



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

Processo nº 13116.000640/2004-04
Recurso nº 139.713 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.094 – 1ª Turma Especial
Sessão de 18 de maio de 2009
Matéria Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR
Recorrente JALLES MACHADO S/A
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. DISPENSA. Nos termos do art. 11, inciso IV, da Portaria SRF nº 3.007/2001, nos procedimentos de fiscalização denominados malhas fiscais, não se exige a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal. O MPF-D a que se reporta o parágrafo único do mesmo artigo se refere a eventuais diligências que se fizerem necessárias durante a fase de execução dos trabalhos de malha para fins de coleta de documentos e informações junto a terceiros.

AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. Não há que se argüir nulidade quando o correto enquadramento legal do auto de infração encontra-se devidamente identificado em campo próprio.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECEPÇÃO DO ADA PELO ÓRGÃO AMBIENTAL. O contribuinte não logrou comprovar a efetiva existência das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal) na data do fato gerador (1º de janeiro de 2000), não constando do formulário do Ato Declaratório Ambiental (ADA) apresentado a sua recepção por parte do órgão ambiental.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES – Presidente


HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

EDITADO EM: 14/09/2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Alex Oliveira Rodrigues de Lima e Hécio Lafetá Reis.

Relatório

Contra o interessado supra-identificado foi lavrado, em 11/6/2004, o Auto de Infração (AI) de fls. 2 a 7, relativo a lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR do exercício 2000, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Esplanada”, localizado no município de Vila Propício/GO, cadastrado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sob o número 5.036.477-4.

O AI foi lavrado a partir de dados apurados pela Fiscalização da DRF Anápolis/GO, após intimação enviada ao contribuinte (fls. 11 a 12), quando foi solicitada a apresentação de documentos comprobatórios de valores declarados na declaração do ITR do exercício de 2000.

Em razão da não comprovação da protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA), lavrou-se o referido AI, considerando-se a documentação apresentada pelo contribuinte (fls. 13 a 23).

O contribuinte, após ciência do AI, apresentou impugnação (fls. 30 a 99), alegando em síntese:

a) falta de legitimidade ativa da autoridade autuante em face da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) autorizativo do trabalho fiscal;

b) a autuação se baseou em lei e instrução normativa com vigência após a ocorrência do fato gerador do ITR 2000, em afronta aos princípios da legalidade e da anterioridade;

c) o auto de infração foi constituído em bases ruínas quanto à fundamentação legal.

Ao final da peça impugnatória, requereu a anulação do Auto de Infração e anexou cópias de outros documentos (fls. 52 a 99).

A DRJ-Brasília/DF julgou o lançamento procedente (fls. 102 a 112), decidindo pela ausência de nulidade do lançamento por haver previsão na legislação tributária de dispensa de emissão de MPF nos procedimentos de malhas fiscais, bem como por restar demonstrado que o ato normativo utilizado para fundamentar o lançamento não trouxe qualquer inovação em relação à legislação de regência da matéria.



Quanto às áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal), decidiu-se que sua comprovação para fins de exclusão do ITR se dá pelo seu tempestivo reconhecimento como de interesse ambiental pelo Ibama ou órgão conveniado por meio de Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Inconformado, em 16/11/2006, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 119 a 169) e requer a anulação do auto de infração repisando os mesmos argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Em seu recurso, inconformado com a decisão de 1ª instância administrativa que julgou procedente o lançamento, o contribuinte requer a reforma da decisão da DRJ Brasília/DF, nos termos constantes de sua peça recursal.

I. Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. Dispensa.

A exigência de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) previamente às atividades de fiscalização encontrava-se, à época do lançamento de ofício, regida pela Portaria SRF nº 3.007/2001 que previa, em seu art. 11, as hipóteses de dispensa de MPF nos seguintes termos:

Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais). Grifei

V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFRF em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D ou MPF-Ex. (Incluído pela Portaria SRF nº 1.238, de 31/10/2002)

VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. (Incluído pela Portaria SRF nº 1.238, de 31/10/2002)

Parágrafo único. Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo,



deverá ser emitido MPF-D. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.238, de 31/10/2002)

A literalidade do dispositivo impede qualquer interpretação divergente que não a inexigibilidade do MPF no caso sob análise.

Conforme se constata dos documentos às fls. 9 e 10, o procedimento fiscal levado a efeito no presente caso se refere à malha fiscal denominada “Malha Valor ITR”, que se caracteriza pela seleção de declarações do ITR incidentes em parâmetros pré-definidos, constituindo-se no universo de imóveis rurais a ser submetido a procedimentos próprios de fiscalização.

As malhas fiscais caracterizam-se como procedimentos fiscais sumários, com análise de itens específicos das declarações entregues à Receita Federal, em que a participação do contribuinte se resume à comprovação, cujo ônus lhe é atribuído pela legislação tributária, dos dados por ele mesmo declarados.

Por se basear precipuamente em dados internos fornecidos pelos próprios contribuintes, os procedimentos de malha dispensam algumas das exigências formais próprias das ações fiscais propriamente ditas, como a emissão prévia de MPF.

Quanto ao MPF-D de que trata o parágrafo único do art. 11 da Portaria SRF nº 3.007/2001 acima transcrito, esclareça-se que tal exigência se refere a eventuais diligências que se fizerem necessárias durante a fase de execução dos trabalhos de malha para fins de coleta de documentos e informações junto a terceiros.

Portanto, por se encontrar em conformidade com a legislação que rege os trabalhos de malhas fiscais, não há que se falar em nulidade do lançamento em face da ausência de emissão prévia de Mandado de Procedimento Fiscal, quer seja ele da espécie Fiscalização (MPF-F) ou Diligência (MPF-D).

II. Enquadramento Legal do Auto de Infração

O Recorrente alega, também, que o auto de infração fora constituído em bases ruinosas quanto à fundamentação legal, pelo fato de a autoridade autuante ter feito referência a lei e a instrução normativa cuja vigência operou-se após a ocorrência do fato gerador do ITR 2000, em afronta aos princípios da legalidade e da anterioridade.

Contudo, não obstante a existência de referência a outros dispositivos legais no texto da Descrição dos Fatos do Auto de Infração, o Enquadramento Legal que orientou o procedimento fiscal encontra-se identificado em campo próprio à fl. 6.

De acordo com referido enquadramento, a autuação se deu com base nos artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14 da Lei nº 9.393/96.

O art. 1º identifica o fato gerador do ITR; os artigos 7º e 9º, *in fine*, fazem referência à aplicação de multa e de juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto devido; o art. 10 estipula os critérios de observância obrigatória na apuração do ITR, incluindo aqueles próprios das áreas não-tributáveis (§ 1º, II); o art. 11 indica a forma de calcular o imposto, identificando-se a base de cálculo e a alíquota aplicável; e o art. 14 traz as regras gerais do lançamento suplementar de ofício a se realizar quando detectada qualquer irregularidade no lançamento por homologação iniciado pelo contribuinte no momento de apresentação da declaração respectiva e do pagamento do imposto ou cota apurado.



Detectando-se irregularidade na declaração do ITR que implique pagamento a menor do imposto devido, a autoridade fazendária tem o dever de proceder ao lançamento de ofício da diferença apurada, tendo por base os dispositivos legais acima referenciados.

No presente caso, em face da constatação pelo Auditor-Fiscal de descumprimento das condições preceituadas pela lei para a exclusão de áreas ambientais na apuração do ITR, procedeu-se ao lançamento suplementar de ofício nos termos da legislação de regência.

Conforme preceitua a alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, as áreas de preservação permanente e de reserva legal passíveis de dedução na apuração da área tributável são aquelas previstas no Código Florestal, onde os condicionantes delimitadores de tais áreas encontram-se definidos.

Em face de irregularidades apuradas durante os trabalhos de revisão da declaração do ITR do exercício 2000 – Malha Valor –, expediu-se o Auto de Infração nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/1996, cujo enquadramento legal encontra-se devidamente identificado em campo próprio.

Não há, portanto, razão ao Recorrente quando pleiteia a nulidade do lançamento por erro na identificação do enquadramento legal.

III. Ato Declaratório Ambiental (ADA) – Ausência ou protocolização intempestiva do requerimento

A exigência do ITR, nos termos da Lei nº 9.393/1996, foi disciplinada, inicialmente, pela IN SRF nº 43/1997, alterada e suplantada por instruções normativas posteriores contendo dicções equivalentes, dentre elas a IN SRF nº 73/2000, aplicável ao presente caso, que, dentre outras disposições, instituiu a obrigação acessória do contribuinte requerer o ato declaratório junto ao Ibama em até seis meses contados da entrega da declaração do ITR.

Acerca da exigência do ADA, o art. 17 da IN SRF nº 73/2000 assim dispõe:

Instrução Normativa SRF nº 073, de 18 de julho de 2000

(...)

Art. 17. Para fins de apuração do ITR, as áreas de interesse ambiental de preservação permanente ou de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato do IBAMA, ou órgão delegado por convênio, observado o seguinte:

I – as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965;

II – o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado a partir da data final da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; e



III – se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar, recalculando o ITR devido.

Nos termos acima transcritos, para fins de exclusão das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada na declaração do ITR, exige-se a tempestividade da protocolização do ADA junto ao Ibama, além da averbação da Reserva Legal à margem da matrícula do registro do imóvel.

Nesse contexto, vale ressaltar que o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 113, § 2º, define que a obrigação acessória decorre da **legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifei)

Verifica-se, portanto, que a obrigação acessória decorre da “legislação tributária”, que, por sua vez, nos termos do art. 96 do CTN, *compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

O conceito de “normas complementares” consta do art. 100 do CTN, in verbis:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

O Ato Declaratório Ambiental (ADA) tem a função de indicar ao órgão público responsável pela fiscalização ambiental (Ibama) a existência ou não de áreas de interesse ambiental no imóvel rural. O Ibama, com base nessas informações, poderá proceder a vistoria no local para certificar-se quanto à veracidade dos dados declarados.

Referido ato declaratório, portanto, tem função primordial de identificar as áreas não-tributáveis para fins de apuração do ITR, possibilitando ao órgão ambiental proceder a verificações *in loco*, confirmando-as ou emitindo de ofício um novo ato contendo a real situação existente no imóvel.

A falta do ato declaratório ou sua protocolização muito tempo após a data do fato gerador do ITR dificulta, ou mesmo, inviabiliza a aferição da real existência das áreas de interesse ambiental declaradas e das condições de sua preservação.

Considerando-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2000 se deu em 1º de janeiro desse ano e que a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do CTN extingue o crédito tributário após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a protocolização intempestiva do ADA prejudica o exercício do poder de polícia do órgão ambiental em razão da postergação do repasse das informações passíveis de verificação.

Deve-se ressaltar que o ADA não se restringe a uma mera formalidade, despida de fundamento lógico. Trata-se, em verdade, de um instrumento de garantia do cumprimento de valores albergados constitucionalmente, como o princípio da “função social da propriedade”. Há, portanto, uma finalidade subjacente à regra, não se restringindo a uma mera exigência *a serviço do formalismo inconseqüente* (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.117).



De acordo com o art. 186, inciso II, da Constituição Federal, a função social da propriedade rural será cumprida quando se tem “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente”. Logo, para se dar efetividade ao comando constitucional, instrumentos de controle, como o ADA, são criados para possibilitar a aferição das reais condições presentes nas propriedades rurais; se atendem ou não as políticas preservacionistas incentivadas pela ordem jurídica nacional.

Objetiva-se, com as exclusões das áreas ambientais no cálculo do ITR, não apenas beneficiar o proprietário rural, mas tornar a extrafiscalidade do imposto uma ferramenta de concretização de valores consagrados pelo constituinte.

Sendo o ADA um dever instrumental exigido do declarante do ITR em cuja propriedade existam áreas de interesse ambiental, sua função precípua é permitir que o ente estatal, a par das informações prestadas pelo proprietário rural, possa aferir a veracidade das informações ali prestadas, conformando-as à sistemática de apuração do imposto a pagar. Sem a informação prestada pelo contribuinte, torna-se inviável a tarefa do Estado de verificar a conformação dos dados declarados relativamente à realidade objetiva em que se assentam.

Roque Antônio Carrazza assim se posicionou sobre essa questão:

os deveres instrumentais tributários não se confundem com tributos. Apenas, por assim dizer, documentam a incidência ou a não-incidência (v.g., a isenção), em ordem a permitir que os tributos venham lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam concretamente sentir (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 237).

Outro não é o entendimento que se obtém dos seguintes excertos:

Os deveres instrumentais são introduzidos no ordenamento por normas jurídicas específicas, criadas no interesse da administração tributária e com o objetivo de proporcionar a verificação pelos órgãos públicos da ocorrência ou não de fatos correspondentes àqueles descritos pelas normas de incidência tributária.

(...)

Se não houver um mecanismo através do qual o Estado possa verificar e mensurar a ocorrência desse fato, a norma deixa de ter eficácia, pois o Estado, como sujeito ativo da relação tributária, jamais exigirá a prestação devida. Por isso existem os chamados deveres instrumentais: para possibilitar ao Estado a verificação da ocorrência do fato jurídico tributável (MÂNICA, Fernando Borges. Terceiro setor e imunidade tributária – Teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p.82 e 83).

Portanto, para que o ADA cumpra seu mister de informar à autoridade estatal a existência de áreas não-tributáveis em sua propriedade, ele deve não apenas ser protocolizado e entregue ao órgão ambiental, a quem compete a verificação da veracidade das informações prestadas, mas, também, que essa providência se dê de forma tempestiva, sob risco de se tornar despicienda a sua função.



Ainda que a área de Reserva Legal esteja averbada à margem da matrícula do registro do imóvel como impõe a legislação aplicável, tal situação não exime o contribuinte de requerer o ADA da forma exigida.

No presente caso, a averbação da Reserva Legal se deu em maio de 1998, não havendo qualquer outro documento – por exemplo, um laudo técnico – que atestasse as condições de preservação na data do fato gerador do ITR – 1º de janeiro de 2000.

O ADA é um documento cujo objetivo é assegurar que a área de Reserva Legal averbada permanece preservada. A confirmação desse dado é da alçada do Ibama, que, havendo discordância entre os dados declarados pelo contribuinte e aqueles apurados em vistoria, providenciará a lavratura de ofício de novo ADA (Decreto nº 4.382/2002, art. 10, § 4º). Caso o imóvel rural não seja vistoriado, subsistirão como verdadeiras as informações prestadas pelo contribuinte.

Diante do exposto, não há como contestar o lançamento efetuado em conformidade com a legislação tributária de regência, baseado na glosa das áreas declaradas como sendo de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal), por ausência de comprovação de sua existência na data do fato gerador.

Ressalte-se que o formulário de ADA trazido aos autos pelo contribuinte (fl. 18) não contém nenhuma indicação de sua recepção pelo Ibama ou por órgão conveniado, fato esse que lhe retira qualquer valor probante.

IV. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do presente recurso voluntário e no mérito julgar pelo seu IMPROVIMENTO, em razão da falta de comprovação da efetiva existência das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal) na data do fato gerador (1º de janeiro de 2000), considerando, ainda, a ausência de protocolização do ADA junto ao Ibama ou órgão conveniado.

É como voto.


HÉLCIO LAFETÁ REIS //