



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo n° 10183.005824/2005-41
Recurso n° 137.216
Assunto Solicitação de Diligência
Resolução n° 302-1.450
Data 28 de fevereiro de 2008
Recorrente ADELAIDE MARTINS COELHO
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

R E S O L U Ç Ã O

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à Repartição de Origem, nos termos do voto da relatora.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Presidente


MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente), Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Ausentes o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, às fls. 206/218, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo do auto de infração e documentos correlatos de fls. 02 a 12, através do qual se exige o Imposto Territorial Rural – ITR, no valor original de R\$ 568.979,95, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, decorrentes da alteração da área total do imóvel, avaliação da terra nua conforme o Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal – SIPT, e glosa das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, informadas em Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial – DITR (DIAC/DIAT), do exercício de 2002, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Landy”, Número do Imóvel – NIRF 1.077.066-6, localizado no município de Barão do Melgaço / MT.

As alterações no cálculo do imposto estão demonstradas à fl. 02. A glosa efetuada e a alteração na área total do imóvel causaram a redução do grau de utilização, de 100,0% para 34,3%, com a conseqüente alteração da alíquota aplicável do imposto, de 0,45% para 12,00%, conforme a tabela referida no art. 11 da Lei nº 9.393/96. Em decorrência da glosa, a área tributável sofreu aumento de 16.162,0 ha para 47.001,7 ha, e o valor da terra nua tributável, que lhe é proporcional, aumentou para R\$ 4.772.086,66, valor alcançado também em razão da avaliação da terra nua conforme o SIPT.

Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 06 a 11, a área total do imóvel foi aumentada, para 47.001,7 ha, de acordo com o laudo técnico apresentado pela interessada, durante o procedimento fiscal; a área de preservação permanente foi glosada em razão do laudo técnico não discriminar e especificar o enquadramento legal dessas áreas, e por não haver sido protocolizado tempestivamente o Ato Declaratório Ambiental – ADA; a área de utilização limitada, na qual se classifica a reserva legal, foi glosada em razão de ter sido apresentada cópia simples da matrícula, o que impediria averiguar a veracidade da averbação da área de reserva legal, e por não haver sido protocolizado tempestivamente o ADA; e a valoração da terra nua foi efetuada conforme o SIPT em razão do laudo técnico de avaliação não ter seguido os requisitos da NBR 14653-3, com grau mínimo de fundamentação 2, além de referir-se ao mês de agosto de 2005, quando deveria ser relativo a 1º de janeiro do exercício de incidência do imposto.

Foi apresentada impugnação tempestivamente, fls. 101 a 131, através da qual a interessada, após qualificar-se e resumir a autuação, assim expõe seus argumentos de defesa:

“LANÇAMENTO E AUTO DE INFRAÇÃO

Na esteira dos valores tributário-constitucionais consagrados pelos juristas e pelos tribunais, há que justificar o presente lançamento como a atuação do agente público naquilo que lhe é consentâneo, o que seja, a exata aplicação da lei.

Entretanto, em assim agindo, o i. AFRF também macula os mesmos valores que deveria tutelar, pois, à medida que se utiliza de fórmulas mágicas dadas por seus superiores hierárquicos, em especial no que se refere às instruções normativas, também deixa de aplicar regras básicas de direito, como as que se referem à aplicação da lei no tempo e espaço. Por este e por outros motivos, o lançamento em questão é notadamente ILEGAL.

A RESPEITO DOS LAUDOS TÉCNICOS APRESENTADOS:

Avaliação Rural e Constatação de Amas de Interesse Ambiental – Reserva Florestal Legal e Preservação Permanente

O art. 14 da Lei n. 9.393/96 prescreve:

(transcreve o dispositivo mencionado)

A tributação é atividade plenamente vinculada, cabendo aos fiscais agir em conformidade com a lei na determinação e lançamento dos tributos cujas declarações estejam incorretas, inexatas ou fraudulentas.

O impugnante, em atendimento à intimação do i. AFRF, levou em conta as disposições legais e apressou-se em atender à sua orientação através da juntada de dois laudos técnicos, subscritos por profissional habilitado, recolhida Anotação de Responsabilidade Técnica, e atentando para as normas procedimentais para aferição dos dados informados nos laudos.

Com isso, apresentou justificativa da declaração no que pertine às áreas de interesse ambiental, em especial as de preservação permanente e reserva legal, e também quanto à que se referia à avaliação do imóvel, dentro da qual optou-se por apresentar valor da terra nua relativo ao exercício de 2005, uma vez que avaliação de época anterior mostra-se de maior complexidade.

Mesmo assim, o impugnante acautelou-se com a juntada de tabelas de preços de terras que orientavam os valores a serem adotados para a área do imóvel, como por exemplo, a tabela de preço de terras fornecida pela Prefeitura Municipal de Barão de Melgaço para cálculo de ITBI, e cujo valor total por hectare seria em torno de R\$ 80,00 para áreas localizadas no Baixo Pantanal, R\$ 100,00 para áreas localizadas no Médio Pantanal, e R\$ 120,00 em áreas localizadas no Alto Pantanal (o valor total do imóvel por hectare ficou em torno de R\$ 80,00).

O fiscal procedeu ao lançamento dos valores segundo o que consta na SIPT (Sistema de Preço de Terras da Secretaria da Receita Federal), com aumento no VTN de mais de R\$ 1.600.000,00 para o exercício de 2001, e de R\$ 2.400.000 para o exercício de 2002.

O aumento é inaceitável, e tal afirmação restará provada através dos dados a seguir referidos.

Quanto às áreas de interesse ambiental, o laudo não incorreu em nenhuma forma de equívoco. Encontra-se, afinal, subscrito por engenheiro responsável, com ART em anexo, apresentação de imagens de satélite devidamente interpretadas e utilização de levantamento georreferenciado com precisão de 0,5 m.

A objeção apresentada, consistente na falta de definição das áreas de preservação permanente, será justificada tecnicamente no corpo desta defesa, razão pela qual requer reanálise de todos os laudos anexos aos autos, em conjunto com os dados que requer juntada com estas razões.

Quanto à área de reserva legal, também comprovada no laudo referido, requer juntada de matrícula em cópia autenticada, além das demais justificativas a seguir, referidas.

DA REALIDADE DO IMÓVEL:

O Decreto n. 70.235/72, na condição de definidor do procedimento administrativo fiscal, define as balizas em torno das quais a presente defesa deve ser feita.

O i. Fiscal, ao recusar a declaração em torno das áreas de interesse ambiental, incorre em erro gravíssimo, senão vejamos:

QUANTO À EXISTÊNCIA DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA FLORESTAL LEGAL:

A Lei 4.771/65, modificada pela Lei n. 7.803/89, define as áreas de preservação permanente em seus artigos 2º e 3º.

Em atenção à intimação do i. Fiscal, o impugnante apresentou laudo técnico comprobatório da existência de áreas de preservação permanente e reserva legal.

O AFRF, entretanto, procedeu ao lançamento e auto de infração sob a justificativa de não existir a qualificação, dentro do imóvel, de cada uma das espécies de preservação permanente existentes. Ainda informou, de forma leviana, que o contribuinte queria considerar tudo como preservação permanente por se encontrar no Pantanal.

O afirmado acima consiste em grave erro de avaliação sobre o assunto.

O imóvel em epígrafe possui mais de 45.000 hectares, dos quais metade está gravada como reserva florestal legal. Ou seja, o contribuinte abriu mão de sua utilização em prol do interesse maior da tutela ambiental.

Ao invés de sofrer um mínimo de reconhecimento pela atitude altruísta, sofre a incidência de um tributo cujo valor é, no mínimo, confiscatório, para não dizer criminoso.

Retomando a questão relativa às APP's, deve-se levar em conta que o mesmo laudo recusado pelo i. AFRF possui elementos que trazem à tona a existência das áreas cuja qualificação, sem sombra de dúvida, deve ser a de preservação permanente.

Em JUSTIFICATIVA elaborada exclusivamente para o fim de dirimir a dívida levantada pelo AFRF – mesmo que equivocada – pudemos informar a existência de várias formas de preservação permanente existentes na propriedade, em especial as áreas localizadas em faixas marginais de cursos d'água; ao redor de lagoas e lagos naturais; e, em maior quantidade, em veredas e em faixas marginais das próprias.

Tecnicamente, a alegada intermitência de enchentes na região é comum, mas não é a única determinante, principalmente em áreas de vazantes cujo caráter, conforme constatado em campo, é o de perenidade, bem em trecho que corta a Fazenda Santa Lucia transversalmente.

Desse modo, as vazantes consistem em verdadeiras depressões que serviriam como escoadouros entre as baías, adquirindo, como já dito, natureza perene, cuja situação está ligada provavelmente à proximidade do 'lençol freático, aflorante a poucos metros da superfície' (das razões de nossos técnicos contratados), com toda a área de preservação permanente acrescida de 50 metros de sua faixa marginal.

Das mesmas razões técnicas, ainda foi possível constatar corixos, cuja definição seria a de pequenos cursos d'água de caráter perene, conectando baías contíguas e, diferentemente das vazantes, possuindo incisão muito maior no sentido linear, originando canais estreitos e mais profundos, cuja faixa marginal de 30 metros também é considerada de preservação permanente.

Ainda foi possível identificar a existência de baías, cuja definição é a de 'área deprimida, contendo água, às vezes salobra, delineando formas circulares, semi-circulares ou irregulares, com dimensão variando de dezenas até centenas de metros, e entorno de 50 a 100 m também considerado de preservação permanente.

Permeando as vazantes, baías e corixos, ainda catalogou-se inúmeros espaços brejosos e encharcados, contendo solos hidromórficos (Podzol hidromórficos e Planossolo), olhos d'água e colonizados com vegetação savana parque, típica desse tipo de ambiente, cujas características conceituam as áreas mencionadas como veredas, nos termos do artigo 2º, III da Resolução CONAMA n. 203/02, também classificadas como APP's.

A justificativa técnica para a apresentação de laudo com quadro sem definição específica para cada uma dessas APP's deveu-se, portanto, à grande variedade de suas espécies, aferidas in loco e notadamente presumidas através de interpretação por imagens de satélite. A

justificativa acima por si só mantém a validade do laudo por inteiro, mas pode ser reforçada pelo que justificou seu signatário:

'A área plotada como de preservação permanente está situada em uma estreita faixa de espraiamento aluvial, próximo ao médio curso do Rio São Lourenço, na sua confluência com o Rio Pindaival, marcada por forte inundação, fazendo com que ocorra uma estreita ligação entre as feições regionais citadas acima, dificultando a quantificação das mesmas e induzindo a sua generalização como preservação permanente, sem discriminação / suas várias categorias'.

Importante ressaltar que o imóvel, na condição de possuidor de uma área de 50% sobre o seu total como de reserva legal, não descrita por memorial descritivo, deve, em toda a sua extensão, encontrar apenas 14% de preservação permanente, o que, sem sombra de dúvida, é fato e possível de ter constatação in loco por qualquer forma de vistoria, diferente do alegado pelo AFRF, quando acusa o contribuinte de buscar qualificar 'todo o imóvel como área de preservação permanente'.

Ainda assim, temos que o laudo (e sua justificativa em anexo) é conclusivo nas informações prestadas.

QUANTO À VALORAÇÃO DA TERRA NUA:

Há que questionar os lançamentos baseados na SIPT, por estarem em desconformidade com o mercado à época, senão vejamos:

A região do Pantanal possui peculiaridades que a qualificam como uma das áreas de maior fragilidade ambiental do mundo.

Suas vazantes são verdadeiro tesouro ambiental, que devem ser protegidas a todo custo, e sua aptidão natural dificulta a produção de grãos, admitida sua utilização quase que exclusivamente para criação de gado somente nas regiões altas e em índices de lotação diferenciados.

O impugnante conhece sua propriedade. Admite e respeita as peculiaridades citadas, e, por essa razão, optou por tutelar o meio ambiente nela inserido de forma muito mais ampla que a exigida pela lei, que obriga a restrição ao uso em relação a apenas 20% de sua área.

*Assim fazendo, deve-se ter em mente que o valor do imóvel, por receber restrição de uso em metade, de sua área, sofre grande redução de valor em toda a sua extensão, aquele que vier a adquiri-lo poderá produzir somente em metade de sua área, além, é claro de ser obrigado a respeitar as áreas de preservação permanente e sofrer um efeito colateral de grande monta: **TORNA-SE RESPONSÁVEL OBJETIVAMENTE PELA DEGRADAÇÃO AMBIENTAL QUE VENHA A EXISTIR SOBRE O IMÓVEL.***

Para efeito mercadológico, melhor seria comprar uma área menor com gravame de 20% e por ela tornar-se responsável, que obter área maior com gravame de 50%. Quem conhece o direito ambiental sabe que as

conseqüências na assunção de um ônus como esse faz com que o custo financeiro seja monstruoso.

O exposto acima é referência, inclusive, para o argumento segundo o qual as áreas de reserva legal devem ser consideradas isentas de tributação independente de ADA, pois a sua tutela já se vê obrigatória a partir do momento em que houve a averbação do direito real em Cartório, pois seu titular assume, de forma inequívoca, a obrigação de proteger e regenerar, se for o caso, INDEPENDENTE DE CULPA, nos termos dos dispositivos constitucionais e legais que regem a responsabilidade civil, e ainda abandona possibilidade de uso do imóvel segundo o que consta nos direitos tradicionais de uso decorrentes da propriedade.

De modo indissociável, o valor da terra nua sofre redução tanto no que tange ao seu valor total, quanto em área sobre a qual a incidência do tributo deva recair. Por essa razão a cobrança é tão alta, e, pela mesma razão, é ilegal!!!

Por fim, deve-se atentar para a realidade de evolução dos preços a partir de 2002, com pico em 2004, e manutenção em 2005. Os valores apresentados em laudo para 2005 são bem maiores que os descritos na declaração. Mas o tempo e o fator mercadológico influi de modo determinante. Os preços praticados à época no mercado devem, por outro lado, estar em um ou dois degraus superior em relação ao preço do imóvel, haja vista a peculiaridade decorrente da averbação de 50% de reserva legal. Por esta razão, rima pela manutenção declarado.

A SIPT, que almeja basear-se em valor médio, ainda que estivesse correta, seria inaplicável, pois o imóvel é, sem sombra de dúvida, menos precioso que os demais, pelas razões expendidas.

Por fim, não se deve perder de vista a tabela de preços juntada por ocasião da intimação do AFRF, que apresentava referência dos imóveis rurais no município de Barão de Melgaço, e cujos números – desta vez montados para os exercícios de 2001 e 2002, assemelham-se em muito o declarado.

QUANTO À DIFERENÇA DE ÁREA TOTAL:

O declarado informa área de 45.920,9 hectares, enquanto o laudo do assistente técnico apresenta novo levantamento com área de 47.001,7 hectares, cerca de 2% de diferença.

Não há cabimento no lançamento de ofício de área a maior, tendo em vista que a diferença constatada só pôde ser encontrada através da utilização de instrumento de precisão que não era adotado à época, passando a ser exigível somente a partir da entrada em vigor das Normas Técnicas para Georreferenciamento de Imóveis Rurais pela Portaria n. 1101/INCRA, que regulamentou o Decreto n. 4.449/02, que, por sua vez, regulamentou a Lei n. 10.267/01.

Ou seja, o lançamento de ofício justificar-se-ia se fosse possível encontrar os dados ora apresentados ainda em 2001 e 2002. Mas não era. Os métodos, avalizados pelo INCRA só nasceram em 2003, para aplicação em 2004 – fato gerador em 1º de janeiro – e, mesmo assim,

ainda sujeitos à modificação, posto que não foram certificados pelo INCRA.

É certo que a lei admite correção de dados inexatos, não abordando a natureza do erro, se doloso ou culposos. Mas é certo, também, que a natureza da norma funda-se na idéia da tributação sobre o possível. Fatos imprevisíveis, ou mesmo a adoção de sistemas e procedimentos que só no futuro são viáveis, são, por natural, a linha que demarca o poder de atuação do agente tributário. Seja ele ou o contribuinte, ou mesmo qualquer órgão especializado no tema, não teria condição de antecipar-se à lei. Como, então, pagar multa sobre fato que não se sabia e não se podia saber, exceto naquilo que os instrumentos da época possibilitavam?

Por esta razão, pleiteia-se o desprovemento do lançamento também neste quesito.

DO DIREITO

Exposta a realidade na qual se funda a defesa, devidamente comprovada, resta analisar o direito correlato:

QUANTO À DESNECESSIDADE DO ADA:

O AFRF apresenta justificativas para não acatar as áreas de reserva legal e preservação permanente. O primeiro motivo, como já salientado e combatido, refere-se à prova de sua existência.

O segundo trata exatamente do tópico em comento, qual seja, a admissão ou não do ADA como requisito essencial para a consideração das áreas em epígrafe.

O AFRF funda-se em Instruções Normativas e interpretações equivocadas da lei, cuja resolução diria que o ADA seria imprescindível para o acolhimento das áreas de isenção descritas na Lei de ITR.

Esta impugnação não acompanha o exposto acima.

A questão versa sobre o exercício de 2001 e 2002, ambos com fato gerador a recair em 1º de janeiro.

O texto legal pertinente informa, por meio da Lei n. 9393/96, com redação ora em vigor concedida pela MP n. 2.166/01, de 24 de agosto de 2001 (com redação da MP 1956-50, de 26 de maio de 2000), o seguinte:

(transcreve o dispositivo mencionado)

A conclusão óbvia consiste na adoção da exegese em aliança ao texto da lei, que recusa qualquer forma de comprovação dos dados relativos a interesse ambiental na declaração de ITR, remanescendo à Fazenda a possibilidade de fiscalizá-los, e, em verificando sua inexatidão, proceder a lançamento de ofício.

O próprio STJ, em análise da matéria, assim pontificou:

'Relator: EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX – STJ

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA.

MP. 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106 DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir par. 7 ao art. 10, da Lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante par. 7, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.

4. Recurso especial improvido'.

Os textos acima enfrentam o tema exatamente naquilo que lhe é relevante, qual seja, a exigência do ADA para validar a declaração do ITR quanto às áreas de interesse ambiental.

O AFRF cita inúmeras leis para justificar o lançamento, mas se esquece que a interpretação acerca da isenção é feita, sim, de forma literal e restritiva – como manda toda a norma de direito fiscal, dada a sua natureza de afetação à liberdade do indivíduo – em especial quanto ao que é concebido como reserva legal e preservação permanente, e equivoca-se quando define o modo através do qual deve uma área ser acatada como isenta.

Para esse problema, deve-se lembrar que o ITR, por si só, possui grande carga de extrafiscalidade, ou seja, almeja estimular a produção no imóvel rural, e, ao mesmo tempo, garantir a proteção às áreas de interesse ambiental.

Toda sua normatização gira em torno desses dois elementos, acrescidos pelo atributo da progressividade em razão do tamanho do imóvel e da própria produtividade. Por óbvio que os valores em questão, derivados da Lei n. 9.393/96, remetem a tema constitucional, mas não deixam dúvida acerca do que pretendem resguardar:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Oras, se as áreas em questão são de reserva legal, comprovadas de fato e de registro e mediante declaração, bem como as de preservação permanente, a isenção deve ser aplicada!!

A lei recusa a tributação nas áreas mencionadas, e a prova de sua existência é, de fato, o único critério a ser avaliado para definir a sua aplicação ou não.

Ademais, transcrevemos julgado do 3º Conselho de Contribuintes, cujo teor informa que basta a existência de averbação de Reserva Legal para obter isenção de ITR:

'ACÓRDÃO 301-31564 Órgão: 3º Conselho de Contribuintes/ 1a. Câmara

3º Conselho de Contribuintes/1ª. Câm./AC. 301-31.564 em 11.11.2004

ITR. EXERCÍCIO 1997. ÁREA DE RESERVA LEGAL. Havendo a necessária averbação à margem da inscrição da matrícula no registro de imóveis competente da reserva legal mesmo a destempo, faz jus o contribuinte à isenção decorrente de lei e com base no princípio da verdade material.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Publicado no DOU em: 22.07.2005; Relator: CARLOS HENRIQUE K. FILHO; Recorrente: MANNESMANN FLORESTAL LTDA; Recorrida: DRJ-BRASILIA/DF; (Data da Decisão: 11.11.2004 (22.07.2005)'

ALTERNATIVAMENTE

Impossibilidade de lançamento das áreas de interesse ambiental como área não utilizada;

Não se deve esquecer que no processo Administrativo Tributário impera o princípio da verdade material ou da liberdade na prova, conferindo maior elasticidade de apreciação ao julgador administrativo, que pode lançar mão de provas por ele próprio coletadas, além de ter o poder de determinar a produção de novas provas não produzidas pelas partes.

Portanto, ao agente tributário cabe verificar a veracidade das informações e agir conforme o que lhe foi obtido através do exercício de uma ampla cognição.

Por outro lado, também deve o agente agir em estrita conformidade com a lei, sem esquecer-se que a ele é atribuído o princípio da legalidade como sendo possível somente o que a lei admite, e não o que ela deixa de proibir.

A união dos dois princípios acima, quando em face do arcabouço legal de que trata o tema, leva à seguinte ação procedimental: A lei não obriga comprovação de reserva legal e preservação permanente na DITR, mas assim o faz abrindo margem para elaboração de contraprova pela Receita. O agente deve, portanto, verificar a respeito

da existência das áreas declaradas, e, em não as encontrando, proceder ao lançamento.

E se as encontrar (como é o caso)?

Neste diapasão, ainda que admitíssemos a necessidade de protocolo de ADA junto ao IBAMA em prazo de seis meses após a declaração, como manda a Instrução sem respaldo legal, essencial seria, para o fiscal responsável, agir de forras vinculada nos termos do que dispõe a mesma Instrução Normativa e a própria lei, quando estas definem regras para lançamento de ofício.

As normas descritas na Instrução sobredita, apenas repetidas nas instruções anteriores, delimitam exatamente as espécies de áreas sobre as quais se admite lançamento de ofício. São elas, afinal:

Área Não-tributável - Áreas de Preservação Permanente

Art. 10. Consideram-se de preservação permanente:

I - 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:

(...)

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 cinquenta metros de largura;

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

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a quarenta e cinco graus, equivalente a cem por cento 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 cem metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a mil e oitocentos metros, qualquer que seja a vegetação;

II - as florestas e demais formas de vegetação natural, declaradas de preservação permanente por ato do Poder Público, quando destinadas:

(...)

§ 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, nos termos da alínea 'g' do inciso II do caput.*

Área Não-tributável - Áreas de Reserva Legal

Art. 11. São áreas de reserva legal aquelas cuja vegetação não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos.

§ 1º *Para fins de exclusão da área tributável, as áreas a que se refere o caput devem estar averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, na data de ocorrência do respectivo fato gerador.*

§ 2º *Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação.*

Um parêntese: Quanto às áreas de preservação permanente, ainda devemos nos mimir do que consta na Resolução CONAMA n. 303/02, quando apresenta sub classificações para as áreas de preservação permanente, dentro, por óbvio, das espécies impostas pelo Código Florestal.

Enfim, é dado ao agente tributário proceder a lançamento DE OFÍCIO de dados inexatos, incorretos ou, fraudulentos. Mas poderia proceder como fez, tendo em vista que sua atividade era vinculada?

Melhor ainda, poderia o fiscal lançar uma área de reserva legal (nos termos da lei, sem qualquer dúvida quanto à sua natureza), como área não utilizada, SOMENTE PORQUE NÃO POSSUÍA ADA?

Evidente que não, como bem podemos nos socorrer do texto legal:

‘Área Não Utilizada

Art. 30. A área não utilizada pela atividade rural corresponde ao somatório das parcelas da área aproveitável do imóvel que, no ano anterior ao de ocorrência do fato gerador do ITR, não tenham sido objeto de qualquer exploração ou tenham sido utilizadas para fins diversos da atividade rural, tais como:

I - áreas ocupadas por benfeitorias não abrangidas pelo disposto no art. 16.

II - áreas ocupadas por jazidas ou minas, exploradas ou não;

III - áreas imprestáveis para a atividade rural, não declaradas de interesse ecológico por ato do órgão competente.

IV - a área correspondente à diferença entre as áreas declaradas como servidas de pastagem e as áreas consideradas como servidas de

pastagem para fins de cálculo do grau de utilização do imóvel rural, observado o disposto nos arts. 24 e 25;

V - a área correspondente à diferença entre as áreas declaradas de exploração extrativa e as áreas consideradas como de exploração extrativa para fins de cálculo do grau de utilização do imóvel rural, observado o disposto nos arts. 26 e 27.

Parágrafo único. As áreas adquiridas após 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato de gerador do ITR até a data da efetiva entrega da respectiva DITR, quando não utilizadas na atividade rural no ano anterior ao de ocorrência do fato gerador do ITR, devem ser assim informadas pelo adquirente, nos termos do disposto neste artigo, caso ainda não hajam sido declaradas pelo alienante.'

Lembremos que as generalizações são vedadas no direito tributário, e que a expressão do caput 'tais como' é, por essa razão, taxativa.

Via de consequência, nenhuma das hipóteses acima permite lançamento das áreas de interesse ambiental em questão como Não utilizadas.

Melhor explicando: independente de ADA – seja apresentado no dia quanto seis meses após – a reserva legal não é nem pode ser admitida como área não utilizada, porque existe averbação, nos termos da lei, que proíbe sua utilização sob as penas da lei. A Instrução fala: 'somatório da área aproveitável do imóvel'. Não há, todavia, área de reserva legal ou preservação permanente que possa enquadrar-se como 'Aproveitável'. A lei proíbe nos casos de preservação permanente; e a averbação de direito real também o faz, nos casos de reserva legal, em consonância com o que manda a lei (Código Florestal):

(transcreve o dispositivo mencionado)

A única exceção seria referente à possibilidade da averbação não ter correspondente no mundo fático. Por óbvio que, nesse caso, a lei existe para evitar as mencionadas fraudes, inexatidões e incorreções.

Se assim não fosse procedido, estaríamos vivenciando hipótese de locupletamento ilícito por parte da Fazenda Nacional, cuja fiscalização estaria sendo tendenciosa e fora da lei.

Por essa razão, a melhor interpretação a ser dada à questão do ADA seria aquela que impossibilita lucro sem correspondente por parte da Receita, e assim fazendo, também evita qualquer forma de sonegação por parte dos contribuintes.

Ou seja, ainda que o entendimento correto seja aquele creditado pelo agente fiscal, estaríamos em hipótese de lacuna legal a salvaguardar o impugnante, haja vista ser impossível o lançamento de ofício de uma área x como área y.

Carrazza, sobre o tema, lecionou (ira Curso de Direito Constitucional Tributário, 21.ª edição, f. 417):

'A segurança jurídica também exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. De fato, estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas – dois valores que, além de muito caros a todos, foram sobremodo valorizados pelo texto constitucional –, as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica. Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor defendidos os direitos e garantias dos contribuintes. Esta, sem dúvida, a melhor maneira de protegê-los do abuso e do arbítrio e do abuso do poder fazendário.

Não têm os aplicadores das leis tributárias – a Administração Fazendária ou o juiz – qualquer possibilidade de preencher suas lacunas. Quando estas se apresentam devem ser consideradas como 'domínios que o legislador não quis disciplinar, isto é, como lacunas políticas e não como lacunas jurídicas'. Em suma, as lacunas das leis tributárias, quer as intencionais, quer as involuntárias, são insuscetíveis de integração analógica.

(...)

Em suma, o princípio da segurança jurídica impede que o aplicador e o intérprete acabem indo além do conteúdo expresso das leis tributárias'.

A lacuna da lei, em pequena parábola retirada do Mercador de Veneza, age como a defesa contra Shylock. Este busca o pagamento do que lhe é devido, ou, seja, um pedaço da carne de Antônio. Frente ao título que, à época, gozava de toda a validade possível, restou ao devedor obter vedação ao à satisfação do crédito através de uma elisão ao contrato, qual seja, a carne pode ser retirada desde que não se retire nenhuma gota daquilo que ainda pertence ao devedor, exatamente o seu sangue.

A anedota acima, tal como o presente caso, evitaria, por um artifício, resguardar um bem maior, que é a justiça e a liberdade do indivíduo.

As áreas de interesse ambiental existem. São preservadas. São limitadas por lei. As obrigações delas decorrentes não são recusadas ou ludibriadas por seu titular. E ainda deverão tê-las lançadas mesmo sem haver correspondente tal como descrito na Instrução ou mesmo na lei (vide art. 14 da Lei n. 9393/96)?

Por outro lado, o parágrafo 5º do art. 17-0 da Lei n. 6938, alterado pela Lei n. 10.165/00, na hipótese de estar em vigor até hoje, não poderá recusar o entendimento que nos parece o mais acertado, qual seja, o descrito no art. 9º, parágrafo 6º, inc. II da Instrução em questão:

'Área Tributável

Art. 9º. Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas:

I - de preservação permanente;

II - de reserva legal;

(...)

§ 6º A SRF apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis, nos termos do art. 45, na hipótese de:

I - não-atendimento ao disposto nos §§ 3º a 5º;

II - lavratura, de ofício, de novo ADA pelo Ibama, nos termos do § 5º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000'.

A atuação do agente continua a ser vinculada nos termos da lei e instrução referida, cujo limitador acaba de ser estabelecido como o art. 45, in verbis:

'Art. 45. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

I - não apresentar a DITR;

II - deixar de atender aos pedidos de esclarecimentos que lhe forem dirigidos, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente no tempo aprazado;

III - apresentar declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento do imposto devido;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, à aplicação de penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O crédito tributário também deve ser lançado de ofício nos casos em que o sujeito passivo tenha informado o enquadramento em hipóteses de imunidade, isenção ou redução do imposto, mas não tenha cumprido ou tenha deixado de cumprir, na data de ocorrência do fato gerador do ITR, os requisitos necessários.'

Qual hipótese das mencionadas está a permitir o lançamento de ofício para o caso de não apresentação do ADA até seis meses após a declaração?

Nenhuma!!! !! E quanto ao disposto no parágrafo único acima, de mesmo modo não há opção de lançamento por falta de ADA, pois este remete às questões relativas a imunidades, isenções e reduções de imposto, e assim o faz alertando que somente deve haver lançamento de ofício se e quando o sujeito passivo informar o seu enquadramento sem cumprimento dos requisitos na data da ocorrência do fato gerador do ITR.

Portanto, não há enquadramento para o lançamento de ofício do tributo, quanto mais para o lançamento como 'APROVEITÁVEL MAS NÃO UTILIZADO'.

Por fim, deve-se abordar, ainda, questão relativa às regras de aplicação da lei no tempo. Quanto a isso, o julgado do STJ em questão apresenta, com maestria, o art. 106, II do CTN, cujo teor prescreve:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Não há que delongar quanto à aplicação da MP n. 2.166 sobre o exercício 2001, porque sua aplicação visa eliminar qualquer forma de interpretação equivocada a respeito da utilização das áreas de interesse ambiental como isentas de tributação. Afinal, sua utilização nada mais é que a adoção de critério in relação, dispendo sobre o modo pelo qual a exclusão da base de cálculo, preconizada pelo art. 10, § 1º, inc. I, do diploma legal, acima mencionado, é demonstrada no procedimento de lançamento.

O voto sobre o qual retiramos nossos argumentos, até mesmo por tê-los muito bem sintetizados, assim afiança:

‘Discute-se, nos presentes autos, a validade da cobrança, mediante lançamento complementar, de diferença de ITR, em virtude da Receita Federal haver reputado indevida a exclusão de área de preservação permanente, na extensão de 817,00 hectares, sem observar a IN 43/97, a exigir, para a finalidade discutida, ato declaratório do IBAMA.

Penso que a sentença deve ser mantida. Utilizo-me, para tanto, do seguinte argumento: a MP 1.956-50, de 26-05-00, cuja última reedição, cristalizada na MP 2.166-67, de 24-08-01, dispensa o contribuinte, a fim de obter a exclusão do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, da comprovação de tal circunstância pelo contribuinte, bastando, para tanto, declaração deste. Caso posteriormente se verifique que tal não é verdadeiro ficará sujeito ao imposto, com as devidas penalidades. Segue-se, então, que, com a nova disciplina, constante de § 7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, não mais se faz necessário a apresentação pelo contribuinte de ato declaratório do IBAMA, como requerido pelo IN 33/97’. (sic)”

2 Por fim, conclui:

“Ex positis, e pelos argumentos apresentados, requer a total improcedência dos lançamentos e autos de infração emitidos, pelos motivos alternativa ou concomitantemente a seguir resumidos:

1. Invalidade de lançamento de ofício e auto de infração por fazerem referência à mudança da área total do imóvel, obtida através de instrumentos cuja precisão não permitia o seu uso à época das declarações;

2. As áreas de reserva legal e preservação permanente realmente existem, devendo assim ser acatadas;

3. O contribuinte não é obrigado a fazer prova das áreas de reserva legal e preservação permanente através de ADA quando da apresentação da DITR, nos termos da Lei n. 9393, art. 10, parágrafo 7º;

4. O ADA é desnecessário, cabendo à Receita ou IBAMA, em caso de não confirmação dos dados declarados, elaborar ADA de ofício e efetivar lançamento com dados da nova declaração;

5. Os valores referentes à terra nua estão incorretos, devendo ser mantidos conforme consta na declaração, uma vez que referendados por laudo em anexo;

6. É manifestamente ilegal o lançamento de ofício de áreas de reserva legal e preservação permanente como 'não utilizadas', constituindo em integração ilegal da norma tributária;

7. Atentamento ao princípio da verdade material e vedação ao confisco através do seguinte questionamento: as áreas existem e estão averbadas em Cartório ou com utilização vedada por lei – é possível que alguém pague duas, três, quatro vezes o valor tributário de seu imóvel por causa da falta de um documento chamado ADA?"

3. Acrescenta ainda:

"Por fim, relevantíssimo apresentar desagravo quanto à atuação do assistente técnico, em especial no que se refere às objeções técnicas apresentadas. Seu curriculum abriga mais de 25 anos de atuação no setor agrário-ambiental nos Estados de MT e MS, com realização de mais de 20 perícias judiciais a requerimento da Justiça Federal em Mato Grosso e Mato Grosso do Sul. Foi professor durante anos da antiga FUCMT – Faculdades Unidas Católica de Mato Grosso, e seu grau de instrução atualmente é nível Mestre pela Universidade para o Desenvolvimento da Região do Pantanal – UNIDERP, admitindo contraprova dos dados apresentados."

Junta os documentos de fls. 133 a 179, 189 a 179, 191 a 194 e 198 a 201.

É o relatório."

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/CGE n.º 10.307, de 15/09/2006, às fls. 204/235, proferida pelos membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, cuja ementa dispõe, *verbis*:

"Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

Ementa: NULIDADE.

Improcedente a arguição de nulidade quando cumpridos os requisitos contidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e ausentes as hipóteses de seu art. 59. Matérias alheias às contidas nesses dispositivos comportam decisão de mérito.

VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DE PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO.

Não cabe ao órgão administrativo apreciar argüição de legalidade ou constitucionalidade de Leis ou Atos Normativos da Receita Federal, nem da violação de princípios constitucionais, matéria reservada ao Judiciário.

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.

Caso da matrícula no Cartório de Registro de Imóveis conste área diferente da obtida na medição de área efetuada em laudo emitido por engenheiro legalmente habilitado, esta deve ser utilizada para efeito do cálculo do ITR, independentemente de atualização no registro imobiliário.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL.

A exclusão das áreas declaradas como de preservação permanente e de reserva legal, esta integrante da área de utilização limitada, da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada à protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, perante o IBAMA ou órgão conveniado. É também necessária a averbação da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro competente, até a data de ocorrência do fato gerador do Imposto, e a comprovação da extensão das áreas de preservação permanente, mediante laudo técnico.

VALOR DA TERRA NUA.

Deve ser mantido o valor da terra nua - VTN adotado para fins de lançamento, com base no Sistema de Preços de Terras - SIPT, quando o laudo técnico de avaliação não atende satisfatoriamente aos requisitos técnicos, deixando de demonstrar, de maneira inequívoca, o valor da terra nua do imóvel, na data de ocorrência do fato gerador.

Lançamento Procedente.”

A interessada apresenta recurso, tempestivamente, às fls. 243/261 e documentos às fls. 262/276.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até a fl. 293, que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Conselho.

É o relatório.



VOTO

Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim, Relatora

Em exame aos autos, constam divergências nas áreas de reserva legal, de preservação permanente, das declaradas e documentos acostados aos autos, decido portanto, baixar em diligência para que o IBAMA se pronuncie a respeito dessas áreas, nos termos abaixo:

- 1) se a propriedade em litígio, efetivamente, possui as áreas declaradas como reserva legal e preservação permanente;
- 2) em caso afirmativo, esclareça, desde quando e quais são as suas dimensões;
- 3) que ainda, observe os itens 49, 57, 61 e 62 do acórdão DRJ/CAMPO GRANDE/MS nº 10.307 de 15/09/06, (fls. 204 a 235);
- 4) se havendo área de reserva legal, se a mesma é averbada e desde quando.

Por todo o exposto, VOTO PELA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA À REPARTIÇÃO DE ORIGEM, para que se intime o IBAMA a se manifestar ao que foi solicitado.

E, por derradeiro, após a diligência efetuada, abra-se vista à interessada, no prazo de 10 dias, para manifestação sobre o resultado, se for de seu interesse.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2008


MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM - Relatora