



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

Processo nº 10325.001769/2003-97
Recurso nº 136.652 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.841
Sessão de 10 de dezembro de 2008
Recorrente AGROPECUÁRIA VALE DO TAPUIO LTDA.
Recorrida DRJ-RECIFE/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Alienação do imóvel. Sub-rogação do crédito tributário. Ilegitimidade passiva.

Carece de fundamento jurídico a alegada ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa do adquirente do imóvel rural quando consta do título aquisitivo a prova de quitação do tributo.

Normas gerais de direito tributário. Lançamento por homologação. Decadência.

Decadência é norma geral de direito tributário privativa de lei complementar. O CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de lei complementar, disciplina o prazo decadencial em duas vertentes: a regra geral está disciplinada no artigo 173, inciso I; no caso dos tributos cuja legislação outorgue ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o artigo 150, § 4º, tem primazia (cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador).

Normas gerais de Direito Tributário. Lançamento por homologação.

Na vigência da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, o contribuinte do ITR está obrigado a apurar e a promover o pagamento do tributo, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Secretaria da Receita Federal. É exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações contraditadas enquanto não consumada a homologação.

AOP

1201

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência. Reserva legal.

Sobre a área de reserva legal não há incidência do tributo, mas a legitimidade da reserva legal declarada e controvertida deve ser demonstrada mediante apresentação da matrícula do imóvel rural com a dita área averbada à sua margem previamente à ocorrência do fato gerador do tributo.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência. Área de preservação permanente.

Sobre a área de preservação permanente não há incidência do tributo. Prescindível o Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama para a comprovação dessa área. No caso das áreas identificadas pelos parâmetros definidos no artigo 2º do Código Florestal, com a redação dada pela Lei 7.803, de 1989, é prova suficiente o laudo técnico que demonstra a identidade entre as reais características do imóvel rural ou de parte dele com os parâmetros citados, sem olvidar da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) no órgão de classe competente.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a exigência relativa à área de preservação permanente, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


TARÁSIO CAMPELO BORGES

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Cuida-se de retorno de diligência à repartição de origem nos autos de recurso voluntário contra acórdão unânime da Primeira Turma da DRJ Recife (PE) que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) relativo ao fato gerador ocorrido no dia 1º de janeiro de 1999, bem como juros de mora equivalentes à taxa Selic e multa proporcional (75%, passível de redução), inerentes ao imóvel denominado Fazenda Meios, NIRF 4.177.025-0, localizado no município de Tasso Fragoso (MA).

Segundo a denúncia fiscal (folhas 58 e 61), a exigência decorre das glosas das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, ambas declaradas pela autuada e nenhuma oportunamente comprovada.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 71 a 81, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

I – “em preliminar, argüi a impugnante, a nulidade do lançamento em virtude de erro na identificação do sujeito passivo.”

II – “Isto porque, conforme se observa das Escrituras Públicas de Compra e Venda anexas (Docs. 3/10), vimos que o imóvel objeto da autuação foi alienado”;

III – transcreve o art. 5º da Lei nº 9.393/96; cita o art. 5º da IN nº 256/02, o art. 6º do Decreto nº 4.382/02 e o art. 130 do Código Tributário Nacional;

IV – transcreve entendimento da doutrina;

V – transcreve entendimento do Conselho de Contribuintes;

VI – “conforme se demonstrou linhas volvidas, como a exigência tributária está equivocada, uma vez que a contribuinte, ora impugnante alienou o imóvel objeto da autuação, em data anterior a esta, há evidente erro na identificação do sujeito passivo, viciando de nulidade o lançamento.”;

VII – “como a matéria que sustenta o presente auto de infração refere-se ao ITR relativo ao ano-calendário de 1998, indubitavelmente o direito da [sic] Fazenda Pública constituir o lançamento está sepultado pela decadência, nos termos do § 4º do artigo 150, do CTN que determina o prazo decadencial de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, isto porque somente foi formalizado no dia 16 de dezembro de 2003.”

VIII – preliminares argüidas: erro na identificação do sujeito passivo e decadência do lançamento.

IX – “tanto a de Preservação Permanente, quanto a de Utilização Limitada de 583.0 e 3.979.0 ha estão, efetivamente, reservadas e com cobertura vegetal intacta, nos termos do artigo 44, [sic] da Lei n.º

dnô

4.771/65, não podendo, legalmente, serem tributadas pelo ITR, por expressa disposição legal."

X – "A área declarada como sendo de utilização limitada (reserva legal) existe de fato na propriedade da impugnante e está sendo providenciada a legalização, isto é, a adaptação à novel legislação do ITR, registrando sua existência à margem do registro do imóvel rural objeto da autuação."

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1999

Ementa: ALIENAÇÃO PARCIAL DE IMÓVEL RURAL. SUB-ROGAÇÃO DO ITR.

Os créditos tributários de ITR não extintos, relativos a imóvel rural cuja área tenha sido adquirida parcialmente por outro contribuinte, sem que conste do título prova de sua quitação, devem ser integralmente exigidos do alienante.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

Ocorrência a decadência do direito de lançar se o lançamento é efetuado após o transcurso do prazo de cinco anos, contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, que é o dia 1º de janeiro do ano, se houve pagamento (art. 150, CTN), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve pagamento (art. 173, CTN).

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. A exclusão de área declarada como de preservação permanente da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento dela pelo Ibama ou por órgão delegado através de convênio, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO. A exclusão de área declarada como de reserva legal da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento dela pelo Ibama ou por órgão delegado através de convênio, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende ainda de sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999

Ementa: ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

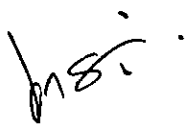
Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Recife (PE), recurso voluntário foi interposto às folhas 136 a 148. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

Na sessão de julgamento de 5 de dezembro de 2007, por intermédio da Resolução 303-01.388, da lavra do então conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza, o julgamento do recurso foi convertido em diligência à repartição de origem para intimar a recorrente a apresentar a Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) do engenheiro agrônomo que subscreve o laudo pericial de folhas 156 a 172.

Em atendimento à determinação deste colegiado, foram acostados os documentos de folhas 192 a 197 aos autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 199 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.



Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 136 a 148, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Preliminarmente, o sujeito passivo da obrigação tributária busca a proteção do artigo 130 do Código Tributário Nacional¹ para aduzir a impossibilidade de a recorrente responder pelo ITR do exercício de 1999, lançado em dezembro de 2003, incidente sobre imóvel parcialmente alienado em data anterior à exação fiscal.

Apesar disso e *a contrário* da ementa e dos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, da leitura das escrituras públicas de folhas 41 a 53 (frente e verso), reapresentadas às folhas 84 a 96 (frente e verso), resta patente a adoção pelo adquirente das cautelas necessárias e previstas em lei com o intuito de evitar a sub-rogação de quaisquer ônus de natureza tributária vinculados ao imóvel estão adquirido. Quando formalmente declara a inexistência de ônus de natureza tributária e oferece certidão de quitação de tributos e contribuições federais, o alienante dá à situação fática as características da ressalva contida na parte final do *caput* do artigo 130 do CTN, vale dizer, elimina a possibilidade de sub-rogação da dívida na pessoa do adquirente.

Assim, com fundamentos contraditórios em relação aos proferidos no julgamento *a quo*, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva por sub-rogação da dívida de natureza tributária na pessoa do adquirente do imóvel rural.

A propósito da alegada decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar por força do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, ela é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º [²], e 173 [³], ambos do Código Tributário Nacional.

¹ CTN, artigo 130: Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. [...].

² CTN, artigo 150: O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³ CTN, artigo 173: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (II) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com

hnt

In casu, o fato gerador ocorreu no dia 1º de janeiro de 1999 e o contribuinte tomou ciência do lançamento no dia 16 de dezembro de 2003 [4], desse modo, não há se falar em decadência, independentemente da regra adotada.

Nas demais razões de mérito, conforme relatado, versa a lide sobre as glosas das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal), matéria dependente da produção de prova documental.

É certo que a Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, no seu artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, permite excluir da área total do imóvel as áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de apuração do ITR. Contudo, vincula ao Código Florestal⁵ tudo o quanto diga respeito a tais áreas passíveis de exclusão.

Inicialmente vale lembrar que na vigência da Lei 9.393, de 1996, o contribuinte do tributo está obrigado a apurar e a promover o pagamento do valor devido, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Receita Federal. Mas é exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações enquanto não consumada a homologação.

Logo, no caso concreto, ocorrido o fato gerador do ITR, sendo exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária, enquanto não consumada a homologação, o ônus da prova da veracidade de suas declarações, sempre que provocado pela administração tributária deve o contribuinte comprovar a existência das ditas áreas de preservação permanente e de reserva legal para delas afastar a incidência do tributo.

Enfrentarei, separadamente, as questões relacionadas à comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Primeiro, buscarei identificar o instrumento necessário para tornar evidente a existência da área de reserva legal declarada e controvertida.

A solução, no meu sentir, está contida no Código Florestal, mais precisamente no § 2º do artigo 16, introduzido pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989, ao determinar expressamente: “a reserva legal [...] deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente [...]”⁶.

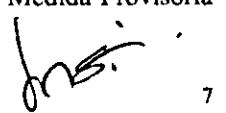
É cediço que o Código Florestal não fixou prazo para o proprietário agir, creio, no entanto, que definiu a averbação como única forma de vincular o titular do imóvel às restrições impostas para a utilização da área de reserva legal.

o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

⁴ AR colado à folha 65.

⁵ Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965.

⁶ A determinação contida no § 2º do artigo 16, do Código Florestal, introduzido pela Lei 7.803, de 1989, foi posteriormente deslocada para o § 8º pela Medida Provisória 2.166-65 e convalidada pela Medida Provisória 2.166-67, ambas de 2001.



Ora, se determinado benefício é oferecido e como contrapartida exige a instituição de uma área de reserva legal ou se o Estado nacional desonera a tributação da área de reserva legal dos imóveis rurais, indubitavelmente nenhum dos supostos direitos pode ser reivindicado sem a prévia averbação da área à margem da matrícula.

Conseqüentemente, tenho por certo que a matrícula com a dita área averbada previamente à ocorrência do fato gerador do tributo é imprescindível para demonstrar a legitimidade da área de reserva legal declarada.

Isso porque assim como inexistente propriedade imobiliária⁷ sem a prévia matrícula no cartório de registro de imóveis, não há que se falar em reserva legal sem a prévia averbação da área à margem daquela matrícula. Essa é a lógica da definição de reserva legal contida do Código Florestal, exposta neste voto.

Muito mais do que preservação do meio ambiente por mera liberalidade do proprietário ou possuidor do imóvel rural, o aspecto teleológico da reserva legal, situação jurídica, é a garantia da preservação inclusive nos casos de transmissão do domínio ou desmembramento do imóvel rural.

Reserva legal é uma espécie do gênero preservação do meio ambiente. Antes da averbação à margem da matrícula pode existir preservação mas não existe a reserva legal. Esta é hipótese de não-incidência do ITR; aquela somente será excluída da tributação se enquadrada no conceito e atender às restrições de outras das espécies⁸ enumeradas no inciso II do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Com respeito ao § 7º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, introduzido ao texto legal pela Medida Provisória 1.956-50, de 2000, e convalidado pela Medida Provisória 2.166-67, de 2001, ele deve ser interpretado em consonância com o artigo 144 do CTN, segundo o qual: “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Ora, se o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, somente influi na apuração do tributo situações fáticas presentes na ocasião ou situações jurídicas definitivamente constituídas naquela data.

Como entendo que a reserva legal é uma situação jurídica, ela somente pode ser excluída da área tributável se definitivamente constituída, vale dizer, averbada à margem da matrícula do imóvel rural, na data da ocorrência do fato gerador.

Por conseqüência, interpreto o citado § 7º do artigo 10 da Lei 9.393, de 1996, como dispensa de prévia comprovação das áreas no momento da declaração do tributo⁹. Todavia, por imposição das regras traçadas no Código Tributário Nacional, para exercer

⁷ Propriedade imobiliária no sentido de direito de propriedade. Qualquer outro sentido atribuído à expressão distorce a racionalidade do pensamento exposto.

⁸ Área de preservação permanente, área de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas etc.

⁹ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 7º: A declaração [...] não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente[...] caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira [...]. (NR).

influência na apuração do tributo, não pode haver dispensa de futura comprovação da veracidade dos fatos nem da constituição definitiva das situações jurídicas na data da ocorrência do fato gerador.

Resta, portanto, perquirir qual a prova material essencial para o caso da área de preservação permanente declarada e objetada.

Diferentemente da reserva legal, que depende da averbação à margem da matrícula do imóvel rural, o Código Florestal cuida de forma diversa da área de preservação permanente e o faz em dois momentos. No artigo 2º, com a redação dada pela Lei 7.803, de 1989, define as áreas de preservação permanente pelo só efeito daquela lei, vale dizer, é bastante evidenciar por meio de prova documental tecnicamente idônea a identidade entre os parâmetros definidos no citado artigo 2º e as reais características do imóvel rural ou de parte dele (situação fática). Enfoque distinto é dado para as áreas de preservação permanente com as finalidades enumeradas nas alíneas do artigo 3º do Código Florestal, situação que exige a prévia manifestação do poder público mediante a expedição de ato declaratório específico, por expressa determinação legal (situação jurídica).

Por conseguinte, entendo prescindível o Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama para a comprovação da área de preservação permanente; entretanto, reputo imprescindível a prévia declaração por ato do poder público no caso das áreas com quaisquer das finalidades previstas nas alíneas do artigo 3º do Código Florestal.

Nada obstante, para as áreas identificadas com os parâmetros definidos no artigo 2º do Código Florestal, com a redação dada pela Lei 7.803, de 1989, um documento com força probante para confirmar a existência da área de preservação permanente é o laudo amparado por Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) levada a efeito junto ao órgão de classe competente.

Ademais, no caso concreto, em respeito ao princípio constitucional da legalidade, entendo carente de sustentação jurídica os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido quando mantêm a glosa da área de preservação permanente declarada unicamente motivados na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama, exigência não amparada em lei.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência a parcela relativa à glosa da área de preservação permanente.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008


TARASIO CAMPELO BORGES - Relator