



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10235.001014/99-45
SESSÃO DE : 20 de março de 2002
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083
RECURSO Nº : 123.922
RECORRENTE : CHANFLORA AMAPÁ AGROFLORESTAL - LTDA.
RECORRIDA : DRJ/BELÉM/PA

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR.

Exercício: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998.

CONCEITO DE POSSE. CONTRIBUINTE.

Tendo a empresa adquirido de terceiros a posse de diversas áreas rurais, passou a exercer sobre elas o direito de uso e gozo, sendo contribuinte do imposto, na condição de possuidora.

ÁREA CONTÍNUA.

As parcelas de terras cuja posse foi adquirida individualmente, mas que se confrontam fisicamente, formam área contínua para fim de tributação.

BASE DE CÁLCULO. ÁREAS ISENTAS.

A base de cálculo do imposto é o valor fundiário, excluídas as áreas isentas quando comprovada sua existência.

DECADÊNCIA.

Ocorrida a lavratura do auto de infração em 30/05/2000, incabível exigir ITR do exercício de 1994, por decadência do direito de lançar de ofício.

PENALIDADES. CONCOMITÂNCIA.

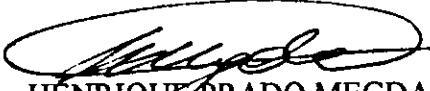
A imposição de penalidade específica, pela apuração do imposto em procedimento de ofício, inibe a exigência concomitante de multa pela falta de entrega da declaração respectiva.

NEGADO PROVIMENTO UNANIMIDADE.

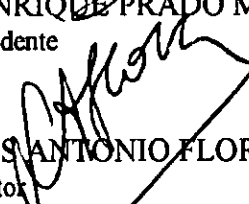
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes votou pela conclusão.

Brasília-DF, em 20 de março de 2002


HENRIQUE PRADO MEGDA

Presidente


LUIS ANTONIO FLORA

Relator

22 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, WALBER JOSÉ DA SILVA e SIDNEY FERREIRA BATALHA. Fez sustentação oral o Advogado Dr. AGUINALDO JURANDYR SILVA, OAB/DF 790.

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083
RECORRENTE : CHANFLORA AMAPÁ AGROFLORESTAL LTDA.
RECORRIDA : DRJ/BELÉM/PA
RELATOR(A) : LUIS ANTONIO FLORA

RELATÓRIO

Pela clareza e fidelidade na exposição dos fatos que envolvem o presente litígio, adoto, inicialmente, o relatório de fls. 330/338, permitindo-me introduzir pequenas alterações e/ou adequações se assim for o caso.

“Consoante autos de infração lavrados às fls. 01/12 e 17/18, dos quais tomou ciência em 28/10/1999, foi exigido da empresa acima identificada o recolhimento das quantias de R\$ 2.280.335,26 (DOIS MILHÕES, DUZENTOS E OITENTA MIL, TREZENTOS E TRINTA E CINCO REAIS E VINTE E SEIS CENTAVOS) e R\$ 41.016,26 (QUARENTA E UM MIL, DEZESSEIS REAIS E VINTE E SEIS CENTAVOS), lançadas de ofício, respectivamente, pela falta de recolhimento de ITR de 1994 a 1998 e penalidade pela falta de entrega de declarações para apuração do imposto relativo ao exercício de 1994.

2. Na descrição dos fatos relativos à infração capitulada como FALTA DE RECOLHIMENTO DO ITR (fls. 02/05), os autuantes relatam que:

- a) a partir da diligência cujo relatório constitui o anexo BBB (fls. 89/93), detectou-se a falta de recolhimento do imposto dos exercícios de 1994, 1995 e 1996, sobre os imóveis listados no anexo AAA (fl. 88), não declarados à SRF, embora a contribuinte fosse detentora da posse dos mesmos, como provam os documentos de transmissão respectivos;
- b) em face da omissão da contribuinte, no tocante à obrigação acessória de apresentar declaração, o tributo está sendo lançado de ofício, tendo como base impositivo o valor da terra nua mínimo (VTNm) estabelecido pela legislação de regência para os municípios de localização dos imóveis, estando o cálculo do ITR e das contribuições vinculadas discriminado nas planilhas acostadas às fls. 94/180, que constituem os anexos CCC (1994), DDD (1995) e EEE (1996);
- c) nos anos de 1997 e 1998, além de persistir o acontecido em 1994, 1995 e 1996, relativamente aos imóveis descritos no

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

anexo AAA, para os demais, que foram declarados, a contribuinte inobservou o conceito legal de imóvel rural, definido no art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.504/1964; no art. 1º, § 2º, da Lei nº 9.393/1996 e no art. 1º, § 2º, da IN SRF nº 43/1997;

- d) a partir do conceito legal de imóvel rural e o levantamento das confrontações, o total de 86 imóveis, discriminados nos anexos FFF e GGG (fls. 181/186), foi reduzido a 10 blocos (designados de A a J), aplicando-se o conceito de continuidade no aspecto estritamente físico;
- e) destacam os autuantes que, se fosse adotado o conceito jurídico de área contínua em sua acepção mais ampla, a de utilidade econômica, aqueles 86 imóveis se reduziriam a apenas um, pois, embora havendo descontinuidade geográfica entre os blocos, todos eles objetivam atender a finalidade social da contribuinte, que é a implantação de um projeto de reflorestamento com essências exóticas, o que os torna contínuos entre si, sob a ótica puramente econômica;
- f) entretanto, como esta seria uma situação mais gravosa para a atuada, o sentido jurídico de utilidade econômica foi aplicado limitadamente, adotando-se o conceito da área contínua sob o aspecto meramente físico, salvo nos casos em que a contribuinte, sem previsão legal, considerou uma estrada ou um rio como quebra de continuidade do bloco;
- g) os cálculos para lançamento do imposto devido, relativo a 1997 e 1998, estão discriminados nos mencionados anexos FFF e GGG, adotado, para os imóveis sem registro na SRF, valor tributável arbitrado com base no VTNm de 1996, seguindo o mesmo critério da contribuinte para determinação do VTN dos imóveis declarados, sendo que a área total dos imóveis foi considerada tributável, diante da ausência de comprovação da existência de áreas isentas;
- h) os anexos JJJ (imóveis com registro na SRF) e LLL (imóveis sem registro na SRF), às fls. 192/195, mostram como as áreas de terras, originariamente individualizadas, foram consolidadas em 10 blocos (A a J), observado o conceito de contigüidade, a partir dos dados informados pela contribuinte no relatório-resposta do anexo 10 (fls. 65/80); e

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

- i) finalmente, o anexo MMM (fls. 196/197), a título meramente ilustrativo, espelha a consolidação única de todas as áreas, o que aconteceria se fosse considerado o conceito de utilidade econômica em sua acepção mais ampla, o que resultaria em imposto a pagar mais oneroso para a contribuinte.

2.1. Quanto à multa pela FALTA DE ENTREGA DAS DECLARAÇÕES PARA APURAÇÃO DO ITR (fls. 17/18), os autuantes descrevem que a penalidade está sendo aplicada pelo fato de a contribuinte não haver apresentado as DITR/1994 para os imóveis constantes do anexo AAA, tendo sido calculada à razão de 1% ao mês sobre o imposto devido, considerando o período compreendido entre a data estabelecida para entrega (31/08/1994) e o mês da autuação, inclusive, na forma dos arts. 15 e 16 da Lei nº 8.847, de 28/01/1994, c/c os arts. 5º e 6º da IN SRF nº 45, de 17/06/1994.

3. Nos termos da petição acostada às fls. 199/233, protocolizada em 29/11/1999, a autuada impugnou a exigência, invocando uma série de razões de fato e de direito contra o procedimento de ofício, requerendo, ao final, a declaração de nulidade da autuação, ou, caso não seja assim entendido, sejam reparados os equívocos apontados na impugnação, ajustando o lançamento ao que dispõe a legislação de regência.

4. Na análise preliminar do processo, confrontando-se os valores consignados no primeiro auto de infração com o demonstrativo de cálculo que constitui o anexo AAA (fl. 88), constatou-se que o somatório do imposto apurado e das contribuições SENAR/CNA, relativos aos exercícios de 1994 a 1996, foi lançado englobadamente, como se a totalidade da exigência fosse constituída exclusivamente o ITR, o que não é exato.

4.1. De outra parte, no cálculo da multa pela omissão na entrega da DITR/1994 (fl. 18), o percentual de 62% foi aplicado sobre o montante de 72.634,22 UFIR, quando o mesmo anexo AAA mostra que o ITR/1994 incidente sobre os imóveis alcança 72.500,01 UFIR.

4.2. Em vista desses senões e considerando o disposto no art. 60 do Decreto Nº 70.235, de 1972, os autos retornaram em diligência à repartição de origem, para a devida retificação, sob ciência à autuada, nos termos do despacho à fl. 254.

5. Em consequência, foram adotadas as providências saneadoras descritas no Termo de Encerramento de Diligência constante da fl.

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

255, do que resultou a substituição dos autos de infração primitivos pelos instrumentos lavrados às fls. 259/292, exigindo os seguintes valores, incluindo juros calculados até 30/09/1999 e multa de ofício de 75%:

- IMPOSTO S/ A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL	R\$ 2.237.169,48
- MULTA REGULAMENTAR	R\$ 40.949,54
- CONTRIBUIÇÃO AO SENAR	R\$ 21.140,53
- CONTRIBUIÇÃO À CNA	R\$ 22.277,85

6. Cientificada em 30/05/2000, a autuada voltou a impugnar as novas exigências, nos termos da petição acostada às fls. 294/326, protocolizada em 28/06/2000, por meio da qual, após enfocar, introdutoriamente, os fatos descritos pelo autuante como motivadores do lançamento de ofício e a metodologia adotada para cálculo do *quantum* exigido, aborda os tópicos a seguir enfocados.

- DO CONTEÚDO, ALCANCE E LIMITES DA ATIVIDADE DE LANÇAMENTO.

6.1. Citando lições doutrinárias de RUY BARBOSA NOGUEIRA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, BERLIRI e DINO JARACH, argumenta que se faz necessário, em primeiro lugar, analisar se o procedimento fiscal foi correto e guardou respeito ao ordenamento jurídico do país, haja vista tratar-se o lançamento de atividade vinculada (à lei), como estatui o art. 142 do Código Tributário Nacional.

- DO FATO GERADOR DO ITR

6.2. Iniciando essa análise, a defendente argumenta que o ITR tem **tríplice fato gerador**: a propriedade, ou domínio útil, ou a posse de imóvel rural por natureza, sendo contribuinte do imposto (elemento pessoal, subjetivo) o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Salaria que tais conceitos vêm da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (que produziu efeitos a partir de janeiro de 1997), a qual repete disposições do CTN (arts. 29 e 31), destacando que este, Lei Complementar recepcionada pela Constituição Federal em vigor, acrescenta especificamente que a definição desses institutos de direito, isto é, a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel rural por natureza, obedecerá às definições da lei civil (art. 29).

6.3. Citando o que a respeito leciona VANONI, in "Naturaleza y interpretación de las leyes tributarias" (ed. Instituto de Estudios

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

Fiscales, Ministério de Hacienda, Madrid, pgs. 205/6), a impugnante resume que, para a plena configuração daquelas situações que o legislador elegeu como fato gerador do ITR - a propriedade ou a posse de imóvel rural-, a própria lei tributária (art. 29) remete o intérprete ou o aplicador da lei ao direito privado, significando que o Direito Tributário o acolhe tal como estruturado por aquele ramo do direito, inclusive por força de outra norma contida no CTN, que, ao tratar da interpretação da legislação tributária, em seu art. 110, *expressamente veda a alteração, pela lei Tributária, da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.*

6.4. Desse modo, na análise de ocorrência do fato gerador do ITR, **quando constituído pela propriedade**, deve-se levar em conta o disposto no art. 116, II, do CTN, que o **considera ocorrido e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.** De acordo com o Sistema Imobiliário Brasileiro, com a matrícula no Registro de Imóveis é que se constitui e se opera a transmissão da propriedade (art. 533, CC), não sendo suficiente o simples acordo de vontades expresso, por exemplo, na compra e venda.

6.5. Tanto o direito de propriedade - direito real por excelência-, como a posse de imóvel rural constituem o elemento material, essencial à ocorrência do gerador do ITR. O núcleo da hipótese de incidência deste tributo não é o ato ou o negócio jurídico, como a compra e venda, a doação, etc. Tais atos ou negócios jurídicos não estão sujeitos ao ITR, mas sim ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (art. 35, CTN), ou, pela manifestação da capacidade contributiva, ao Imposto de Renda.

6.6. O que dá sustentáculo ao art. 118 do CTN, tanto nos casos de atos nulos como nos casos de atos ilícitos, é a manifestação da capacidade contributiva, que no contrato de compra e venda se concretiza com o pagamento do preço, e não no momento da constituição do direito real de propriedade, pela matrícula no Registro de Imóveis competente, ou pela **transferência efetiva do direito de posse.** Daí a necessária distinção entre **efeitos derivados do ato** enquanto manifestação de vontade, como é o caso do contrato, e **efeitos derivados da lei**, cujos procedimentos e formalidades se regem por um **princípio de legalidade**, na forma e no conteúdo, e no qual tem também sua fonte e seus efeitos.

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

6.7. Tendo o art. 118 do CTN como alvo as hipóteses em que o ato ou negócio jurídico constituem o fato gerador de determinados tributos, e, estabelecido que **o fato gerador do Imposto Territorial Rural não é um ato ou um negócio jurídico, e sim uma situação jurídica - o direito real propriedade, ou uma situação de fato - a posse -, segue-se, muito logicamente, que para a definição do fato gerador do ITR é inaplicável o art. 118 do CTN.**

- DA CONTINUIDADE MATERIAL COMO ELEMENTO INTRÍNSECO AO CONCEITO DE IMÓVEL RURAL

6.8. Defende a interessada a tese de que as aquisições dos chamados direitos de posse, através de quase sua totalidade, sem a sua **imissão corpórea** e o seu **exercício contínuo**, não caracteriza a posse para fins de tributação.

6.9. Reconhece que, efetivamente, adquiriu vários imóveis, na expectativa de ver aprovados os seus dois projetos florestal e industrial; entretanto, os entraves burocráticos e políticos fizeram-na pôr fim a seu intento. Assim, por falta de aprovação do órgão competente, nenhum **proveito econômico** obteve com tais aquisições, pois sequer ocorreu o **exercício físico**, que caracteriza o possessor. Sendo a posse possibilidade fática estabelecida por atos de exercício reiterado de um direito, *in casu*, ausentes esses requisitos a dita **posse** não se corporificou. Sumariando, diz que **posse é fato físico** e, se este não ocorreu, também não ocorreu a **posse**.

6.10. Reportando-se à legislação brasileira que trata da matéria, a defendente invoca, novamente, o art. 29 do CTN, para enfatizar que, no caso, a lei tributária, para definição de uma das hipóteses de incidência do ITR, que é a **posse a qualquer título de imóvel rural por natureza**, remete o intérprete ao direito privado.

6.11. Lembrando as teorias de SAVIGNY e IHERING, destaca que a segunda, adotada pelo direito pátrio, considera a posse simplesmente como a **relação de fato** que se estabelece entre a pessoa e a coisa. Portanto, a posse tem por fundamento uma **situação de fato** pela qual a pessoa pode exercitar sobre ela os direitos que lhe competem, como verdadeiro titular dos mesmos. Em resumo, a posse exprime a detenção física ou material, a ocupação de uma coisa.

6.12. Conclui que, no direito brasileiro, a posse é uma situação de fato através da qual se estabelece uma relação jurídica entre a pessoa e a coisa, implicando no uso e gozo de alguns direitos, assegurando-

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

se legalmente ao possuidor a sua defesa, entre outras medidas, através das ações possessórias. Cita o art. 485 do Código Civil, que *reza: "Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio ou propriedade"*.

6.13. Passando pelos modos de aquisição da posse admitidos pelo art. 493 do Código Civil, a impugnante volta a enfocar o CTN, desta feita em seu art. 116, inciso I, o qual **estabelece quando se considera ocorrido o fato gerador do ITR constituído pela posse**, dizendo que: *"Salvo disposição de lei em contrário considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios."*

6.14. Invocando o "Vocabulário Jurídico", de DE PLÁCIDO E SILVA (4ª ed., pg. 414), a defendente transcreve o conceito de **imóveis por natureza**, a partir do qual deduz que qualquer imóvel, urbano ou rural, tido a título de posse ou a título de propriedade, constitui um corpo certo, uma unidade territorial precisa, conformado por seus próprios limites e confrontações que lhe conferem originalidade específica em relação aos demais imóveis. Ou seja, **a sua individualidade autônoma, o seu modo de ser físico, que ocupa um lugar determinado no espaço territorial, torna o imóvel inconfundível e portanto heterogêneo em relação a qualquer outro**, mesmo que pertençam ao mesmo proprietário ou possuidor.

6.15. Citando a definição de imóvel rural, a partir dos textos do art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.504, de 1964 e do art. 1º, § 2º, da Lei nº 9.393, de 1996, a impugnante enfoca o **conceito de continuidade** entendido pela SRF, em caráter normativo, no Ato Declaratório nº 09/98, com base no qual a fiscalização aglutinou 86 imóveis em apenas 10, reputando-o absolutamente ilegal, uma vez que **contínuo**, segundo o Dicionário Aurélio, é aquilo em que não há interrupção; seguido, sucessivo. A continuidade, portanto, diz respeito ao espaço ocupado, **indica uma ligação, uma unidade que constitui um todo físico, certo, individuado e autônomo**.

6.16. Prosseguindo, diz que o **conceito de continuidade adotado pelo Fisco**, desatento à ordem jurídica do País, é surpreendente, pois a Administração não tem a faculdade de transformar situações que não correspondam à realidade de fato ou jurídica. O Fisco não **pode transformar uma impossibilidade física em uma possibilidade**

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

jurídica. Enfatizando o conceito físico de área contínua, a impugnante ressalta que *a só vontade do Fisco não é suficiente para transformar aquilo que é descontínuo em contínuo, nem mesmo fictamente, já que as normas legais em que se diz apoiar a tanto não o autorizam.*

6.17. Arrematando, frisa que um mero ato administrativo não pode dispor contrariamente ao estabelecido pela Lei e, assim, **é intuitivo que, quando a Lei nº. 9.393/96, § 2º do art. 1º, diz que imóvel rural é a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do Município, está se referindo a parcelas que formam um todo.** Por esta mesma definição legal, o requisito será sempre a continuidade, ou seja, a não interrupção entre uma parcela e outra, elemento necessário e insuprimível do conceito de imóvel rural.

- DA ABSURDEZ DO "CONCEITO" DA CONTINUIDADE ECONOMICA

6.18. Prosseguindo, a interessada enfatiza que o Fisco, além de não poder modificar a ordem natural das coisas, ampliando o tamanho físico de imóveis rurais, **muito menos pode alterar a própria hipótese de incidência do imposto.** Não é cabível o uso de um inovador conceito de continuidade ou utilidade "econômica" para definir o fato gerador do ITR, alterando a hipótese de incidência definida no CTN.

6.19. Ressalva que o **legislador estabeleceu para configuração do fato gerador do ITR, no caso em exame, uma situação de fato, a posse de imóvel rural por natureza.** Citando as lições de RUY BARBOSA NOGUEIRA e ALIOMAR BALEEIRO, a defendente torna a enfocar a remissão ao Direito, para entendimento desses institutos pelo aplicador da lei tributária. Volta a afirmar que contínuo, no caso concreto, não é um conceito econômico, mas físico. O imóvel é que deve ser contínuo, não a atividade econômica eventualmente desenvolvida pelo possuidor ou pelo proprietário do imóvel rural.

6.20. Afirma que, portanto, **há não só uma impossibilidade física como uma também uma impossibilidade jurídica,** em razão do disposto nos arts. 29, *in fine*, e 110, do CTN, para que esse conceito inovador de continuidade econômica, concebido pela Secretaria da Receita Federal, possa ser aplicado, pois, com absoluta certeza, o ITR não incide sobre a **atividade econômica, a utilidade ou o aproveitamento da propriedade,** muito menos sobre a empresa

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

rural nem tampouco sobre **contratos** de cessão e transferência de direitos ou de compra e venda de posses e propriedades.

6.21. Ainda que admitida a hipótese da interpretação da fiscalização ser admissível (e não o é), a **empresa contribuinte não retira dos imóveis sob sua posse qualquer utilidade econômica**, o que é reconhecido pelo próprio Fisco, que, além do **princípio da legalidade**, violou totalmente o **princípio da verdade material** ao **modificar o conceito de imóvel rural**, unificando **86 imóveis em apenas 10**.

6.22. Reputa incabível, por conseguinte, a tese do Fisco, em relação às declarações regularmente apresentadas, de que a contribuinte, ao **"indevidamente individualizar os imóveis"**, teria prestado **"declarações inexatas"**, incorrendo em **"omissão de matéria tributável"**, e, conseqüentemente, falta de recolhimento parcial do tributo.

- DA ALTERAÇÃO UNILATERAL DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

6.23. Enfatizando a disposição do CTN de que só a lei **pode modificar a alíquota e a base de cálculo do imposto**, equiparando-as à majoração de tributo, quando importem torná-lo mais oneroso (art. 96, II e § 1º), e, de outra parte, **sendo o fato gerador do ITR, o fato da posse de imóvel rural por natureza**, infere-se a razão pela qual, até mesma por força de dicção legal (art. 10 da Lei 9.393/96), a **base de cálculo desse tributo só pode ser o Valor da Terra Nua (VTN)**.

6.24. O VTN exclui, da área total, as construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens, florestas plantadas e áreas imprecisáveis, chegando-se à área tributável, após DEDUZIDAS as **áreas de preservação permanente e de reserva legal** (letra a, do inciso II, do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.393/96), as quais, por **obrigatoriedade**, o Fisco não pode tributar nem o contribuinte explorar, por vedação tanto da lei tributária como do Código Florestal.

6.25. Incabível, por conseguinte, afirmar a dedução das áreas antes mencionadas depende de apresentação de **laudos do IBAMA** ou procedimentos voluntários preliminares de iniciativa do contribuinte. Isso só seria necessário na hipótese de **áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas**, assim declaradas por aquele órgão ambiental, **mesmo assim quando**

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

resultassem na **AMPLIAÇÃO** das restrições de uso já previstas no **Código Florestal**, por disposição expressa da letra b, do inciso II, do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/96. Ressalta que o Fisco voltou a errar, ao não subtrair as áreas de reserva legal e de preservação permanente, ainda que, não obstante, a empresa comprovasse possuir laudo técnico expedido por profissional habilitado, de acordo com as normas da NBR-8799/85 da ABNT e da respectiva ART, admitido como elemento de prova pela própria SRF (item 5 do Manual de Preenchimento da Declaração do ITR/97, que instruiu sobre o procedimento no seu Quadro 08 - Distribuição da Área do Imóvel).

6.26. Dizendo não se deter na manifesta inconstitucionalidade do dispositivo, observa a interessada que as autuações se referem ao art. 14 da Lei nº 9.393/96, que trata do lançamento de ofício e que, em tese, autorizaria a **utilização do preço de mercado**, cuja apuração deveria seguir os critérios estabelecidos no art. 12, § 10, inciso II, da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que regula as desapropriações para fins de reforma agrária.

6.27. **Mas as necessárias pesquisas indicadoras do preço de mercado não foram comprovadas pelo Fisco**, o qual, em verdade, sequer poderia utilizar-se de tais critérios, pois a fixação do preço de mercado para fins de desapropriação exige a **elaboração de laudo específico**, do qual deve ser cientificado o contribuinte, por força dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que nem o Ministério da Fazenda pode afastar. Isto sem falar que há muito o dispositivo da Lei nº 8.629 antes referido foi suprimido por Medida Provisória seguidamente reeditada, de modo que, ante a inaplicabilidade da referida norma, em concreto, os agentes fiscais utilizaram então o chamado VTN mínimo, estabelecido unilateralmente pelo Governo Federal.

6.28. Repisando não ser possível ao Fisco, nesta matéria, utilizar-se de ficções ou presunções de qualquer natureza, reputa igualmente descabidas as multas aplicadas, que não guardam relação com a verdade material dos fatos ou com a legalidade, merecendo ser anuladas até porque o próprio Fisco reconhece **não ter ocorrido a infração de falta de declaração**, em relação a vários exercícios tributados. Também não há as supostas infrações de "**declarações inexatas**" ou "**omissão de matéria tributável**", inexistindo, portanto, pressuposto para as multas aplicadas, em graduação exagerada e claramente indevidas.

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

- DA MANIFESTA ILEGALIDADE DO ATO DECLARATÓRIO
Nº 09/98

6.29. Destaca a defendente que o procedimento fiscal baseou-se muito especialmente no Ato Declaratório nº 09/98 e em outras Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal, que, como antes salientado, alteram o "conceito" de imóvel rural, e, por repercussão, o fato gerador do imposto. Embora o art. 96 do CTN inclua na "legislação tributária", além das leis, os "**decretos e normas complementares**" que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, é primário concluir, pelo princípio da hierarquia das normas, que, para tais atos do Poder Executivo serem válidos, jamais poderão ser editados *contra legem*.

6.30. Sob essa ótica, entende a autuada que ação fiscal ignora outros importantes princípios constitucionais, como o da **legalidade**, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, arts. 5º, II e 150, I). O disposto no art. 96 do CTN não exclui a supremacia da lei como **fonte primária** do Direito, para estabelecer direitos e deveres, ainda mais em matéria tributária, assim como também não afasta os princípios da separação de poderes e da indelegabilidade de funções. Os atos do Executivo são apenas **fontes secundárias**, devendo ser editados sempre em consonância com as leis do País, como condição de sua validade.

6.31. Esquece o Fisco, na maioria das vezes, o art. 97 da lei complementar tributária que é taxativo ao prever que só a lei, entre outras hipóteses, pode **majorar tributos, definir o fato gerador da obrigação tributária principal, fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo e cominar penalidades para as infrações tributárias, por atos omissivos ou comissivos**. O CTN também **EQUIPARA À MAJORAÇÃO DO TRIBUTO A MODIFICAÇÃO DA SUA BASE DE CÁLCULO, que importe em torná-lo mais oneroso**. São casos, pois, expressamente reservados à lei e indelegáveis, a não ser em hipóteses excepcionalíssimas, não aplicáveis ao caso concreto. Lembra, ainda, que o princípio da reserva legal é extensivo também a algumas espécies de **contribuições**.

6.32. "**Nullum tributum sine lege**" e "**nulla poena sine lege**" são normas gerais do direito plenamente aplicáveis ao ramo tributário, inadmitindo qualquer simulação que implique aumentar imposto por via da alteração do conceito do tributo, da sua base de cálculo, da sua alíquota ou das penalidades. Exemplificativamente, **não pode a**

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

Receita Federal incluir na base de cálculo do ITR dados ou parcelas que a lei manda excluir.

- DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

6.33. Argumenta a autuada que todos os procedimentos fiscais em exame são unilaterais e ilegais, e, assim, contaminaram o cálculo efetuado e o próprio imposto devido apurado, ao introduzir "conceito" de imóvel rural não amparado pela lei de regência, e, portanto, inexistente. A prevalecer a definição do Fisco, isto é, a unificação de imóveis distintos, **o contribuinte com imóveis situados em Municípios e Estados diferentes seria tributado cumuladamente, como se tivesse um imóvel único, uma vez que sua atividade econômica é uma só, o que se constituiria num autêntico absurdo.**

6.34. **A razão para tão errôneo procedimento é clara e límpida: aumentar a arrecadação, ainda que ilegalmente, pois aumentando-se artificialmente a dimensão "do imóvel", majora-se indevidamente a área tributável e em consequência a alíquota correspondente e o imposto devido. Com tantos artifícios aumentou o Fisco, unilateralmente, a dimensão total dos imóveis e aplicou sobre o cálculo imposto indevidamente, índices de progressividade que elevaram o suposto "crédito" a valores absurdos.**

6.35. A autuação contestada implica num contra-senso e num absurdo jurídico. O lançamento, por abrigar normas de interesse público e ser regido pelo princípio de legalidade, **não pode converter-se em instrumento de ilegalidades.** Não há, portanto, na espécie, na forma adotada pelo Fisco, a ocorrência do fato gerador do Imposto Territorial Rural, pela falta de seus pressupostos de incidência. Em vista dos conceitos, seja de posse ou de imóvel rural, não sofrerem, nem poderem sofrer, modificações para os efeitos do Direito Tributário, não pode a Administração Fiscal adotar, para esses institutos, conceitos diversos dos definidos pelo direito privado. **Por não se verificarem os pressupostos materiais indispensáveis à constituição ou integração do fato gerador, este não ocorreu, não chegou a integrar-se. Não ocorrendo o fato gerador, obviamente não se instaura a relação jurídica tributária.**

6.36. De outra parte, além de plenamente caracterizada a alteração da hipótese de incidência do tributo, a autuação do Fisco visou tornar mais oneroso o imposto através da alteração de sua base de cálculo e de sua alíquota, o que também é vedado pelo CTN. Nesse

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

sentido, a tese defendida pela autuada é a dominante na jurisprudência, tanto judiciária quanto administrativa, como exemplificam os acórdãos reproduzidos às fls. 322/324.

6.37. Isto posto, a autuada requer, em primeiro lugar, a declaração de **nulidade do lançamento**, por contrariedade à lei e ao direito. Se assim não for entendido, pleiteia a exclusão de todas as ilegalidades e ilicitudes apontadas, ajustando-se o ato administrativo de lançamento ao que dispõe o ordenamento jurídico pátrio, reconhecendo ou determinando:

- a) a **decadência do direito de lançar o tributo**, em relação aos exercícios de 1994 e 1995, conforme dispõe o art. 173 do CTN;
- b) em qualquer caso, a absoluta **impossibilidade de modificar o fato gerador** do tributo, atribuindo-lhe conceito contrário a lei complementar, com base em normas administrativas que contrariam a ordem jurídica tributária;
- c) por conseguinte, o respeito aos limites de cada um dos imóveis rurais pertencentes à empresa contribuinte, considerando sua descontinuidade física, devendo assim serem tributados separadamente, e não cumuladamente como fizeram os agentes fiscais;
- d) o não cabimento da aplicação dos índices de progressividade adotados, com base em alíquotas ilegalmente majoradas;
- e) a aplicação correta da base de cálculo do imposto, com a **exclusão de todos** os itens previstos no art. 10 da Lei nº 9.393/96, inclusive quanto às áreas de **preservação permanente e de reserva legal**;
- f) a **não incidência das multas**, em qualquer caso, pois foram aplicadas exacerbadamente sob a alegação de que a empresa contribuinte teria incorrido em erro na conceituação de imóvel rural, seja nos casos em que as DITR não foram entregues, seja nos casos de terem sido apresentadas, hipóteses em que também não se configurou o que os agentes fiscais denominaram "declarações inexatas" ou "omissão de matéria

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

- g) a não aplicação de juros de mora em relação aos exercícios em que as DITR foram entregues (1997 e 1998).

Passando a decidir, a ilustre autoridade julgadora *a quo*, assim se manifestou sobre a impugnação da contribuinte.

- DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

7. Resta considerar canceladas as exigências constantes dos autos de infração primitivos (fls. 01/12 e 17/18), uma vez que, após revistos pelo autor do procedimento, foram substituídos pelos instrumentos formalizados às fls. 259/292, tempestivamente contestados pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias previsto no art. 15 do Dec. nº 70.235, de 06/03/1972 e alterações posteriores, visto que a ciência ocorreu em 30/05/2000 (fls. 259 e outras) e a petição impugnativa às fls. 294/326 foi protocolizada em 28/06/2000.

8. Assim, instaurado o contraditório, passa-se a analisar as razões de fato e de direito levantadas pela impugnante contra o feito fiscal.

- DO FATO GERADOR DO ITR

8.1. Tratando-se de disposições expressas do CTN, são indiscutíveis as assertivas da impugnante no que tange à atividade do lançamento ser vinculada à lei (art. 142, parágrafo único) e quanto ao fato gerador e ao contribuinte do ITR (arts. 29 e 31), inclusive no que diz respeito à integração com a lei civil, para definição dos institutos de propriedade, domínio útil, posse e imóvel por natureza. É estranha ao caso, entretanto, citação ao art. 110 do CTN, que se refere, especificamente, ao entendimento restrito às remissões ao direito privado empregadas pelas Leis Maiores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

8.2. Nessa ordem de idéias, é correta a inteligência de que, em se tratando de **posse de imóvel rural**, é condição indispensável que essa situação fique perfeitamente caracterizada, respeitadas as definições do direito civil, para existência do elemento material necessário à ocorrência do **fato gerador** do ITR e a conseqüente sujeição passiva do **possuidor**, como contribuinte do tributo.

- DO CONCEITO DE POSSE

8.3. A respeito, embora o Código Civil Brasileiro não conceitue, diretamente, o instituto da posse, pode-se, a partir da definição dada ao **possuidor**, em seu artigo 485, transcrito pela impugnante,

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

depreender que **posse é o exercício de fato, pleno ou não, de alguns dos poderes do domínio ou da propriedade**. Assim, exemplificadamente, aquele que esteja no exercício do **poder de uso e gozo** da coisa - que são elementos do domínio - estará de posse dessa coisa. (V. Código Civil-Comentários Didáticos - Direito das Coisas, vol. 3, Antonio José de Souza Levenhagen, 2ª ed., Atlas, 1992).

8.4. Desse modo, ao ter adquirido de terceiros o direito de posse de diversos lotes rurais, a defendente passou a exercer sobre eles o **poder de uso e gozo**, tanto assim que pretendia explorar economicamente as referidas áreas, com a implantação de um projeto de reflorestamento. O fato dessa intenção não se ter materializado, por motivos supervenientes, não modifica a situação fática da posse, que uma vez configurada, é suficiente para considerar-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos (CTN, 116, I). Em suma, **a circunstância da empresa não retirar dos imóveis sob sua posse qualquer utilidade econômica**, como argumenta, não lhe retira a condição de contribuinte do ITR.

- DO CONCEITO DE CONTINUIDADE

8.5. Faz-se oportuno destacar, de princípio, que a terminologia **"área contínua"** é utilizada na legislação agrária, integrando a definição de imóvel rural, desde o advento do diploma legal conhecido como Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 1964, art. 4º, inciso I). O termo há muito é entendido pela doutrina sob a ótica da utilidade econômica, como se vê no posicionamento externado no Tratado de Direito Agrário Brasileiro, de autoria de Oswaldo Optis e Silvia Optis (Saraiva, 1983, vol. I, pág. 43): *"... É a utilitas da área, isto é, deve haver continuidade na utilidade do imóvel, embora haja interrupção por acidente, por força maior, por lei da natureza, ou por fato do homem."*

8.6. Embora a impugnante qualifique como descabido o conceito de **"continuidade econômica"** contido do Ato Declaratório Normativo SRF nº 9, de 31/07/1998 (DOU de 05/08/1998), ressalta-se que o mesmo **não foi aplicado** pelo autor do procedimento, que, se o fizesse, chegaria aos valores demonstrados, a título ilustrativo, no anexo MMM (fls. 196/197), considerando que todas as porções cuja posse foi adquirida destinar-se-iam, no seu todo, à implantação do pretenso projeto de reflorestamento.

8.7. Na realidade, ao consolidar, para efeito de tributação, em 10 imóveis rurais, as 86 parcelas de terras possuídas pela autuada, o

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

lançador levou em conta, basicamente, como consigna na descrição dos fatos (fl. 261), a partir das confrontações informadas pela própria fiscalizada, apenas a **continuidade física** das áreas, o que em nada atenta contra a legislação de regência, haja vista que, na dicção do § 2º do artigo 1º da Lei nº 9.393, de 1996, "*... considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.*". Não ocorreu, portanto, como argumenta a interessada, a transformação de descontínuo em contínuo, nem de uma impossibilidade física em uma possibilidade jurídica, ao desamparo da lei.

- DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

8.8. De acordo com o art. 30 do CTN, a base de cálculo do ITR é o valor fundiário, ou, em outras palavras, o Valor da Terra Nua (VTN), que compreende o solo com sua superfície e a respectiva cobertura vegetal nativa. O VTN Tributável exclui, da área total do imóvel, as áreas de **preservação permanente e de reserva legal**, como manda a Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, II, "a".

8.9. Argumenta a interessada que tais áreas, independentemente de apresentação de laudo do IBAMA ou qualquer outro procedimento preliminar de iniciativa do contribuinte, são obrigatoriamente isentas, por força da lei tributária, e, ainda, porque insuscetíveis de exploração, por vedação do Código Florestal. Assim, o Fisco errou ao não subtrai-las para apurar o VTN Tributável, embora a empresa comprovasse possuir laudo técnico expedido nos moldes admitidos como elemento de prova pela própria SRF.

8.10. A respeito do questionamento, não consta dos autos que a contribuinte tenha apresentado, na fase preparatória do lançamento, os laudos que afirma possuir, comprovando a existência de áreas isentas. De outra parte, a alegada prova documental **também não foi apresentada na impugnação**, que é o momento processual propício para fazê-lo, sob pena de preclusão, como determina o Dec. nº 70.235, de 1972, em seu art. 16, § 4º (Acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997).

8.11. Quanto ao fato de haver sido utilizado pelo Fisco, para arbitramento do valor tributável dos imóveis cuja declaração foi omitida, o VTN Mínimo fixado pela SRF para o exercício de 1996, registre-se que **idêntico parâmetro de valoração** adotou a contribuinte, para informar o VTN dos imóveis declarados, como consta na descrição dos fatos (fl. 262). Não ocorreu, desse modo, a alegada alteação unilateral da base de cálculo do imposto, se tal

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

valor foi aceito como bom pela contribuinte para expressar o VTN dos imóveis declarados.

- DA ARGÜIÇÃO DE NULIDADE

8.12. À vista do exposto, rejeita-se a pretensão preliminar da defendente, no sentido de que o procedimento seja declarado nulo, por contrariedade à lei e ao direito, como propugna a requerente, eis que o lançamento **não se encontra eivado** desses pretensos vícios insanáveis.

- DA DECADENCIA DO EXERCÍCIO DE 1994

8.13. Quanto à **decadência**, suscitada em relação aos exercícios de 1994 e 1995, os fatos geradores respectivos ocorreram em 01/01/1994 e 01/01/1995 (Lei nº 8.847, Lei nº 8.847, de 1994, art. 1º). À luz do disposto no art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda lançar de ofício o ITR desses exercícios extingue-se em **cinco anos**, a contar, respectivamente, de **01/01/1995 e 01/01/1996** (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), expirando, portanto, pela ordem, em **01/01/2000 e 01/01/2001**.

8.14. Visto que o lançamento discutido ocorreu em **30/05/2000**, quando ocorreu a ciência dos autos de infração lavrados em substituição aos primitivos, naquela data havia decaído o direito de exigir de ofício **apenas o ITR do exercício de 1994** e as contribuições a ele vinculadas. Nesse aspecto, assiste razão parcial à impugnante.

- DA TRIBUTAÇÃO INTEGRAL DA ÁREA CONTÍNUA

8.15. Como enfocado anteriormente, o conceito de **área contínua** adotado pela fiscalização, para fins de tributação do ITR de 1997 e 1998, levou em conta, basicamente, para consolidar em 10 imóveis rurais as 86 áreas de posse adquiridas pela empresa, a **confrontação física** das porções, observando, nesse aspecto, o que estabelece o § 2º do artigo 1º da Lei nº 9.393, de 1996.

8.16. Quanto ao fato de não haverem sido excluídas, para cálculo do VTN Tributado, as áreas isentas previstas na precitada Lei, art. 10, § 1º, II, "a", a fiscalizada, embora diga possuir laudos comprobatórios, **não fez prova da existência de áreas de preservação permanente ou de reserva legal** quando do procedimento fiscal nem por ocasião da impugnação.

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

- DAS PENALIDADES

8.17. A multa de setenta e cinco por cento (75%) sobre o imposto devido apurado no procedimento de ofício tem sua aplicação respaldada pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, inclusive, embora produzindo efeitos a partir de 01/01/1997, de acordo com seu art. 87, está sendo aplicada **retroativamente**, por ser mais benigna, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN, tendo em vista que a penalidade da mesma natureza, fixada pelo art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, da ordem de cem por cento (100%), era mais gravosa.

8.18. Toma-se **incabível**, entretanto, a multa pela falta de entrega da DITR/1994 relativa aos imóveis não declarados, exigida no auto de infração às fls. 275/278, no valor de R\$ 40.949,54. Em primeiro porque, tendo decaído o direito de lançar de ofício o próprio tributo do referido exercício, igual destino estende-se à penalidade cuja base de cálculo é o imposto devido. Em segundo porque, ainda que não ocorrida a decadência, no caso de crédito tributário apurado através de procedimento de ofício, em que há previsão de incidência legal de aplicação de **penalidade específica**, não seria lícito cobrar, concomitantemente, multa pela falta de entrega de declaração, em vista do princípio contido no art. 70 do Código Penal, que veda a cumulatividade de apenação pela mesma falta.

- DOS JUROS DE MORA

8.19. Relativamente à pretensão da impugnante, no sentido de que sejam excluídos os juros de mora em relação ao imposto dos exercícios de 1997 e 1998, incidente sobre os imóveis cujas declarações foram entregues, ressalva-se que, embora a obrigação acessória tenha sido cumprida, o fato da declarante haver individualizado as áreas, **sem levar em conta sua continuidade física**, gerou cálculo de imposto menor que o efetivamente devido, ficando a insuficiência apurada no procedimento de ofício, conseqüentemente, sujeita a juros moratórios, contados a partir do vencimento (CTN, art. 161).

Assim, no uso da competência atribuída pelo art. 25, inciso I, alínea "a", do Dec. nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, resolveu declarar cancelados os autos de infração primitivamente lavrados às fls. 01/12 e 17/18, conhecer da impugnação, por tempestiva, rejeitando a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** os lançamentos sob litígio, excluindo da exigência:

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

- a) o ITR relativo ao exercício de 1994 e respectivas contribuições vinculadas (SENAR/CNA), por haver decaído o direito de lançar de ofício; e
- b) a multa por falta de entrega da DITR/1994, que, além de também prejudicada pela decadência, foi aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

10. Esclarece a autoridade julgadora *a quo* que deixa de recorrer de ofício da decisão ao Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em face do valor exonerado de tributo, contribuições e multa de ofício situar-se abaixo do limite previsto no art. 34, inciso I, do Dec. nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, fixado através da Portaria MF 333, de 1997.

Às fls. 344, consta o termo de intimação da decisão monocrática que foi recebida pela contribuinte em 17/04/2001, consoante AR juntado às fls. 346.

Dentro do prazo legal, a contribuinte protocolizou o recurso voluntário que foi juntado às fls. 352/383, acompanhado de documentos. Em síntese, a contribuinte em seu apelo recursal avoca em prol de sua defesa e da reforma da decisão monocrática as mesmas razões de impugnação, além de tecer algumas considerações a respeito das contradições e equívocos que entende existir na peça decisória. Dentre os documentos que a recorrente anexou ao recurso consta cópias dos livros contábeis (fls. 389/394), cópia da alteração contratual havida com subscrição de aumento de capital social (fls. 395/417) e cópia de certidão de escritura pública de hipoteca em favor da Fazenda Nacional (fls. 418/419) para comprovar que o valor prestado em garantia consta do ativo permanente da empresa e seu valor corresponde a mais de 30% do débito consolidado à época da interposição do recurso, conforme cálculo às fls. 349.

Às fls. 443 consta o encaminhamento dos autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para oferecimento das contra-razões ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, considerando "o disposto no artigo 1º da Portaria MF 189, de 11/08/97 que modificou a redação do artigo 1º da Portaria MF 260, de 24/10/95". Em seguida, na mesma página, consta informação dizendo que "o processo retornou da PFN/AP, por solicitação, devido a Portaria 189/97 ter sido revogada pela Portaria 314/99".

É o relatório.

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

VOTO

A recorrente em seu combativo apelo recursal traz engenhosa tese jurídica no sentido de que houve desvirtuamento do fato gerador do Imposto Territorial Rural.

Diz, em síntese, que o fato gerador e a definição de contribuinte do imposto em questão, previstos nos arts. 29 e 31, respectivamente, do CTN, devem obedecer as definições da lei civil.

Todavia, analisando os fatos que gravitam em torno da refrega verifico que a fiscalização aplicou corretamente a lei ao caso concreto.

É evidente e incontroverso que a recorrente é possuidora dos imóveis objeto da autuação, nos termos da lei civil (art. 485, Código Civil). No dizer da doutrina, a posse é uma relação de fato entre o sujeito e a coisa, com efeitos na órbita do direito, sendo juridicamente protegida quando exercida a justo título ou de boa-fé.

No caso dos autos é patente que a recorrente é possuidora dos imóveis a justo título, eis que adquiriu-os mediante título hábil conferido por quem de direito, conforme comprovam farta prova documental. Não há como negar.

A alegada circunstância de que não retirou dos imóveis sob sua posse qualquer utilidade econômica, também, não a exime da responsabilidade do pagamento do imposto territorial rural. Aliás, o CTN (art. 29) nada condiciona ou exige além da propriedade, domínio útil ou a posse. Assim, uma vez comprovada a propriedade, o domínio útil, ou a posse, devido é o imposto, independentemente de qualquer outra condição ou circunstância. Como dito acima, a posse está devidamente provada com a juntada dos respectivos documentos de transmissão dos imóveis rurais.

Por outro lado, diz a recorrente estar surpresa com o conceito de continuidade adotado pelo Fisco. Sobre o assunto, pela concisão e clareza, penso que se deva transcrever os tópicos 8.5 a 8.6, de fls. 340, onde o ilustre prolator da decisão recorrida enfrentou tal questão. Com efeito:

- 8.5 *Faz-se por oportuno destacar, de princípio, que a terminologia área contínua é utilizada na legislação agrária, integrando a definição de imóvel rural, desde o advento do diploma legal conhecido como Estatuto da Terra (Lei 4.504, de 1964, art. 4º, inc. I). O termo há muito é entendido pela doutrina sob a ótica da utilidade econômica, como se vê no posicionamento externado no Tratado de Direito*

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

Agrário, de autoria de Oswaldo Optis e Silvia Optis (Saraiva, 1983, vol. I, pág. 43): "...É a utilitas da área, isto é, deve haver continuidade na utilidade do imóvel, embora haja interrupção por acidente, por força maior, por lei da natureza, ou por outro fato do homem.

8.6 *Embora a impugnante qualifique como descabido o conceito de continuidade econômica contido no Ato Declaratório SRF 9, de 31.07/1998 (DOU de 05.08/1998), ressalta-se que o mesmo não foi aplicado pelo autor do procedimento, que, se o fizesse, chegaria aos valores demonstrados, a título ilustrativo, no anexo MMM (fls. 196/197), considerando que todas as porções cuja posse foi adquirida destinar-se-iam, no seu todo, à implantação do pretenso projeto de reflorestamento.*

8.7 *Na realidade, ao consolidar, para efeito de tributação, em 10 imóveis rurais, 86 parcelas de terras possuídas pela autuada, o lançador levou em conta, basicamente, como consigna na descrição dos fatos (fls. 261), a partir das confrontações informadas pela própria fiscalizada, apenas a continuidade física das áreas, o que em nada atenta contra a legislação de regência, haja vista que, na dicção do § 2º do art. 1º, da Lei 9.393, de 1996, "...considera-se imóvel rural a área contínua, formada por uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município". Não ocorreu, portanto, como argumenta a interessada, a transformação de descontínuo em contínuo, nem de uma impossibilidade física em uma possibilidade jurídica, ao desamparo da lei.*

Por outro lado, não posso concordar com a alegação da recorrente no sentido de que a unificação ou não de imóveis rurais é uma decisão de natureza empresarial que cabe ao proprietário ou possuidor, pois a lei vigente, como acima transcrita, estabelece o critério para fins de tributação.

Também é improcedente a alegação de que a decisão monocrática se utilizou, neste tópico, de legislação derogada. Como acima se verifica a *decisão a quo* faz menção ao Estatuto da Terra, contudo, sua conclusão está ancorada nos termos do § 2º, do art. 1º, da Lei 9.393/96, para justificar a consolidação, para efeito de tributação, em 10 imóveis rurais, as 86 parcelas de terras possuídas pela recorrente. Destarte, a irresignação da contribuinte neste tópico parece-me, também, improcedente.

Insurge-se, por derradeiro, a recorrente alegando que sendo o fato gerador do ITR a propriedade ou a posse de imóvel rural por natureza, conforme definidos pela lei civil, infere-se a razão pela qual, até mesmo por força de dicção legal, a base de cálculo do ITR só pode ser o valor da terra nua (VTN), do qual,

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

consoante dispõe o art. 10, da Lei 9.393/96, são excluídas da área total: construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens, florestas plantadas.

Nesse sentido, diz que é obrigatório, seja para o Fisco, que não pode tributar tais áreas, seja para o contribuinte, que não pode explorá-las, por força do que dispõe não só a lei tributária como também o Código Florestal, a não ser por exceção de plano de manejo sustentado aprovado pelo órgão competente.

Em resumo, diz que não é verdadeira a afirmação de que para dedução de áreas de preservação permanente e de reserva legal, seria necessária a apresentação de laudos do IBAMA ou os misteriosos "procedimentos voluntários preliminares de iniciativa do contribuinte".

Alega, entretanto, que nos autos restou comprovado que as áreas de reserva legal levadas a registro a margem das matrículas de cada imóvel foram encaminhadas a Receita Federal para fins do ITR. Todavia, enfatiza, que diante da brutal autuação de nada adiantou, em que pese a torrencial jurisprudência a esse respeito.

Acresce relevar que sobre o assunto, esclarece a decisão monocrática que "não consta dos autos que a contribuinte tenha apresentado, na fase do lançamento, os laudos que afirma possuir, comprovado a existência de áreas isentas. De outra parte, a alegada prova documental também não foi apresentada na impugnação, que é o momento processual propício para fazê-lo, sob pena de preclusão, como determina o Decreto 70.235/72...".

Tal conduta, ao meu ver não caracteriza qualquer violação aos termos da Medida Provisória 2.080-58, de 27/12/2000, que introduziu nova redação ao § 7º, do art. 10 da Lei 9.393/96, como alegado pela recorrente. Com efeito, assim dispõe o aludido diploma legal:

§ 7º - A declaração para fins de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previsto nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

Como se verifica do apelo da recorrente, entende esta que sendo a exploração das áreas de reserva legal e de preservação permanente proibida por lei, não há necessidade de requerimento.

RECURSO Nº : 123.922
ACÓRDÃO Nº : 302-35.083

A decisão ora atacada, nesse ponto, se conforma com o bom direito porque o Fisco não possui uma bola de cristal para saber se o imóvel tributável possui tais áreas isentas. É evidente que é necessária declaração neste sentido. A própria disposição legal, acima transcrita, reporta-se à “declaração para fins do ITR”. O que o dispositivo dispensa é a prévia comprovação e não a prévia declaração.

Além do mais, como bem ilustrado pelo ilustre prolator da sentença de primeiro grau de jurisdição, arbitramento do valor tributável dos imóveis cuja declaração foi omitida, o VTN Mínimo fixado pela SRF para o exercício de 1996, foi idêntico ao parâmetro de valoração adotado pela recorrente para informar o VTN dos imóveis declarados. Portanto, é precisa a decisão recorrida quando diz que não ocorreu a alegada alteração unilateral da base de cálculo do imposto, se tal valor foi aceito pela contribuinte para expressar o VTN dos imóveis declarados.

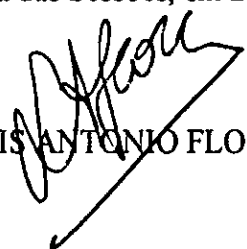
A própria jurisprudência trazida pela recorrente em seu recurso é clara em confirmar que “a configuração de uma área como de preservação permanente e os efeitos fiscais daí resultantes independem de haver requerimento anual do proprietário/contribuinte da isenção, eis que a lei vigente deu novo tratamento à matéria, bastando que tal circunstância esteja consignada na declaração de cadastro que servir de base ao lançamento”(grifei).

Assim, partindo-se deste pressuposto, é lógico que sobre os imóveis não declarados à SRF, não há como conceder a isenção. Ademais, no processo nada foi trazido no sentido de comprovar a isenção. Portanto, mais uma vez agiu com acerto e precisão o julgador *a quo*.

A multa punitiva, de 75% (setenta e cinco por cento), lançada sobre o imposto apurado na auto de infração tem previsão legal para o presente caso, conforme dispõe o art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96 e está sendo aplicada retroativamente em benefício da recorrente uma vez que sua previsão anterior referia-se a 100% (cem por cento). Dessa maneira está correta a decisão recorrida. No que se refere aos juros entendo-os também devidos em razão dos mesmos argumentos constantes da decisão, cujos termos encampo-os integralmente como se aqui estivessem transcritos.

Ante exposto, entendo que a decisão monocrática não merece qualquer retificação, devendo ser mantida e confirmada, razão pela qual nego provimento ao apelo da recorrente.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002


LUIZ ANTONIO FLORA – Relator



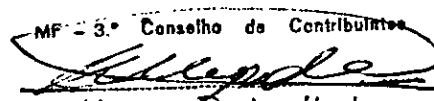
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
__2ª__ CÂMARA

Processo nº: 10235.001014/99-45
Recurso nº: 123.922

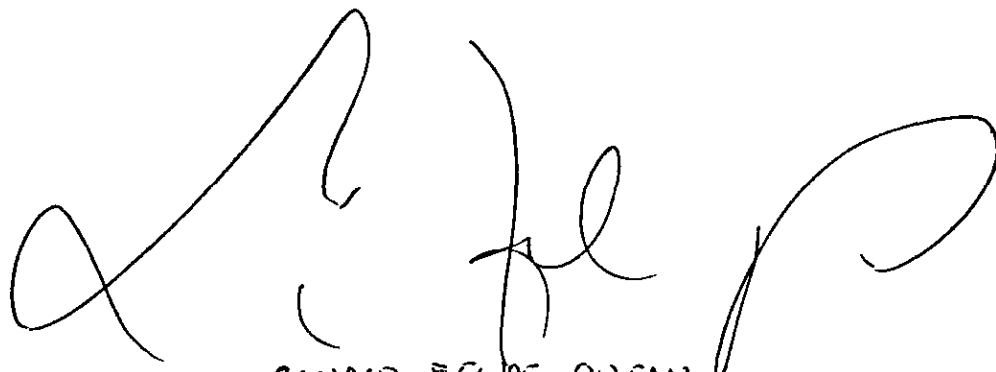
TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.083.

Brasília- DF, 22/05/02

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Hegda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em: 22.5.2002


LEANDRO FELIPE BUFEN
PFN IDF