



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10670.000620/2001-07
Recurso n°	129.133 Voluntário
Matéria	ITR
Acórdão n°	303-34.481
Sessão de	04 de julho de 2007
Recorrente	ANFER PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	DRJ/BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1997

✓
Ementa: PRELIMINAR. COMPETÊNCIA 1ª INSTÂNCIA. Em consonância com o princípio constitucional da eficiência administrativa, a competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento é definida legalmente pelo critério da matéria combinado com o da localização geográfica, ao revés da exclusividade desta variável em detrimento daquela.

ITR. ALIENAÇÃO DO IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA. Afastada a arguição de preclusão temporal da alegação de alienação do imóvel rural para um dos sócios em face da relevância da apuração da verdade material no processo administrativo fiscal. Entretanto, carece de fundamento jurídico a alegada ilegitimidade passiva por suposta sub-rogação do crédito tributário na pessoa do sócio candidato a adquirente do imóvel rural. O título aquisitivo de imóvel deve ser comprovado especificamente pelo registro da escritura pública no cartório de registro de imóveis competente. No caso concreto, não houve comprovação da transmissão de propriedade, permanecendo firme a legitimidade passiva da ora recorrente.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. ISENÇÃO DO ITR. Carecem de fundamento legal as glosas das áreas de preservação permanente e de reserva legal declaradas, unicamente motivadas, a primeira, na falta de

ABP [assinatura]

apresentação tempestiva de requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA), e a segunda, na ausência de averbação tempestiva junto à matrícula do imóvel, além da ausência de requerimento tempestivo de ADA. A existência dessas áreas, isentas por força de lei, foi comprovada nos autos.

ESTADO DE CALAMIDADE. GRAU DE UTILIZAÇÃO MÁXIMO. Desprovidas de sustentação jurídica as glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagens de imóvel rural inserido em área declarada em estado de calamidade.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade da decisão *a quo* e da ocorrência de sub-rogação da dívida para o IEF. Por maioria de votos, tomou-se conhecimento do recurso voluntário quanto a prévia alienação para o sócio, vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, relator. Por maioria de votos, afastar a preliminar de ilegitimidade passiva, vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Relator, e Marciel Eder Costa. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Relator, e Luis Marcelo Guerra de Castro, que negavam provimento. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto à área de preservação permanente, vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negava provimento. O Conselheiro Zenaldo Loibman votou pela conclusão. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto às áreas de plantio e de pastagem, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto, que negavam provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Zenaldo Loibman.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


ZENALDO LOIBMAN - Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli e Silvio Marcos Barcelos Fiúza. Ausente momentaneamente a Conselheira Nanci Gama.



Relatório

Cuida-se do segundo retorno de diligência à repartição de origem nos autos de recurso voluntário contra acórdão da Segunda Turma da DRJ Brasília (DF) que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) relativo ao fato gerador ocorrido em 1º de janeiro de 1997, bem como juros de mora e multa *ex officio* (75%), lançados por intermédio do Auto de Infração de folhas 2 a 11, inerentes ao imóvel denominado Rio Claro Gleba I, NIRF 327.196-0, localizado no município de São Francisco (MG).

Segundo a denúncia fiscal (folhas 4 e 5), a exigência decorre das glosas das áreas de preservação permanente, de utilização limitada (reserva legal), de produtos vegetais e de pastagens declaradas e não comprovadas.

Diz o autuante que as glosas foram efetivadas porque, formalmente intimado, o declarante não apresentou, respectivamente: Ato Declaratório Ambiental do Ibama (ADA), matrícula do imóvel com a averbação da reserva legal, laudo técnico nem ficha de registro de vacinação do ano de 1996.

Regularmente intimada da exigência fiscal em 16 de julho de 2001, conforme AR de folha 24¹, a interessada, por seus procuradores constituídos à folha 48, instaurou o contraditório em 13 de agosto de 2001 com as razões de folhas 25 a 47, consubstanciadas nos excertos reproduzidos a seguir, instruídas, afora o instrumento particular de procuração, com os documentos de folhas 49 a 69:

I - DESCRIÇÃO DOS FATOS

.....

II - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

II.1 - A Configuração da Área de Preservação Permanente independe da apresentação do ADA / Exigência não prevista em Lei

.....

II.2 - A Instrução Normativa Instituidora do ADA não pode extrapolar os Limites da Lei

.....

II.3 - A Área declarada como sendo de Preservação Permanente é considerada de Relevante e Excepcional Interesse Ecológico

No presente tópico, demonstrar-se-á que a área informada na DITR como de preservação permanente preenche todos os requisitos legais que a caracterizam como tal, ou seja, é uma área que conserva todas

¹ Data contida no carimbo de entrega aposto pela agência de destino dos Correios.



as suas características naturais originais, estando, inclusive em processo de incorporação ao Parque Estadual da Serra das Araras.

Com efeito, no dia 21 de janeiro de 1998, o Governador do Estado de Minas Gerais, no uso de suas atribuições constitucionais, criou o Parque Estadual da Serra das Araras:

Decreto n.º 39.400, de 21 de janeiro de 1998.

Cria o Parque Estadual da Serra das Araras e dá outras providências.

O Governador do Estado de Minas Gerais, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 90, II, da Constituição do Estado, e tendo em vista a disposição do artigo 5º, da Lei Federal nº 4.771, de 15 de setembro de 1965,

DECRETA:

Art. 1º - Fica criado, na região norte do Estado, no município de Chapada Gaúcha, o Parque Estadual da Serra das Araras, que ficará, como os demais, subordinado ao Instituto Estadual de Florestas - IEF. (Diário Oficial do Estado de Minas Gerais de 22.01.98) (doc. anexo) [grifos do relator do acórdão recorrido]

Posteriormente, no dia 30 de novembro de 1998, o Conselho de Administração do Instituto Estadual de Florestas, decidiu:

Aprovada à unanimidade, o Parecer Técnico da Diretoria de Zoneamento Ambiental - SEMAD, de ampliação da área do Parque Estadual da Serra das Araras, Chapada Gaúcha/MG, autorizando o IEF a dar continuidade aos estudos das áreas relacionados (sic) à questão fundiária e legal do processo, observando o disposto na Deliberação nº 464197 (Diário Oficial do Estado de Minas Gerais de 05.12.98) (doc. anexo) [grifos do relator do acórdão recorrido]

Após a realização de vários estudos, a área de preservação permanente em análise, assim como outras áreas e fazendas, foram transferidas ao Instituto Estadual de Florestas, mediante "Escritura Pública de Transmissão ao Patrimônio Público Mediante Compensação e outros Ajustes de Imóveis Rurais, Considerados Técnica e Cientificamente como de Relevante e Excepcional Interesse Ecológico" (doc. anexo)

Os fatos narrados (e devidamente comprovados pelos documentos anexos) não deixam margem para divergências: se a área referida não fosse de preservação permanente, como ela poderia possuir "relevante e excepcional interesse ecológico", estando em vias de ser incorporada a parque florestal? Com o devido respeito, afigura-se verdadeiramente impossível contestar a existência da área preservada!

.....

III – RESERVA LEGAL

*Outra irregularidade supostamente cometida pela Impugnante seria a ausência de averbação da área de reserva legal no registro imobiliário competente. Tal fato, conforme entendimento da fiscalização, inviabilizaria a exclusão da referida área da base de cálculo do ITR.
[...]*

.....

É verdade que a lei determina que esta área "deverá ser averbada". Contudo, em nenhum momento foi dito que a ausência de registro no Cartório competente implica na descaracterização da área como reserva legal, isto é, o registro não é (nem nunca foi) requisito necessário à configuração da reserva.

.....

IV - ÁREA UTILIZADA COM PRODUTOS VEGETAIS

Outra infração supostamente cometida pela Impugnante seria a não comprovação da existência da área plantada, o que levou o Fisco a incluir esta parte do imóvel na base de cálculo do ITR.

.....

[...] tendo em vista que até o presente momento não se conseguiu reunir todas as provas da existência e tamanho das áreas cultivadas, a Impugnante, nos termos dos parágrafos 4º, 5º e 6º, do art. 16 do Decreto 70.235/72, requer a posterior juntada de documentos.

V - ÁREA DE PASTAGEM / REBANHO

.....

[...] a fiscalização adotou o entendimento de que o documento que comprova a existência do rebanho é o cartão de vacinação.

Verifica-se, contudo, que nenhuma das leis ou instruções normativas que tratam do ITR são tão exclusivistas. Para elas, desde que o contribuinte faça prova do exercício da atividade pecuária no imóvel (qualquer tipo de prova é admitido), a área de pastagem pode ser deduzida do cálculo do ITR.

.....

Não há dúvida, pois, de que é possível a exclusão da área utilizada por terceiros do cálculo do ITR.

.....

Pois bem: como quem desenvolveu a atividade pecuária foi não a proprietária do imóvel mas um fazendeiro da região (que recebeu a área em comodato), da Impugnante não pode ser exigida a ficha de vacinação do gado.

Com efeito, como se pode exigir que a Impugnante apresente documentação que ela, não sendo produtora rural, não é obrigada a possuir? Como querer que alguém que não seja pecuarista apresente declaração informando quantas cabeças de gado possui?

Poder-se-ia dizer que a Impugnante poderia solicitar tal documentação da pessoa que ocupou a área de pastagem. Em tese isso seria possível.

Contudo, não possuindo poder de polícia, como obrigar o comodatário a fornecer-lhe tais documentos? E se o mencionado fazendeiro (devidamente qualificado no contrato de comodato anexo) não possuir as malsinadas fichas de vacinação? Tais fatos podem prejudicar a Impugnante? Obviamente que não!

.....

VI – MULTA

Não se poderia deixar de lembrar, por outro lado, que o Ato Declaratório (Normativo) n.º 5/90 impede a exigência de multa de mora do contribuinte do ITR. [...]

.....

Também é pacífico o entendimento do 2º Conselho de Contribuintes no sentido de que a multa moratória somente pode ser exigida do contribuinte após a decisão administrativa definitiva. [...]

.....

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

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA. É devida a glosa das áreas de utilização limitada ou de preservação permanente quando não for apresentado o Ato Declaratório Ambiental.

ÁREA DE PLANTIO. É devida a glosa de área de plantio quando o sujeito passivo não faz prova, mediante documentação hábil e idônea, de sua existência.

ÁREA DE PASTAGENS. É devida a glosa de área de pastagens quando o sujeito passivo não faz prova, mediante documentação hábil e idônea, de sua existência.

Lançamento Procedente

hosi

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Brasília (DF), recurso voluntário foi interposto às folhas 97 a 124. Nessa petição, preliminarmente, invoca a nulidade do julgamento, alegando incompetência da DRJ Brasília em face da localização do imóvel em Minas Gerais. Fundamenta essa alegação no parágrafo único do artigo 4º da Lei 9.393, de 19 de dezembro 1996 [2], que fixa o domicílio tributário do contribuinte.

Declara não contraditados no recurso obstáculos manifestamente impertinentes contidos no acórdão recorrido porque originários de afirmações equivocadamente atribuídas à então impugnante.

Também esclarece, contrariando os fundamentos do acórdão recorrido, que jamais solicitou, requereu ou sugeriu a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas na via administrativa, mas insiste, fazendo remissão ao Acórdão 201-72.754, que “as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam”.

Ainda em preliminar ao mérito, busca a proteção do artigo 130 do Código Tributário Nacional³ para aduzir a impossibilidade de a recorrente responder pelo ITR do exercício de 1997, lançado em julho de 2001, incidente sobre imóvel alienado ao Instituto Estadual de Florestas por intermédio de escritura pública de transmissão ao patrimônio público registrada no cartório de imóveis em 1º de junho de 2000.

No mérito, assevera ter sido o imóvel declarado área de excepcional interesse ecológico pelo conselho de administração do Instituto Estadual de Florestas de Minas Gerais, no dia 30 de novembro de 1998, decisão que teria sido amparada no Decreto estadual 39.400, de 21 de janeiro de 1998, que criou o Parque Estadual da Serra das Araras, na região norte do Estado, no município de Chapada Gaúcha.

A propósito do reconhecimento da relevância ecológica ser posterior à DITR de 1997, cita precedente da CSRF: Acórdão CSRF 02-0.520, de 20 de maio de 1996, relatado pelo então conselheiro Sebastião Borges Taquary.

Especificamente sobre a glosa da área de preservação permanente, em síntese, condena o fundamento da exigência do Ato Declaratório Ambiental em instrução normativa da SRF que, sem respaldo legal, “atribuiu ao Ibama o poder de dizer o que é uma área de preservação permanente”. Traz à colação precedentes do Segundo e do Terceiro Conselhos de Contribuintes.

Quanto à glosa da área de reserva legal bem como da área utilizada com produtos vegetais, reitera *ipsis litteris* as razões de impugnação.

² Lei 9.393, de 1996, artigo 4º: Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Parágrafo único. O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro.

³ 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. [...].

Outrossim reitera as razões de impugnação das glosas da área de pastagens então ocupada por rebanho bovino e da área de produtos vegetais. Com respeito àquela, acrescenta que os índices de lotação pecuária foram estabelecidos em total desacordo com a Lei 9.393, de 1996, sem a necessária oitiva do Conselho Nacional de Política Agrícola. Nesse particular, cita e transcreve o § 1º do próprio artigo 24 da IN SRF 60, de 6 de junho de 2001 [4], que cuida dos índices de lotação e de rendimento para a apuração do ITR. Consoante a recorrente, o ato regulamentar referido foi editado com base em legislação anterior revogada e incompatível com a legislação atual.

Por fim, assegura que o imóvel objeto do ITR ora discutido esteve inserido em área em estado de emergência durante todo o ano de 1996, por força do Decreto 611, expedido pela Prefeitura Municipal de São Francisco (MG) em 30 de junho de 1995.

Instruem o recurso voluntário:

a) para garantir a instância recursal, à folha 125, o arrolamento de 72 bois da raça Nelore, com idade média de 22 meses e valor contábil de R\$ 78.408,00, segundo declarado pela recorrente;

b) certidão do Cartório do Registro de Imóveis da Comarca de São Francisco (MG), relativa à matrícula 8.084, acostada à folha 126;

c) por fotocópias desprovidas de autenticação, seja por tabelião de notas, seja pelo servidor público que as recepcionou, os documentos acostados às folhas 127 a 150.

Posteriormente, em 24 de março de 2004, o laudo técnico de folhas 157 a 211, instruído com a ART de folha 212, é protocolizado na secretaria deste Conselho de Contribuintes.

A Procuradoria da Fazenda Nacional manifesta-se às folhas 215 a 217 e qualifica de manifestamente intempestiva a juntada do laudo técnico de folhas 157 a 211.

Na sessão de julgamento de 8 de dezembro de 2005, por intermédio da Resolução 303-01.086, a conversão do julgamento do recurso em diligência à repartição de origem foi conduzida pelo voto que transcrevo:

Com o objetivo de enriquecer a instrução dos autos deste processo, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

⁴ IN SRF 60, de 2001, artigo 24: As áreas do imóvel servidas de pastagem e as exploradas com extrativismo estão sujeitas, respectivamente, a índices de lotação por zona de pecuária e de rendimento por produto extrativo. § 1º Aplicam-se, até ulterior ato em contrário, os índices constantes das Tabelas nº 3 (Índices de Rendimentos Mínimos para Produtos Vegetais e Florestais) e nº 5 (Índices de Rendimentos Mínimos para Pecuária), aprovados pela Instrução Especial Inca nº 19, de 28 de maio de 1980 e Portaria nº 145, de 28 de maio de 1980, do Ministro de Estado da Agricultura (Anexos II e III, respectivamente). [...]

a) intime a recorrente a apresentar fotocópia autêntica do inteiro teor da escritura pública de transmissão ao patrimônio público registrada no cartório de imóveis em 1º de junho de 2000, por intermédio da qual o imóvel rural inscrito na Receita Federal sob o número 327.196-0 teve a sua propriedade transmitida para o Instituto Estadual de Florestas;

b) confirme a autenticidade da fotocópia de folha 149, que reproduz o Decreto 611, expedido pela Prefeitura Municipal de São Francisco (MG) em 30 de junho de 1995;

c) se autêntico o documento referido na alínea anterior, intime a Prefeitura Municipal de São Francisco (MG) para informar, com precisão, o período em que produziu efeitos o estado de emergência declarado no Decreto municipal 611, de 1995.

Posteriormente, após facultar à recorrente oportunidade de manifestação quanto ao resultado da diligência, providenciar o retorno dos autos a esta Câmara.

Em atendimento à determinação deste colegiado, foram acostados aos autos os documentos de folhas 236 a 259, dentre os quais merece ser destacada a inusitada resposta dada pela Prefeitura Municipal de São Francisco (MG) quando solicitada a “informar [...], com precisão, o período em que produziu efeitos o estado de emergência declarado pelo Decreto Municipal nº 611, de 1995”⁵, *verbis*:

Em atenção ao ofício [...] originário desta superintendência encaminhamos cópia do Decreto nº 611, de 30/06/95 [sic] o qual declarou estado de emergência naquela data determinando no art. 4º que seus efeitos permanecesse [sic] enquanto durassem os motivos que lhe deram origem.⁶

Na sessão de julgamento de 9 de novembro de 2006, por intermédio da Resolução 303-01.230, nova conversão do julgamento do recurso em diligência à repartição de origem foi conduzida pelo voto que transcrevo:

Conforme relatado, a diligência à repartição de origem objeto da Resolução 303-01.086, de 8 de dezembro de 2005, tinha como uma de suas pretensões obter da Prefeitura Municipal de São Francisco (MG), “com precisão, o período em que produziu efeitos o estado de emergência declarado no Decreto municipal 611, de 1995”.

Nada obstante, em resposta dirigida ao Delegado da Receita Federal em Montes Claros (MG), no primeiro parágrafo do Ofício nº 177, de 2006, acostado à folha 244, o prefeito municipal se limitou a reproduzir parte do texto contido no artigo 4º do decreto citado no parágrafo anterior, fato já conhecido pelos membros deste Conselho

⁵ Ofício DRF/MCR/Gabinete 560, de 2006, segundo parágrafo, acostado à folha 235.

⁶ Ofício nº 177, de 2006, da Prefeitura Municipal de São Francisco (MG), primeiro parágrafo, acostado à folha 244.

de Contribuintes, a teor do enunciado da alínea “b” do voto condutor da Resolução de folhas 219 a 228.

A despeito da absurda resposta, a autoridade preparadora não renovou o pedido de informação nem a recorrente supriu a falha na sua manifestação sobre esse fato.

Assim, pela segunda vez, ainda com o objetivo de enriquecer a instrução dos autos deste processo, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em nova diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora intime a recorrente:

a) com base no artigo 16, § 3º, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972 [7], incluído no texto legal pela Lei 8.748, de 1993, a provar a vigência em 1996 do Decreto municipal 611, de 1995, expedido pela Prefeitura Municipal de São Francisco (MG), mediante a efetiva demonstração do tempo em que se prolongou a estiagem motivadora da declaração do estado de emergência;

b) a apresentar fotocópias com autenticação aferida por tabelião de notas ou originais para autenticação por servidor público das fotocópias do contrato de comodato de folha 202 (frente e verso) e das fichas de controle de folhas 203 e 204 (frente e verso).

Posteriormente, providenciar o retorno dos autos a esta câmara.

Em resposta à segunda diligência, a recorrente fez acostar aos autos documento firmado pelo prefeito municipal no qual declara a vigência do Decreto 611, de 30 de junho de 1995, até a data da edição do Decreto 638, de 16 de agosto de 1996, que decreta nova situação de emergência, por 150 (cento e cinquenta) dias.

Concluída a juntada dos documentos, inclusive manifestação da recorrente, a autoridade preparadora devolve para julgamento os autos em único volume, ora processado com 287 folhas. Na última delas consta o despacho de encaminhamento com uma síntese das providências adotadas.

É o Relatório.

⁷ Decreto 70.235, de 1972, artigo 16, § 3º: Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

Voto Vencido

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 97 a 124, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Versa a lide, conforme relatado, sobre as glosas das áreas de preservação permanente, de utilização limitada (reserva legal), de produtos vegetais e de pastagens declaradas e não comprovadas mediante a apresentação, respectivamente: Ato Declaratório Ambiental do Ibama (ADA), matrícula do imóvel com a averbação da reserva legal, laudo técnico e ficha de registro de vacinação do ano de 1996. Portanto, matérias dependentes da produção de prova documental.

Preliminarmente, entendo descabida a alegada nulidade do julgamento de primeira instância administrativa levado a efeito pela DRJ Brasília (DF), apesar do domicílio tributário do contribuinte no município São Francisco (MG).

É cediço que o parágrafo único do artigo 4º da Lei 9.363, de 19 de dezembro 1996 [8], fixa o domicílio tributário do contribuinte do ITR. Também nenhuma dúvida há quanto ao emprego dessa norma jurídica na identificação do órgão local da SRF competente para administrar o tributo bem como para preparar eventuais processos administrativos decorrentes dessa prerrogativa. Essa vinculação do contribuinte ao órgão da SRF localizado nas proximidades do imóvel rural tem por finalidade eliminar ou reduzir entraves na comunicação do administrado com a administração pública.

Por outro lado, afora as atribuições eminentemente administrativas, os órgãos do poder executivo também exercem atividades judicantes no âmbito dos processos administrativos, mas, independentemente da localização do órgão judicante, o elo de ligação com o contribuinte é sempre exercido pela autoridade preparadora. Logo, indiferente para o administrado a localização geográfica do órgão responsável pelo julgamento de um tributo específico.

Ademais, em consonância com o princípio constitucional da eficiência administrativa, a competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento é definida pelo critério da matéria combinado com a localização geográfica, ao revés da exclusividade desta variável em detrimento daquela como pretende a recorrente.

Ainda em sede de preliminar, o sujeito passivo da obrigação tributária busca a proteção do artigo 130 do Código Tributário Nacional⁹ para aduzir a impossibilidade de a recorrente responder pelo ITR do exercício de 1997, lançado em julho de 2001, incidente sobre

⁸ Lei 9.393, de 1996, artigo 4º: Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Parágrafo único. O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro.

⁹ 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. [...].

imóvel alienado ao Instituto Estadual de Florestas por intermédio de escritura pública de transmissão ao patrimônio público registrada no cartório de imóveis em 1º de junho de 2000.

Relevante, na espécie, a transcrição de trechos da escritura pública referida e acostada aos autos pela própria recorrente em atendimento à Resolução 303-01.086, de 8 de dezembro de 2005:

[...] Condições Gerais – [...] imóvel livre e desembaraçado de todo e quaisquer ônus judicial e extrajudicial, hipoteca de qualquer natureza, bem como quites [sic] de impostos e taxas. [...] Os imóveis estão devidamente matriculados no INCRA, apresentando Certificado de Cadastro de Imóvel Rural – CCIR 1998/1999, quitado, dos imóveis objeto da presente escritura e, ainda, Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal, em nome dos outorgantes. Foram cumpridas ainda as exigências da Lei 7.433, de 18/12/1985. [...] ¹⁰ [grifos do relator do recurso voluntário]

Conseqüentemente, da leitura da escritura pública, 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.

Porém, não conheço a alegada prévia alienação para um dos seus sócios que teria levado a efeito a transmissão do domínio e da posse do imóvel para o Instituto Estadual de Florestas, porque matéria preclusa.

Com efeito, cabe destacar que aos Conselhos de Contribuintes é reservada competência para o julgamento de processos administrativos em segunda instância¹¹, conseqüentemente, é vedado ao sujeito passivo inovar na matéria fática em grau de recurso, porquanto operada a preclusão temporal¹² em face da determinação contida nos artigos 16, inciso III [13], e 17 [14], ambos do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

A propósito, trago à colação lições de Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco:

¹⁰ Escritura pública, folhas 241 (verso) e 242.

¹¹ PAF, artigo 25: O julgamento do processo compete: [...] (II) em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, [...].

¹² Ressalva oportuna: preclusão é instituto de natureza processual, sem qualquer repercussão no direito material.

¹³ PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

¹⁴ PAF, artigo 17: Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [redação dada pela Lei 9.532, de 1997]

O instituto da *preclusão* liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar ao seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a *perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual*; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão, vistas logo a seguir.

A preclusão não é *sanção*. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.

A preclusão pode ser de três espécies: a) *temporal*, quando oriunda do não-exercício da faculdade, poder ou direito processual no prazo determinado (CPC, art. 183); b) *lógica*, quando decorre da incompatibilidade da prática de um ato processual com relação a outro já praticado (CPC, art. 503); c) *consumativa*, quando consiste em fato extintivo, caracterizado pela circunstância de que a faculdade processual já foi validamente exercida (CPC, art. 473). Em oposição à preclusão *consumativa*, as duas primeiras são também denominadas *impeditivas*.

As preclusões se justificam pela regra segundo a qual a passagem de um ato processual para outro supõe o encerramento do anterior, de tal forma que os atos já praticados permaneçam firmes e inatacáveis. [...]¹⁵

Enfrentam o tema de maneira idêntica, com o viés do processo administrativo fiscal federal, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López, *verbis*:

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: “Art. 16. A impugnação mencionará: I – *omissis*; II – *omissis*; III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este

¹⁵ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 351-352.

Handwritten signature

dispositivo não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento.

Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas conseqüências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram substancialmente, a prova do fato constitutivo. É o que se depreende da decisão de instância especial no Acórdão CSRF 02-01.100, de 21/1/02, assim ementado:

Normas Processuais – Preclusão. Caracterizado nos Autos que o Contribuinte pleiteou indiretamente a aplicação de juros equivalentes a [sic] Taxa Selic em sua peça exordial, incluindo-se em demonstrativo de cálculo do valor do ressarcimento, não há que se considerar inovador o pedido na fase recursal. A informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta a busca da verdade real, que, como vimos, é a base de todo o sistema.

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. Na verdade, ensina Moacyr Amaral Santos: “(...) o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos, reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, [na] ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-las em juízo.”¹⁶

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 [¹⁷] flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 [¹⁸] e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

¹⁶ SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judicial no civil e comercial*. São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4, p. 416.

¹⁷ Lei 9.784, de 1999, artigo 38: O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. § 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão. § 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 [19] que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 [20] prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.²¹

No caso presente, conforme relatado, a prévia alienação para um dos seus sócios que teria levado a efeito a transmissão do domínio e da posse do imóvel para o Instituto Estadual de Florestas é matéria estranha à impugnação da exigência.

Assim, rejeito as preliminares de nulidade do julgamento de primeira instância administrativa e de ilegitimidade passiva por sub-rogação da dívida de natureza tributária na pessoa do adquirente do imóvel rural.

Vencido na preliminar de preclusão temporal da alegada alienação do imóvel rural para um dos sócios da ora recorrente, passo ao enfrentamento de outra preliminar: ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa de Fábio Tobler Brant de Carvalho, sócio da recorrente.

Oportuna, nesse aspecto, a cláusula terceira do instrumento particular da sexta alteração contratual de Anfer Participações Ltda.²², assim redigida:

3) O sócio FÁBIO TOBLER BRANT DE CARVALHO declara receber da sociedade toda a posse e domínio dos bens ora transferidos, sem reservas de qualquer espécie, livre de ônus ou dívidas, mesmo condominiais ou tributárias, dando-se por satisfeito para nada mais reclamar a que título for.

Da leitura da cláusula transcrita, dela exsurge a negligência do adquirente acerca das cautelas necessárias e previstas em lei para evitar a sub-rogação de ônus de natureza tributária vinculados ao imóvel estão adquirido. Sem embargo de consignada declaração das

¹⁸ PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

¹⁹ Lei 9.784, de 1999, artigo 63: O recurso não será conhecido quando interposto: (I) fora do prazo; (II) perante órgão incompetente; (III) por quem não seja legitimado; (IV) após exaurida a esfera administrativa. [...] § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

²⁰ Lei 9.784, de 1999, artigo 65: Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada. Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

²¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

²² Instrumento particular de alteração contratual de Anfer Participações Ltda., acostado às folhas 253 a 257.

partes com indicação da ausência de reservas de qualquer espécie, ônus ou dívidas tributárias no imóvel então alienado, a prova de quitação dos tributos não consta do título aquisitivo.

Por isso, entendo não configurada a situação fática da ressalva contida na parte final do *caput* do artigo 130 do CTN²³ e acolho a preliminar de ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa de Fábio Tobler Brant de Carvalho, sócio da recorrente.

Porque vencido nessa última preliminar de ilegitimidade passiva, passo ao exame do mérito. 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 Florestal²⁴ tudo o quanto diga respeito a tais áreas excluídas.

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 [...]”²⁵.

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.

²³ 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. [...].

²⁴ Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965.

²⁵ 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 imobiliária²⁶ 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 espécies²⁷ enumeradas no inciso II do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

In casu, a ausência de averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel rural é matéria incontroversa.

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.

²⁶ Propriedade imobiliária no sentido de direito de propriedade. Qualquer outro sentido atribuído à expressão distorce a racionalidade do pensamento exposto.

²⁷ Área de preservação permanente, área de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas etc.

Por consequência, 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 tributo²⁸. Todavia, por imposição das regras traçadas no Código Tributário Nacional, para exercer 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 técnico elaborado com observância da NBR 8799 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e amparado por Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) levada a efeito junto ao CREA.

No caso concreto, entendo carecer de sustentação jurídica os fundamentos da glosa da área de preservação permanente declarada unicamente motivada na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama.

Resta, ainda, o exame das glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagens declaradas, informações fundamentais para a determinação do grau de utilização do imóvel rural.

Nesse particular, merece ser destacada a resposta à segunda diligência à repartição de origem. Naquela ocasião, a recorrente oferece e a autoridade preparadora acosta aos autos documento firmado pelo prefeito municipal²⁹ no qual declara a vigência do Decreto

²⁸ 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).

²⁹ Declaração da Prefeitura Municipal de São Francisco (MG), firmada no dia 9 de abril de 2007, acostada à folha 278.

611, de 30 de junho de 1995 [³⁰], até a data da edição do Decreto 638, de 16 de agosto de 1996 [³¹], que decreta nova situação de emergência, por 150 (cento e cinquenta) dias.

No entanto, aparente falta de lógica exsurge do confronto entre os documentos de folhas 278 a 280, senão vejamos: o Decreto 611, de 1995, declara estado de emergência no município enquanto persistirem os motivos nele indicados, mas o documento de folha 278, repito, declara a vigência do Decreto 611, de 1995, até a data da edição do Decreto 638, de 1996, que decreta nova situação de emergência, por 150 (cento e cinquenta) dias.

A ilogicidade se faz presente em face da similitude de motivos para a decretação do estado de emergência em cada um dos decretos: se os motivos que deram origem ao Decreto 611, de 1995, ainda perduravam na data da expedição do Decreto 638, de 1996, desnecessário o segundo decreto.

Apesar disso, perante o silêncio da autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo, ultrapasso a carência de lógica e considero comprovada a inserção do imóvel rural em área declarada em estado de emergência durante todo o ano de 1996, provocado por estiagem prolongada com sério comprometimento dos poucos mananciais de superfície, redução da vazão dos poços artesianos e frustrações de safras dos agricultores e pecuaristas.

Porquanto, forte na determinação contida no artigo 10, § 6º, inciso I, da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996 [³²], e desconsiderando a divergência de terminologia entre “estado de emergência” e “estado de calamidade”, considero como efetivamente utilizado o imóvel rural objeto deste litígio e indevidas as glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagens³³.

Com essas considerações, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência as parcelas relativas às glosas das áreas de preservação permanente, de produtos vegetais e de pastagens.

Sala das Sessões, em 04 de julho de 2007


TARÁSIO CAMPELO BORGES – Relator

³⁰ Decreto municipal 611, de 30 de junho de 1995, acostado à folha 279.

³¹ Decreto municipal 638, de 16 de agosto de 1996, acostado à folha 280.

³² Lei 9.393, de 1996, artigo 10: A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. [...] § 6º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam: (I) comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens; [...].

³³ Grau de utilização declarado: 83,3% [menor alíquota possível].

Voto Vencedor

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Redator

Registro minha discordância com o voto do ilustre relator somente quanto aos seguintes aspectos: (i) preliminarmente, (i.1) entendo que não se deve considerar como preclusa a alegação de alienação do imóvel rural para um dos sócios da ora recorrente; (i.2) deve ser rejeitada a arguição de ilegitimidade passiva da ora recorrente por conta de suposta sub-rogação do crédito tributário ao sócio; (ii) no mérito, deve ser também excluída da tributação do ITR a área declarada a título de reserva legal, cuja existência nos termos determinados pela Lei 4.771/65 resultou documentalmente comprovada nestes autos. Portanto, o voto a seguir explicitado se refere apenas a tais discordâncias, e assim, portanto, afirmo minha concordância quanto aos demais aspectos do voto do emérito relator original.

Quanto às preliminares acima destacadas. A primeira se refere a uma arguição do emérito relator original que alega a preclusão temporal da alegação de alienação do imóvel rural para um dos sócios da ora recorrente, feita apenas na fase recursal. Ainda que, em linhas gerais, esteja de acordo com a abordagem teórica e doutrinária feita na exposição do i. relator, é precisamente dessa mesma exposição que se retira a razão essencial a que se deva tomar conhecimento do fato alegado apenas posteriormente à decisão de primeira instância.

Está claro que a regra geral inscrita no PAF, especialmente no art.17, rejeita, em princípio, qualquer inovação na postulação recursal, com ressalvas óbvias aos fatos que somente ocorreram posteriormente à fase impugnatória, ou quanto àqueles dos quais o contribuinte não tinha conhecimento anterior. Entretanto, o i. relator em seu respeitável voto ressalta, com correção, com base em doutrina majoritária e na jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, que a regra geral explicitada não tem sido levada às últimas conseqüências pela Fazenda, especialmente pela peculiar importância da apuração da verdade material no âmbito do PAF, que de maneira diversa ao que ocorre em geral no processo civil, impele com mais força a autoridade julgadora a buscar entender o que de fato se passou, a examinar o fato, e, portanto conhecê-lo, ainda que o fato alegado não tenha antes constado dos autos, desde que seja relevante o suficiente para, em tese, alterar substancialmente aspectos centrais da lide. Se o fato alegado pode, em potência, vir a registrar uma ilegitimidade passiva, então deve ser conhecido, sem compromisso com o acatamento da alegação, e, principalmente, sem negligenciar os cuidados recomendados pelo mestre Moacyr Amaral dos Santos, e lembrados no voto do colega relator, quanto à eventual e perniciosa tentativa de apenas apresentar provas na fase recursal, como meio de se furtar ao exame mais acurado da autoridade mais próxima à ocorrência dos fatos.

A segunda preliminar a ser decidida decorre da decisão do plenário de conhecer a alegação da ora recorrente sobre a alienação do imóvel rural a um dos seus sócios. Argui-se ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa de Fábio Tobler Brant de Carvalho, sócio da recorrente.

O i. relator original chama a atenção para o que dispõe a cláusula terceira do instrumento particular da sexta alteração contratual da empresa atuada neste processo, pela qual o sócio FÁBIO TOBLER BRANT DE CARVALHO declara receber da sociedade toda a

posse e domínio dos bens ora transferidos, sem reservas de qualquer espécie, livre de ônus ou dívidas, mesmo condominiais ou tributárias, dando-se por satisfeito para nada mais reclamar a que título for. Identificou na declaração de que fala a referida cláusula que houvera negligência do adquirente, suficiente para lhe confirmar a sub-rogação do crédito tributário. Desse entendimento discordamos veementemente.

Lembra-se que título aquisitivo de imóvel é comprovado especificamente pelo registro no cartório competente. O que aparentemente se apresentou neste processo foi apenas um contrato particular entre a empresa e um dos seus sócios, como parte de acerto de participação societária. É bem verdade que o acerto foi levado a constar oficialmente do contrato social, representando assim além de compromisso jurídico entre as partes, também informação patrimonial importante para os credores em geral, mas que evidentemente, na dicção do art.123 do CTN, enquanto convenção particular, não pode ser oposta ao fisco com pretensão de alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributo. Por outro lado, ao contrário de suposta negligência do sócio candidato a adquirente, que o i. relator vislumbrou no acerto contratual, a mim a declaração assinada pelos contratantes parece representar a boa-fé exigida no ordenamento jurídico pátrio para os negócios em geral, e, mormente quando se dá entre entidade empresarial e um de seus sócios. Por pressuposto, o contrato registra acerto entre as partes que levava à necessidade de registro da transmissão de propriedade do imóvel rural no Cartório de Registro de Imóveis competente, cuja escritura pública quando devidamente registrada viria a constituir título idôneo a conferir a propriedade ao adquirente, e dela, com base no contrato social, deveria constar aquela cláusula acertada de boa-fé entre as partes, qual seja a de que a transmissão deveria se dar sem ônus ao adquirente, vale dizer com a assunção expressa pelo vendedor da responsabilidade quanto a todos os tributos vencidos até a data da transmissão da propriedade, o que impunha a apresentação em cartório, pelo vendedor, de certidão negativa. No entanto, no caso concreto, é despiendo alongar a discussão, visto que não houve prova da alegada transmissão de propriedade, permanecendo de toda sorte firme a legitimidade passiva da ora recorrente.

No mérito, quanto à área de reserva legal. É conhecida a minha posição a respeito dessa questão, transcrevo a seguir a essência do que venho defendendo ao longo dos últimos nove anos acerca desse tema, ao longo do qual tenho observado com satisfação a progressiva convergência por parte desta Câmara, do Terceiro Conselho e também da jurisprudência dos Tribunais Superiores para com a mesma tese com a qual venho me alinhando. A minha discordância em relação ao voto do eminente relator, quanto ao mérito, se restringe à exigência de averbação da área de reserva legal, cuja existência não é contestada, como uma condição prévia a que seja excluída da tributação do ITR.

Aspecto recorrente nesses processos que tratam da tributação pelo ITR tem sido a falta de percepção para o fato de que nem o contribuinte, nem o IBAMA, nem a SRF podem interferir no conceito de áreas de interesse ambiental definidas em lei especial, como é o caso da área de reserva legal. Essas áreas são conceituadas no Código Florestal e são isentas do ITR por imposição legal. Nem as IN SRF, nem os atos normativos da COSIT têm o condão de alterar o conceito dessas áreas, não podem nem restringir nem ampliar tal conceito.

O mérito que agora se discute trata da tributação de área de reserva legal sob a alegação de falta da averbação no registro Imobiliário. Costuma-se, quanto a isto, levantar uma nova interpretação quanto ao disposto no §7º do art.10 da Lei nº 9.393/97, seria a de que tendo sido mantida a redação da Lei 4.771/65 (Código Florestal) com a exigência de averbação à

margem da matrícula no cartório de registro do imóvel, a não satisfação de tal conduta desautorizaria o reconhecimento de isenção das áreas mencionadas no cálculo do ITR.

Uma interpretação sistemática e teleológica do dispositivo legal referido não autoriza o entendimento pretendido. Como se justificaria que o mesmo texto legal, a MP 2.166-67/2001, ao determinar alterações no Código Florestal, pudesse pretender, ao mesmo tempo, que se observasse como requisito para o reconhecimento de isenção do ITR a averbação das áreas mencionadas e, em outra passagem, viesse expressamente prescrever um comando que altera a redação da Lei 9.393/96 precisamente para introduzir o §7º no seu art.10, com a ordem expressa de que a declaração (do contribuinte), para o fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas “a” (preservação permanente e reserva legal) e “d” (servidão florestal) do inciso II, §1º do art.10, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, acrescentando, contudo que é de sua responsabilidade qualquer comprovação posterior pelo fisco de inveracidade da declaração.

A interpretação mais adequada garante que não há contradição na MP supracitada. O fato é que as referências que existem na Lei 4.771/65(Código Florestal), já consideradas as alterações introduzidas pela MP 2.166-67/2001, são claramente voltadas ao cuidado de manter tais áreas sob preservação, dentre as quais a averbação da área de reserva legal, ou da área de servidão florestal, que deve ser feita com a finalidade exclusiva de que conste nos termos de transmissão do imóvel a qualquer título, para garantir, pela publicidade, a transmissão da responsabilidade de preservação no caso de sucessão formal no direito de propriedade. Observa-se, entretanto, no mesmo diploma legal uma idêntica preocupação, isto é, de estabelecer a responsabilidade pela preservação da área de interesse ambiental quanto ao possuidor do imóvel rural a qualquer título (e não apenas àquele que tenha o título de propriedade), ou seja, mesmo quando não haja registro formal do direito de propriedade. Conforme disposto no art.16, §10 da Lei 4.771/65, dado o fato apenas da posse de imóvel rural, com *animus domini*, evidentemente mesmo não sendo viável a providência da averbação na matrícula do imóvel, assegura-se a garantia de preservação da área de reserva legal mediante outro instrumento previsto na mesma Lei, qual seja o Termo de Ajustamento de Conduta firmado pelo possuidor perante o órgão ambiental competente.

Com o que se conclui logicamente que o Código Florestal, quanto à preservação da área de reserva legal, não se contentou em obrigar apenas aquele que tenha o direito de propriedade, único capaz de assentar averbação junto à matrícula do imóvel, mas de forma mais prática e abrangente, obriga ao possuidor do imóvel rural a qualquer título, seja ou não proprietário e, esteja ou não, registrado formalmente o imóvel rural, desde que efetivamente existente no território nacional. E já por este só fato se pode perceber a fragilidade e inadequação de interpretação que busque conferir ao mero ato de averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel papel além daquele de proporcionar o conhecimento *erga omnes* da responsabilidade de preservação assumida pelo proprietário formal, de forma que qualquer novo proprietário formal não possa alegar desconhecimento desse ônus perante a autoridade administrativa. Não se deve olvidar, contudo, que mesmo quando não haja direito de propriedade reconhecido ao posseiro, e este ocupe o imóvel rural com *animus domini*, a Lei 4.771/65 o obriga igualmente, mediante instrumento diverso da sua averbação, a preservar a área de reserva legal, que exista, ou deva existir, independentemente de averbação, nos termos de uso limitado definidos especificamente.

É evidente que tal providência, averbação ou Termo de Ajustamento de Conduta, sendo determinada na lei, deve ser obedecida sob pena de sanção administrativa que,

entretanto, de forma nenhuma pode ser a perda de isenção do ITR, primeiramente por falta de previsão legal (aliás, a dicção do § 7º do art.10 da Lei 9.393/96 é no sentido contrário), e segundo, porque o interesse precípua da tributação pelo ITR é de natureza extrafiscal, exatamente voltado à garantia de preservação do meio-ambiente de forma cogente, não subordinada ao interesse individual, do proprietário ou do possuidor, nem tampouco ao interesse arrecadatório, do governo ou do administrador tributário. E não se venha dizer que por mero pressuposto o Governo sempre aja conforme o interesse público. O legítimo interesse público nem sempre coincide com o interesse de governo, o que fica sobejamente demonstrado no despropósito representado nos comandos das IN SRF a respeito de uma indesejável, e neste caso ilegal, tributação de áreas de interesse ambiental que, para atendimento do interesse público relacionado a um direito difuso e coletivo fundamental, devem ser resguardadas do uso indevido pretendido por qualquer um, seja proprietário, seja possuidor a qualquer título, ou mesmo algum desavisado agente governamental.

Os comandos postos em tais IN SRF, *data venia* e s.m.j., afrontam o legítimo interesse público, focado no direito difuso e coletivo de preservação ambiental, garantido pelo ordenamento jurídico brasileiro e concretizado em meio à chamada terceira onda de direitos e garantias fundamentais incorporados à Constituição de 1988, com prevalência da função social da propriedade rural. Por outro lado, sob o ponto de vista estrito da eficiência na administração pública, os contestados atos normativos parecem desdenhar da precípua importância extrafiscal de preservação ambiental das áreas definidas no Código Florestal como sendo de reserva legal, ou de preservação permanente, para privilegiar um interesse arrecadatório indevido no caso do ITR, não apenas por ser desprezível o seu efeito arrecadatório, mas principalmente porque evidentemente esta não é a vocação desse tributo.

Conforme se buscou demonstrar a averbação constitui apenas um dos instrumentos previstos para militar a favor da segurança do estado de preservação das áreas de interesse ambiental passíveis de utilização limitada, utilizável na hipótese específica de transmissão formal de propriedade, não sendo, pois, o único instrumento possível para atingimento da finalidade última de responsabilidade pela preservação da área especificada, haja vista a previsão na mesma Lei de Termo de Ajustamento de Conduta por parte do posseiro. Os obstáculos burocráticos postos arbitrariamente quanto ao reconhecimento dessas áreas como isentas no cálculo do ITR, por atos normativos do Fisco, ou por quem quer que se alinhe a uma interpretação consentânea com tal arbítrio, não encontra o pretendido suporte legal no Código Florestal.

É desarrazoada, para não dizer manifestamente ilegal, e contrária ao legítimo interesse público, a pretensão de pôr na obrigação de averbação das áreas de utilização limitada um sentido de óbice à isenção desta terra rural de especial interesse ambiental, protegida por força de lei. É por consequência direta do constrangimento de uso imposta ao possuidor do imóvel rural a qualquer título, por norma de direito público cogente, que deve ser a isenção incondicional.

Voltando ao tema da adequada interpretação legal, quando a finalidade é obter o reconhecimento de isenção de áreas, a ser considerada no procedimento de cobrança do ITR, a norma determina literalmente, na Lei nº 9.393/96, art.10, §7º, a não obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração por parte do declarante, sob responsabilidade quanto a posterior comprovação de inveracidade da declaração. Se não há obrigatoriedade de prévia comprovação para o fim especificado, muito menos há de que as respectivas áreas estejam averbadas.

Em sendo área rural sob reserva legal, assim definida nos termos definidos pelo Código Florestal, mesmo não estando averbada, nem tenha sido objeto de requerimento de ADA ao IBAMA, se o proprietário infringir a lei e a utilizar forma indevida estará cometendo crime ambiental. Da mesma forma se for induzido a utilizar a área por decorrência de glosa indevida da isenção tributária quanto ao ITR, e por conta desse erro administrativo vier a utilizar a área impedida de uso. Neste caso, estaria sendo a SRF participante ou indutora do mesmo crime ambiental. A decisão recorrida trouxe à tona o entendimento da SRF que, em resumo, afirma que se não for feita a averbação (exigida na Lei 4.771/65 para outro fim, conforme observamos antes) ou ainda, não sendo requerido o ADA dentro do prazo estipulado pela SRF, a declarada área de reserva legal, para efeito de ITR, será enquadrada como área aproveitável sujeitando-se a índice de produtividade.

Em razão do que antes expusemos neste voto, para que de plano se afaste qualquer propósito de incitação ao crime ambiental, o que de resto ninguém pretende imputar à administração tributária, é forçoso interpretar com a lógica possível a referida orientação da SRF destinada aos contribuintes. A orientação, no máximo, pode apontar aos contribuintes que o fisco reserva-se o direito de presumir a inexistência da área de reserva legal diante da não averbação, bem como em face do não protocolo de requerimento de ADA, e assim supondo-a inexistente apesar de declarada, passa a computá-la como área aproveitável. Registra-se que a Lei 9.393/96, art.10, §7º, dispensa a prévia comprovação da declaração para fins de isenção do ITR, porém nada impede que a fiscalização da SRF, em face de dúvidas quanto à existência efetiva da área declarada, exija do contribuinte a apresentação de prova de sua existência, que de forma alguma se restringe à averbação, ou ao requerimento de ADA. Trata-se forçosamente de presunção *juris tantum*, posto que se o interessado, no prazo legal para impugnação, apresentar prova da existência da reserva legal, de forma alguma poderá prevalecer a presunção somente assumida pelo fisco pela não apresentação de documentos específicos que o próprio fisco elegeu como suficientes para o reconhecimento da área isenta.

Registra-se a propósito, ainda uma vez, a impropriedade normativa da SRF, que a rigor nem a averbação nem o requerimento de ADA são provas definitivas da existência da área, aliás, o protocolo de requerimento de ADA ao IBAMA não constitui nem minimamente prova de existência da área, e a averbação exigida na Lei 4.771/65 cumpre específica missão de publicidade quanto ao compromisso de preservação ambiental para efeito de responsabilidade administrativa, civil e penal. O interessado poderia perfeitamente ser provocado a apresentar provas de melhor qualidade, quando exigidas pela fiscalização, a saber laudo técnico competente, com a descrição topográfica e geográfica da área de modo a identificar a sua definição conforme o Código Florestal, ato legal específico quanto a ser área de interesse ecológico quando for o caso, ou parecer de órgão ambiental competente federal ou estadual, etc.

Nada impede que, eventualmente, a administração tributária possa pôr em dúvida ser a área declarada/informada efetivamente uma área legalmente isenta. Neste caso caberia investigar, amealhar comprovações idôneas para eventualmente demonstrar o estado da propriedade diferente do alegado, com sustentação probatória. Se acaso a administração tributária, mediante investigação, vale dizer efetiva fiscalização, viesse a identificar divergência com o que foi informado e identificado pelo declarante como área isenta, poderia, nos termos da lei, responsabilizá-lo tributária e penalmente.

No caso concreto, em nenhum momento o fisco pretendeu contestar a existência da área de reserva legal, parecendo pretender uma inviável preferência à forma em detrimento da matéria substancial, infringindo os princípios da legalidade e da verdade material.

São inadmissíveis as pré-condições arbitrárias e inadequadas, impostas por via de IN SRF, para a isenção de áreas de interesse ambiental definidas no Código Florestal, porque conforme afirmou o recorrente representaria ofensa inadmissível ao princípio da legalidade, cuja observância constitui garantia fundamental do contribuinte, e ao contrário do que parece afirmar a decisão recorrida, incumbe e obriga também os órgãos julgadores administrativos.

Portanto, entendo que deve ser excluída da tributação do ITR/99 a área de reserva legal, enquadrada na definição da Lei 4.771/65, cuja existência não é contestada.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário por reconhecer a improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, em 04 de julho de 2007


ZENALDO LOIBMAN – Redator