



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

Processo n° 10620.000778/2005-98
Recurso n° 340.118 Voluntário
Acórdão n° **2202-00.858 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de novembro de 2010
Matéria ITR
Recorrente CIA PAULISTA DE FERRO LIGAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

ILEGITIMIDADE PASSIVA. PERDA DA POSSE OU DO DOMÍNIO ÚTIL.

O proprietário do imóvel rural é, a princípio, o contribuinte do ITR até o momento em que se prove que terceiro detém o domínio útil ou a posse, situação em que este (terceiro) assume o pólo passivo da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, acolher a arguição de ilegitimidade passiva suscitada pela Recorrente, para declarar extinto o crédito tributário lançado. Vencido o Conselheiro Antonio Lopo Martinez (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Redatora Designada

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior, Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, CIA PAULISTA DE FERRO LIGAS, foi lavrado, em 08/11/2005, o Auto de Infração/anexos de fls. 02/10 e 90, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 1.633,51, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 2.001, acrescido de multa de ofício (75,0%) e juros legais calculados até 31/10/2005, incidentes sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Lagoinha" (NIRF 4.918.0634), com área de 3.954,3 ha, localizado no município de Buritizeiro — MG.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2001 incidentes em malha valor (Formulários de fls. 12/13), iniciou-se com a intimação feita à contribuinte de fls. 14, recepcionada em 08/07/2005 (cópia do "AR" de fls. 15), exigindo-se que fossem apresentados, no prazo de 20 dias, os seguintes documentos de prova:

1" - Cópia do Ato Declaratório Ambiental ou protocolo do requerimento do mesmo junto ao IBAMA ou órgão que tenha recebido delegação por convênio, reconhecendo as áreas declaradas como sendo de preservação permanente e/ou de utilização limitada;

2" - Quanto à área declarada como sendo de utilização limitada, conforme o caso, cópia da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente, contendo a averbação da área de reserva legal; Portaria, expedida pelo IBAMA, de reconhecimento da Reserva Particular do Patrimônio Natural, caso existente, acompanhada de cópia da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente, contendo a averbação correspondente; cópia do ato do IBAMA, reconhecendo as áreas impréstáveis para a atividade produtiva, declaradas de interesse ecológico..... caso existentes.

Em atendimento, foram apresentados os doc. de fls. 16/36. No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DITR/2001, constatou-se necessidade de levantamento de mais provas para identificar corretamente o sujeito passivo.

Nesse sentido, foram intimados o Cartório de Registro de Imóveis de Pirapora — MG e o sr. Carlos Teodor Garcia Stein.

Para o Cartório de Registro de Imóveis de Pirapora — MG foi feita a intimação de fls. 39, recepcionada em 20/10/2005 ("AR" de fls. 40), exigindo-se que fossem apresentados, no prazo de 05 dias úteis, os seguintes documentos de prova:

P - Cópia de todas as matrículas de imóveis efetuadas no cartório onde conste a empresa/pessoa física: Companhia Paulista de Ferroligas — CNPJ n" 57.487.142/0001-42 e Carlos Teodor Garcia Stein — CPF n"302.095.446-00.

Em atendimento, foram apresentados o doc. de fls. 41 e anexos de fls. 42/45.

Para o Sr. Carlos Teodor Garcia Stein foi feita a intimação de fls. 46/47, recepcionada em 24/10/2005 ("AR" de fls. 48), exigindo-se que fossem apresentados, no prazo de 05 dias úteis, os seguintes documentos de prova:

- Cópia do Ato Declaratório Ambiental ou protocolo do requerimento do mesmo junto ao IBAMA ou órgão que tenha recebido delegação por convênio, reconhecendo as áreas declaradas como sendo de preservação permanente e/ou de utilização limitada;

Quanto à área declarada como sendo de utilização limitada, conforme o caso, cópia da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente, contendo a averbação da área de reserva legal; Portaria, expedida pelo IBAMA, de reconhecimento da Reserva Particular do Patrimônio Natural, caso existente, acompanhada de cópia da matrícula do imóvel no Registro de Imóveis competente, contendo a averbação correspondente; cópia do ato do IBAMA, reconhecendo as áreas imprestáveis para a atividade produtiva, declaradas de interesse ecológico, caso existentes. Em atendimento, foram apresentados o doc. de fls. 49/50 e anexos de fls. 51/72.

Diante da análise dos documentos encaminhados pelas três intimações, a fiscalização identificou como sujeito passivo da obrigação tributária a requerente e resolveu **glosar as áreas declaradas como de utilização limitada de 891,3 ha.**

Desta forma, foi aumentada a área tributada do imóvel, juntamente com a sua área aproveitável, reduzindo o Grau de Utilização de 92,3% para 71,4%. Conseqüentemente, foi aumentado o VTN tributável — devido à glosa da área ambiental — bem como a respectiva alíquota de cálculo, alterada de 0,30% para 1,60%, para efeito de apuração do imposto suplementar lançado através do presente auto de infração, conforme demonstrativo de fls. 02.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração, da multa de ofício e dos juros de mora, encontram-se descritos às fls. 03/04 e 06/10.

Cientificada do lançamento, em 16/11/2005 (documento "AR" de fls. 92), a interessada protocolizou, por meio de advogados e procuradores legalmente constituídos (fls. 115/118) em 12/12/2005 a impugnação de fls. 93/102. Apoiado nos documentos de fls. 103/114 e 119 e nos demais documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese:

- *faz breve relato do procedimento fiscal e conclui que a autuação não é de subsistir;*
- *afirma que não há como prevalecer a glosa da área de utilização limitada;*
- *registra, preliminarmente, que a autuação padece de evidente nulidade, a ensejar o seu cancelamento;*
- *a despeito de ter sido registrada uma indicação indevida de áreas e delimitações especiais, relativas a áreas consideradas no cômputo da base tributável para fins de ITR, o lançamento não foi instruído com elementos suficientes para evidenciar tal irregularidade;*
- *a Auditora Fiscal limitou-se a lançar mão de demonstrativos que revelariam supostas divergências das áreas e valores indicados e que teria acarretado a inexistência de pagamento de ITR e afirma que a Auditora sequer analisou — ou trouxe ao processo — documentos, laudos, instrumentos hábeis a fim de*

indicar a inexistência ou incongruência dos números consignados na DITR/2001;

• ressalta que a atividade de lançamento, a teor do art. 142 do CTN, pressupõe delimitação exaustiva de todos os componentes da matéria tributável, sob pena de violação à garantia da estrita legalidade e a favor de sua tese cita lição do Prof. IVES GANDRA;

• requer seja decretada a nulidade da autuação diante da ausência de elementos suficientes para fundamentar as glosas efetuadas, inclusive no que se refere à determinação do montante apurado; • sobre a ausência da responsabilidade da impugnante em relação aos fatos geradores ocorridos em 2001, cita o art. 1º da Lei nº 9.393/1996, para esclarecer a hipótese de incidência do ITR;

• informa que a impugnante afirmou com o sr. Carlos Teodor Garcia Stein Contrato Particular de Promessa Irretratável de Compra e Venda no dia 09 de agosto de 2000;

• alega que o mencionado contrato consiste em instrumento hábil para comprovar a transferência de propriedade do imóvel a terceiros e por isso não há como considerar a autuada como contribuinte ou mesmo responsável pelo ITR, sob pena de contrariedade ao art. 1º da Lei nº 9.393/1996;

• transcreve Acórdão do Conselho de Contribuintes sobre a questão;

• completa que mesmo que se considere, ad argumentandum tantum, que a efetiva transferência a . propriedade não tenha ocorrido quando da assinatura da Promessa de Compra e Venda, não se pode olvidar que, desde a sua assinatura, o adquirente efetivamente se investiu na posse direta do imóvel e tanto é assim que o adquirente passou a agir com animus de proprietário;

• por conseguinte, se a partir de 09/08/2000 o adquirente do imóvel já se encontrava imitado na posse direta do mesmo, dúvidas não restas que ele, e não a impugnante, deve suportar qualquer exigência fiscal relacionada a fatos geradores ocorridos no exercício de 2001, visto que a partir da referida data estava o adquirente do imóvel em apreço investido na qualidade de contribuinte do imposto;

• alega que o entendimento segundo o qual até o efetivo registro do Contrato firmado em Cartório a impugnante permaneceu como proprietária do imóvel não ilide tal conclusão, haja vista que a própria legislação reconhece a imissão da posse como fator hábil a alterar a sujeição passiva do tributo, e transcreve o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.393/1996;

• ainda que se admita, por amor ao debate, que até o registro do Contrato de Promessa de Compra e Venda em Cartório a autuada estaria revestida da condição de contribuinte do

imposto, não haveria como prosperar qualquer cobrança de ITR em relação a ela, haja vista que em 06/06/2003, antes, portanto, da lavratura desta autuação, houve a efetiva averbação do mencionado Contrato em Cartório, operando-se definitivamente a transmissão da propriedade;

- *desta forma, a despeito da discussão quanto à qualidade de contribuinte ou não da impugnante, o adquirente do citado imóvel assumiu a condição de responsável tributário, surgidos até a data da alienação, e transcreve o art. 130 do CTN;*

- *explica que os créditos tributários derivados de tributos cujo fato gerador consiste na propriedade ou posse de coisas representam o que a Doutrina denomina de obrigação propter rem, que, pela sua própria definição, acompanha o bem, independentemente da transmissão da propriedade ou posse sobre ele;*

- *isto é, a obrigação tributária referente a um determinado bem imóvel, sub-roga-se a pessoa do respectivo adquirente, que deverá responsabilizar-se pelo seu pagamento;* • *informa que é importante salientar que a responsabilidade do adquirente diz respeito a créditos tributários já constituídos ou não quando da data da transmissão da propriedade, desde que o fato gerador já tenha ocorrido até esta ocasião, a teor do art. 129 do CTN, sendo este, exatamente o caso dos autos, à medida que o ITR exigido diz respeito a exercícios anteriores à efetiva transação da propriedade, que se deu em 2003, motivo pelo qual é o adquirente que deve responder por dita exigência, na qualidade de responsável por sucessão;*

- *sobre o assunto, transcreve ementa do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça;*

- *alega que, por conseguinte, evidencia-se a ilegitimidade passiva da impugnante, seja por não se revestir na condição de contribuinte do imposto no exercício de 2001, seja em virtude do instituto da responsabilidade tributária por sucessão;*

- *sobre a desnecessidade de registro prévio da área de utilização limitada, alega*

- *que a averbação intempestiva não implica, ipso facto, na desconsideração de áreas regularmente declaradas pelo contribuinte, para efeito de apuração do ITR, isto porque, a teor do art. 10, § 70 da Lei n.º 9.393/96, com redação dada pela MP 2.166/67/01, para fins de exclusão da área de destinação especial ou da base de cálculo do ITR, basta só a declaração do contribuinte neste sentido, sendo dispensada prova a este respeito, inclusive o registro cartorário, e transcreve esse dispositivo legal;*

- *esse dispositivo legal estabelece presunção legal de que será extirpada da base impositiva do ITR a área de reserva legal e de preservação permanente, o que apenas pode ser ilidido mediante prova em contrário, prova esta que, não foi produzida pela fiscalização;*

- *ante a ausência de provas quanto à falsidade da declaração de área reservada na DITR/2002, deve prevalecer a área informada pela Suplicante, a teor do art. 10º, §7º, da Lei nº9.393/96;*
- *em favor de sua tese, cita decisão do Conselho de Contribuintes;*
- *alega ainda que o referido art. 10, § 7º, apesar de ser posterior à ocorrência do fato gerador, aplica-se no seu caso, conforme art. 106 do CTN, situação em que veicula regra mais benéfica ao sujeito passivo, legítima é sua incidência inclusive em relação aos fatos pretéritos, e transcreve entendimento do Superior Tribunal de Justiça;*
- *ressalta que relevante parcela da área glosada encontra-se devidamente comprovada, conforme ADA expedido em 21/09/1998 pelo IBAMA, declarando como reserva legal área de 790,8 ha;*
- *restando comprovada a existência de área de utilização limitada, forçoso é concluir pela improcedência da cobrança efetivada contra a Suplicante;*
- *por fim, requer seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se o Auto de Infração, por ser medida de Direito e Justiça.*

A DRJ-Brasília ao apreciar as razões da contribuinte, julgou o lançamento procedente, nos termos da ementa a seguir:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Contendo o auto de infração todos os requisitos obrigatórios previstos no Processo Administrativo Fiscal - PAF e tendo sido o procedimento fiscal instaurado em conformidade com as normas e os princípios constitucionais vigentes, possibilitando ao contribuinte exercer plenamente o seu direito de defesa, não há que se falar em qualquer irregularidade que macule o lançamento.

SUJEITO PASSIVO DO ITR.

É contribuinte do ITR, o proprietário do imóvel rural à época do fato gerador do imposto, nos termos da legislação de regência.

DA TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE.

A comprovação da transferência da propriedade do imóvel rural objeto do lançamento, se faz mediante a apresentação de título translativo da propriedade, devidamente registrado no Cartório de Registro de Imóveis competente.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Constando expressamente do título de aquisição do imóvel prova de quitação do ITR referente aos fatos geradores anteriores à alienação, os débitos relativos a tais períodos, identificados posteriormente pelo Fisco, devem ser exigidos do alienante do imóvel, na qualidade de contribuinte do imposto.

DAS ÁREAS DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL.

A área de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, deve estar averbada à época do respectivo fato gerador, à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente.

Lançamento Procedente

Insatisfeito, a contribuinte interpõe recurso voluntário ao Conselho onde reitera as mesmas razões da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Da Preliminar de Nulidade

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese, dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura do presente Auto de infração.

Como já se manifestou a decisão de primeira instância, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7º e 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, observada especificamente, a Instrução Normativa SRF nº 094, de 1997, que dispõe sobre os procedimentos adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes em geral, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas.

Observou, ainda, a autoridade julgadora em primeira instância que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de dados cadastrais informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), incluindo a subavaliação do VTN, autoriza o lançamento de ofício, regularmente formalizado através de auto de infração, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei nº 5.172, de 1966 — CTN, e art. 4º da citada IN/SRF nº 094/1997, observada, no que diz respeito aos documentos de prova, a Norma de Execução (NE) correlata, no caso, a NE SRF Cofis nº 002, de 07 de outubro de 2003 não havendo necessidade de verificar "*in loco*" a ocorrência de possíveis irregularidades, como sugere a requerente.

Em assim sendo, entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto n 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais, onde consta de forma clara a existência das áreas glosadas, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CNPJ a atuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição da contribuinte, cuja ciência foi por AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de **flagrar a ocorrência do fato gerador**. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas

coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato imponible ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

Ademais, no caso em questão, o ônus da prova documental é da contribuinte atuada, a qual cumpre guardar ou produzir, conforme o caso, até a data de homologação do autolancamento, prevista no § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional, os documentos necessários à comprovação dos dados cadastrais informados na declaração (DIAC/DIAT) para efeito de apuração do ITR devido naquele exercício, e apresentá-los à autoridade fiscal, quando exigido.

Da mesma forma, não há como negar que as irregularidades apontadas pelo atuante foram devidamente caracterizadas e compreendidas pela interessada, tanto é verdade que a mesma contestou o referido auto de infração de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação acompanhada de documentação. Portanto, o fundamental é que a contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela

recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Da Ilegitimidade Passiva

No que toca a ilegitimidade passiva sobre essa matéria já havia se pronunciado a autoridade recorrida. Por entender que não há qualquer reparo a ser feito reproduzo com o perdão da repetição o seu arrazoado:

Entretanto, pretende a autuada retirar-se do pólo passivo da relação jurídico tributária, fundamentando-se em três argumentos. A princípio, informa que firmou com o sr. Carlos Teodoro Garcia Stein Contrato Particular de Promessa Irretratável de Compra e Venda, em 09 de agosto de 2000, data em que o adquirente já se encontrava imitado da posse direta do imóvel. Em seguida, considerando-se a hipótese de que não prospere a primeira assertiva, o fato de que o lançamento, realizado em 08 de novembro de 2005, constituiu-se em data posterior à efetiva averbação do mencionado Contrato em Cartório, em 06 de junho de 2003, quando se operou definitivamente a transmissão da propriedade. Como último argumento, cita o art. 130 do CTN, que informa sobre a subrogação, nas pessoas dos adquirentes, dos créditos tributários derivados de tributos cujo fato gerador consista na propriedade ou posse de bens imóveis.

Visando dar uma solução a essa questão, cabe observar, em primeiro lugar, o Código Tributário Nacional, que assim dispõe sobre o fato gerador e o contribuinte do imposto:

"Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título."

Assim, da leitura dos artigos acima transcritos, conclui-se que o imposto é devido por qualquer das pessoas que se prenda ao imóvel rural, em uma das modalidades elencadas, à época do fato gerador. Por conseguinte, a Fazenda Pública está autorizada a exigir o tributo de qualquer uma delas, quer se ache vinculada ao imóvel rural como proprietário, como posseiro ou com simples detentor.

Então, cabe verificar, a princípio, se na data do fato gerador do ITR/2001, ocorrido em 10 de janeiro de 2001, nos termos do art. 1º da Lei n o 9.393/1996, a requerente era ou não contribuinte do ITR, na condição de proprietário do imóvel rural objeto do lançamento consubstanciado no presente auto de infração. A despeito de a requerente ter carreado aos autos o Contrato Particular de Promessa Irretratável de Compra e Venda, doc./cópia de fls. 17/22, atestando a realização do referido negócio, celebrado com o sr. Carlos Teodor Garcia Stein, em 09/08/2000, o certo é que esse documento não se mostra

propriedade da requerente, desde a data constante no mencionado contrato.

Em verdade, os contratos de compra e venda não possuem o condão de efetuar a transferência da propriedade de bem imóvel. Os seus efeitos são meramente obrigacionais, e não "REAIS", pois não transfere, por si só, o domínio do bem vendido, gerando apenas, para o vendedor, a obrigação de outorgar ao comprador, ou a quem for por ele indicado, a escritura definitiva de compra e venda, esta sim, título hábil para transferência do imóvel, junto ao cartório competente do registro de imóveis.

No presente caso, a referida transação deveria ter sido realizada através de "Escritura Pública" devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis competente, nos termos do art. 531, do antigo Código Civil, combinado com o disposto nos artigos 167 e seguintes da Lei nº6.015/1973 — Lei de Registros Públicos.

Em suma, são contribuintes do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Assim, está enquadrado no pólo passivo da relação tributária como contribuinte do Imposto Territorial Rural a pessoa física ou jurídica que tenha registro de terras em seu nome, enquanto não cancelado o registro imobiliário, nos termos da Lei de Registros Públicos.

Da Averbação da Reserva Legal

Para fins de não incidência do ITR, é indispensável a averbação no registro de imóveis competente, de área declarada pelo contribuinte como sendo de reserva legal, realizada previamente à data de ocorrência do fato gerador (condição prevista no Código Florestal Brasileiro (Lei nº 4.771, de 1965), incluída pelo § 2º do art. 16 da lei nº 7.803, de 1989.

A legislação aplicável à matéria estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de reserva legal, *ex vi* da alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393/1996, supra transcrito.

Conforme visto, a definição do que seja "área de reserva legal" encontra-se estabelecida no § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989:

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

A reserva legal é uma restrição ao direito de exploração das áreas de vegetações nativas e sua discutida averbação tem a função de dar publicidade a terceiros daquela restrição.

Tal posicionamento é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22.688/PB (Tribunal Pleno, sessão de 28 de abril de 2000) em que se discutia tal tema relativamente à produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária. Veja-se o tratamento dado à matéria em voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja determinada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel o que dos novos proprietários só estaria obrigado a preservar vinte por cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal.

Esta posição continua sendo adotado pelo STF, conforme se pode verificar nos autos do MS 28.156/DF, cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça de 02 de março de 2007.

Assim sendo, a afirmativa de que a existência da área declarada como de reserva legal ou de que sua comprovação por outros meios, ou ainda de que sua averbação posteriormente à ocorrência do fato gerador, supriria a condição estabelecida na lei não condiz com a norma que emana da análise conjunta da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393, de 1996 e do § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989.

Tal norma estabelece a obrigação de dar publicidade a terceiros da criação de área correspondente a, no mínimo, 20% da propriedade rural protegida do uso indiscriminado, impondo ao proprietário um controle social em relação à conservação da cobertura vegetal daquela área.

Quando a Lei nº 9.393, de 1996 reproduziu a obrigatoriedade de averbação estabelecida no Código Florestal, não estava criando obrigação acessória, com vista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, mas, sim, repercutindo condição essencial à instituição de área de reserva legal, que deve ser cumprida pelo interessado para fruição da exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR.

O conceito de obrigação acessória, à luz do §2º do artigo 113 do CTN, confirma a conclusão trazida no parágrafo anterior, posto que a obrigatoriedade da averbação não foi criada por legislação tributária, sendo assim não há que se falar em obrigação tributária acessória:

113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Neste sentido, entendo ser condição essencial para a constituição de reserva legal a averbação de tal área à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente. Apenas cumprida tal condição será possível a exclusão de tal área da base de cálculo do tributo.

Sendo assim, apenas posteriormente à averbação considera-se constituída a área de reserva legal, não produzindo efeitos para períodos de apuração anteriores.

Na forma do art. 144 do CTN, o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Uma vez que na data do fato gerador da ITR 2001, não estavam averbada a área, não há como acolher o pleito do contribuinte.

Diante do exposto voto por rejeitar as preliminares, e no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

Voto Vencedor

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Redatora Designada

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o Ilustre Relator, peço vênia para dele discordar quanto à preliminar de ilegitimidade passiva argüida pela recorrente.

De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR “*tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.*” (art. 29). Estabelece ainda o mesmo código que o “*contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.*” (art. 31), definição reproduzida na lei tributária (art. 4º da Lei nº 9.393, de 1996), sendo oportuno analisar cada um desses conceitos.

De acordo com o atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), o proprietário é aquele que “*tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha*” (art. 1228) e “*considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade*” (art. 1196).

Vale lembrar, ainda, que “*a propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário*” (art. 1.231 do Código Civil).

Por sua vez, “domínio útil” é conceito utilizado no antigo Código Civil (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916) ao tratar do direito real de enfiteuse, assim definida naquele código (grifei):

Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.

O contrato de enfiteuse é perpétuo; os bens enfiteuticos transmitem-se por herança, podendo ser vendidos, desde que com prévio aviso ao senhorio direto, e penhorados; e o enfiteuta está obrigado a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravarem o imóvel (vide arts. 678 a 694 do Código Civil de 1916, que tratam deste tipo de direito real). Assim, o enfiteuta é aquela pessoa que tem o domínio útil, podendo usar, gozar e dispor de seus direitos relativos a um imóvel, não obstante outro seja proprietário.

Analisando-se em conjunto a legislação acima transcrita, chega-se a conclusão que o fato gerador do ITR é não é simplesmente a propriedade, mas a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, o que, não autoriza o fisco a exigir o tributo de qualquer uma das pessoas que se ache vinculada ao imóvel rural como proprietário, como posseiro ou como simples detentor. Ao contrário, a interpretação sistemática dos dispositivos que regem a matéria levam a concluir que o fato gerador do ITR é decorrência do exercício do domínio efetivo do imóvel rural, sendo contribuinte aquele que, à época dos fatos, pode usar, gozar e dispor dos direitos sobre o bem.

Inferre-se, assim, que o contribuinte do ITR, a princípio, é o proprietário do imóvel rural, a menos que prove que terceiro detém o domínio útil ou a posse, situação em que este (terceiro) assume o pólo passivo da obrigação tributária.

Examinando-se a lei tributária que dispõem sobre o ITR (Lei nº 9.393, de 19 de 1996), observa-se que o entendimento acima esposado encontra-se inserido no art.1º, §1º, que dispõe: “*O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.*” Esse dispositivo deixa claro que, havendo a imissão prévia na posse, o proprietário do imóvel não é mais o contribuinte do ITR.

Feitas essas digressões, retorna-se ao caso em concreto.

De acordo com o Contrato Particular de Promessa Irretratável de Compra e Venda, de 09/08/2000, com firma reconhecida à época (fls. 17 a 22), o imóvel objeto do presente lançamento foi alienado pela contribuinte ao Sr. Carlos Teodor Garcia Stein que naquele o ato foi imitado na posse do referido bem, como se depreende da cláusula oitava, a seguir transcrita (fl. 21):

CLÁUSULA OITAVA — IMISSÃO NA POSSE

Neste ato e mediante o pagamento do sinal avençado, a PROMITENTE VENDEDORA, emite o PROMISSÁRIO COMPRADOR na posse do imóvel objeto deste negócio jurídico, com todas as acessões e benfeitorias.

De acordo com a cláusula sétima (fl. 21), a promessa de compra e venda firmada era irrevogável e irretratável, prevendo a possibilidade de rescisão do referido contrato apenas na hipótese do comprador não realizar os pagamentos remanescentes, o que presume-se não tenha ocorrido, visto que foi lavrada escritura definitiva em 06/06/2003 (fl. 45).

Muito embora a transferência da propriedade, por meio de escritura pública, só tenha ocorrido em 2003, pelos documentos acostados aos autos, a contribuinte já não detinha a posse do imóvel desde 2000 e, portanto, não se encontrava mais no pólo passivo da obrigação tributária referente ao exercício 2001.

Pelos fundamentos expostos, dirijo do ilustre Relator e, nesse sentido, voto por ACOLHER a preliminar de ilegitimidade passiva, declarando extinto o crédito tributário lançado.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga