este motivo que, entre outras, as Áreas de Preservação Permanente (ou APP's) são excluídas da base de cálculo do ITR.

Área de preservação permanente é gênero do qual podemos apreender duas espécies: áreas de preservação permanente legalmente estipuladas; áreas de preservação permanente passíveis de reconhecimento por órgão ambiental;

Quanto à primeira espécie, suas hipóteses estão elencadas no art. 2º da Lei 4.771/1965 – Código Ambiental:

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

Quanto à segunda espécie, esta é definida pelo artigo 3º:

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

a) a atenuar a erosão das terras;

b) a fixar as dunas;

c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;

d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;

e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;

f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;

g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;

h) a assegurar condições de bem-estar público.

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

Essa distinção não é meramente teórica. A primeira espécie é determinável pela lei, sendo que o ADA, neste caso, tem natureza puramente declaratória. As áreas por ela compreendidas são imperativamente destinadas à preservação permanente, razão por que sua desconstituição é penalizada e seu reconhecimento depende, apenas, de laudo técnico que comprove sua existência.

Assim, estivéssemos diante dessa primeira espécie de área de preservação permanente, entenderia que o condicionamento do seu reconhecimento, para fins tributários, à apresentação do ADA, revelar-se-ia inconciliável com a interpretação sistemática do ordenamento jurídico, sobretudo diante do Subprincípio da Necessidade (Princípio da Proporcionalidade), previsto no 2º da Lei 9784/99, *caput* (Proporcionalidade) e Parágrafo Único, inciso VI (Adequação.). Isso porque pois a mesma finalidade, com grau superior de precisão e segurança, é obtida por laudo técnico devidamente elaborado.

Quanto à segunda espécie, não há veto imperativo à sua utilização até que haja a declaração de órgão ambiental competente que grave a parcela da terra com a restrição ambiental. Sendo assim, mero laudo técnico desacompanhado de ato declaratório de órgão ambiental (que neste caso possui eficácia constitutiva) não é suficiente ao reconhecimento da área para fins de dedução da base de cálculo do ITR.

No caso em tela, o contribuinte apresentou laudo técnico que na seção de “Áreas Ambientais” (fl. 68) relatou o seguinte:

*- A área de Preservação Permanente do imóvel corresponde a 1.011,80 ha. E são as áreas que margeiam as diversas redes hidrológicas naturais do imóvel, desde o seu nível mais alto, conforme as distancias estabelecidas pelo Código Florestal (lei. 4.771 de 15 de setembro de 1.965). Ocorrem também na propriedade áreas de várzeas que estão localizadas as margens do Rio Vacaria, Córregos e Nascentes, **as quais permanecem encharcadas o ano todo** formando áreas de Brejos, perante a legislação são consideradas como áreas de Preservação Permanente, estas também isentas de impostos.*

No caso em tela, confirme retratado pelo trecho do laudo acima referido, as áreas glosadas são próximas do Rio Vacaria, bem como próximas às margens. O laudo atesta, ainda, que essa área que permanece encharcada durante o ano inteiro, fato que, ao meu ver, autoriza seu enquadramento como APP, conforme conclusão expressa do engenheiro agrônomo responsável.

Assim, pelos motivos acima consignados, voto para que seja PARCIALMENTE PROVIDO o presente recurso, retirando-se a glosa das Áreas de Preservação Permanente, realizada no auto de infração.

Rafael Pandolfo - Relator

Processo nº 10140.720437/2009-69
Acórdão n.º **2202-01.454**

S2-C2T2
Fl. 222
