



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720242/2007-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.416 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2020
Recorrente SERRARIA BELA VISTA LTDA. - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se incontroversa a matéria não expressamente contestada pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

ITR. IMÓVEL INVADIDO. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROPRIETÁRIO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Somente é inexigível, do proprietário do imóvel rural, o ITR incidente sobre o imóvel quando efetivamente comprovado, através de documentação hábil e idônea, a perda da capacidade de exercer os direitos inerentes a propriedade (usar, gozar e dispor) em razão de invasão realizada por terceiros.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Para fins de dedução da área tributável pelo ITR, o contribuinte deve comprovar a existência, em seu imóvel, de área que se enquadre nos requisitos previstos na lei para ser considerada como uma área de preservação permanente. Esta comprovação pode ser feita mediante Laudo Técnico emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica e que cumpra os requisitos das Normas ABNT.

ITR. EXCLUSÃO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO EM MATRÍCULA. NECESSIDADE.

A averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel é condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Ou seja, a averbação tempestiva da referida área é imprescindível para fins de gozo da isenção fiscal. Cabe ao contribuinte atestar a existência da área de reserva legal mediante a averbação na matrícula do imóvel que informe expressamente a área gravada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 75/82, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 64/71, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR de fl. 03/06, lavrado em 24/09/2007, relativo ao exercício de 2005, com ciência da RECORRENTE em 09/10/2007, conforme AR de fl. 17.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 76.011,21 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fl. 04, em síntese, a contribuinte não comprovou: (i) a Área de Preservação Permanente – APP; (ii) a Área de Utilização Limitada; e (iii) o Valor da Terra Nua – VTN declarado. Aduz o complemento da descrição dos fatos, que a RECORRENTE não apresentou à fiscalização nenhum dos documentos solicitados para comprovar as informações em DITR, se resumindo a afirmar que o *“imóvel estaria em poder da União em vista de diversos Decretos federais que regulam o manejo e corte de árvores nativas, e que tal questão encontra-se em discussão judicial”*. Desta forma, a autoridade fiscal ponderou que *“tal tipo de alegação não desobriga o contribuinte a comprovar documentalmente os valores declarados, só nos resta glosar tais valores por falta de comprovação, com respectivo lançamento do imposto devido”*.

Assim, a área de Preservação Permanente (55,6 ha) e a área de Reserva Legal (141,1 ha) declaradas, foram integralmente glosadas de acordo com o demonstrativo de apuração do imposto devido de fl. 05, o que provocou na consequente alteração do grau de utilização de 100% para 29,0%, conforme tabelas abaixo:

Distribuição da Área do Imóvel Rural

	Declarado	Apurado
01. Área Total do Imóvel	276,7	276,7
02. Área de Preservação Permanente	55,3	0,0
03. Área de Reserva Legal	141,4	0,0
04. Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	0,0	0,0
05. Áreas de Interesse Ecológico	0,0	0,0
06. Área de Servidão Florestal	0,0	0,0
07. Área Tributável (01 - 02 - 03 - 04 - 05 - 06)	80,0	276,7
08. Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	0,0	0,0
09. Área Aproveitável (07 - 08)	80,0	276,7

Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural

	Declarado	Apurado
10. Área de Produtos Vegetais	0,0	0,0
11. Área em Descanso	80,0	80,0
12. Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas)	0,0	0,0
13. Área de Pastagens	0,0	0,0
14. Área de Exploração Extrativa	0,0	0,0
15. Área de Atividade Granjeira ou Aquícola	0,0	0,0
16. Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagem por Calamidade Pública	0,0	0,0
17. Área utilizada pela Atividade Rural (10 + ... + 16)	80,0	80,0
18. Grau de Utilização (17 / 09) * 100	100,0	29,0

Por sua vez, devidamente intimado para comprovar o VTN declarado no valor de R\$ 211.000,00, a contribuinte não apresentou qualquer laudo de avaliação. Assim, foi adotado o VTN presente no SIPT para o município sede do imóvel, que era de R\$ 4.123,00 por hectare. Deste modo, o VTN foi ampliado de R\$ 211.000,00 para R\$ 1.140.834,10, conforme tabela abaixo:

Cálculo do Valor da Terra Nua

	Declarado	Apurado
19. Valor Total do Imóvel	388.000,00	1.317.834,10
20. Valor das benfeitorias	0,00	0,00
21. Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas	177.000,00	177.000,00
22. Valor da Terra Nua (19 - 20 - 21)	211.000,00	1.140.834,10

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 20/23 em 08/11/2007, acompanhada de outros documentos de fls. 24/54. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificada do lançamento em 09/10/2007, por via postal (AR às fls. 15), a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 18 a 21, em 08/11/2007, acompanhada dos documentos de fls. 22 a 51, onde argumentou, em suma, o que segue:

- Com a edição do Decreto nº 99.547/1990 e do Decreto nº 750/1993, entre outras normas ambientais editadas pela União, deu-se desapropriação indireta do imóvel, ratificado pela decisão do Supremo Tribunal Federal — STF nos autos da Ação Ordinária n.º 96.20.00024-2, sendo que o primeiro passo para a desapropriação se deu em 1998, com a inserção do art. 225, § 40, na Constituição Federal;
- O Decreto nº 99.547/1990 proibiu o corte e a exploração da Mata Atlântica, por tempo indeterminado, e o Decreto nº 750/1993 dispôs sobre corte, exploração e supressão de vegetação primária nos estágios avançados e médio de regeneração da Mata Atlântica, tendo ocorrido uma interdição de uso da propriedade, figura jurídica própria e adequada para reger a preservação do meio ambiente, a partir do art. 225 da CF;

- A empresa ajuizou uma Ação Ordinária contra a União Federal objetivando a indenização do terreno, vegetação protegida e lucros cessantes, tendo o TRF e o STJ reconhecido que houve desapropriação indireta desde a publicação dos Decretos citados, não podendo ser penalizada no pagamento do ITR;
- Como a Lei n.º 4.771/65 estabelece que fica isento de tributação o imóvel declarado de preservação permanente e no caso em questão foi reconhecida a desapropriação indireta pelo TRF e STJ, deve ser declarado nulo o lançamento do ITR;
- Se os imóveis não tivessem sido desapropriados, ainda seriam absurdos os valores apresentados, pois trata-se de área rural que não pode ser explorada em função das leis ambientais e não tem como gerar imposto;
- Não procede a alegação de que não foi comprovada a isenção da área declarada de reserva legal, pois em toda área rural essa é obrigatória no percentual de 20%, o que fica consignado na Escritura Pública de Venda e Compra do Imóvel;

É o relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 64/71):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

SUJEITO PASSIVO DO ITR.

São contribuintes do Imposto Territorial Rural o proprietário, o possuidor ou o detentor a qualquer título de imóvel rural, como definido em lei. Na hipótese de desapropriação do imóvel por pessoa jurídica de direito público, o expropriado é contribuinte em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.
TRIBUTAÇÃO

É de se manter o lançamento de ofício quando não for apresentada comprovação suficiente da existência de áreas não tributáveis no imóvel e do cumprimento de exigências legais para fins de isenção do ITR.

VALOR DA TERRA NUA.

A base de cálculo do imposto será o valor da terra nua apurado pela fiscalização, como previsto em Lei, se não existir comprovação que justifique reconhecer valor menor.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 28/04/2009, conforme termo de intimação pessoal de fl. 74, apresentou o recurso voluntário de fls. 75/82 em 28/05/2009.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos apresentados em sua impugnação.

Posteriormente, acostou aos autos ADA relativo ao exercício 2009 (fls. 90/97)

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Matéria não impugnada

De início, infere-se do recurso voluntário que, apesar da autoridade fiscalizadora ter alterado o VTN, esta matéria não foi objeto do recurso voluntário, tampouco da impugnação da contribuinte, limitando-se a mesmo a questionar a glosa das áreas de preservação permanente e reserva legal e, indiretamente, a sua sujeição passiva em razão de suposta desapropriação indireta.

Portanto, entendo como definitiva a alteração do valor da terra nua realizada pela fiscalização, estipulada no montante de R\$ 1.140.834,10.

MÉRITO

Em sua defesa, o RECORRENTE insiste na tese que a integralidade do imóvel objeto da presente lide é área isenta do ITR, pelo fato do imóvel estar situado em área abrangida pelo Decreto nº 750/1993, que proibiu a exploração econômica das áreas situadas no bioma de mata Atlântica.

Em princípio, importante salientar que a glosa das áreas não ocorreu somente em função da suposta não apresentação do ADA, matéria bastante contestada pela RECORRENTE. De acordo com a descrição dos fatos, a motivação da glosa se deu pela falta da efetiva comprovação da existência da área isenta. De acordo com o Termo de Intimação de fls. 06/07, o ADA foi apenas um dos documentos solicitados, sendo certo que a fiscalização requereu a apresentação de laudos técnicos ou certidão de órgão público competente a fim de identificar a APP, cópia da matrícula do imóvel para verificar averbação da ARL, etc.

Esta questão foi bem esclarecida pela DRJ, conforme trecho abaixo extraído da decisão recorrida (fls.71/72):

Além da exigência de apresentação do ADA, **para o reconhecimento da área de reserva legal também é necessário comprovação de que tal área foi averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis**, obrigação essa que está prevista, originariamente, no § 2º, do art. 16, da Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), com redação dada pela Lei nº 7.803/1.989.

(...)

Para comprovação da área de preservação permanente, além do ADA tempestivo, também é exigida a apresentação de laudo técnico com perfeita indicação do total de áreas do imóvel que se enquadram nessa definição. São consideradas de preservação permanente as áreas definidas nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 4.771/1965, **devendo constar do laudo técnico a identificação dessas áreas** e os dispositivos legais em que se enquadram, haja vista que para as indicadas no art. 30 também é exigida declaração por ato do Poder Público.

Em consulta a arquivo de entrega de ADA fornecido pelo Ibama, restou comprovado que a interessada protocolou ADA no ano de 1998, com informação sobre existência no imóvel de área de preservação permanente de 55,3 ha. e de reserva legal de 141,4 ha., mas não foi apresentada comprovação de averbação da área de reserva legal junto ao Registro de Imóveis **e nem comprovada, por meio de laudo técnico, a identificação da área de preservação permanente.**

Sendo assim, passa-se a tecer as seguintes considerações sobre as questões levantadas pelo RECORRENTE. Antes, contudo, importante apresentar as normas que envolvem o tema sob análise, na redação vigente à época dos fatos:

Lei nº 9.393/96

Art. 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.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

Lei nº 6.938/81

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

(...)

§ 5º Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR)

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);

V - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

(...)

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000);

IN SRF 256/2002

Art. 14. São áreas de interesse ecológico aquelas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que:

I - se destinem à proteção dos ecossistemas e ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; ou

II - sejam comprovadamente imprestáveis para a atividade rural.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, as áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural são, exclusivamente, as áreas do imóvel rural declaradas de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente, federal ou estadual.

Da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA)

Com base na legislação acima exposta, é possível constatar que a exclusão de áreas do campo de incidência do ITR é possível desde que sejam observadas as condições legais estabelecidas. Assim, o Decreto nº 4.382/2002, assim como a IN 256/2002, exigem a informação das áreas excluídas de tributação através do ADA. A apresentação deste documento tornou-se obrigatória, para efeito de redução de valor a pagar de ITR, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81.

Ou seja, a exigência de ADA para fins de exclusão de áreas da base do ITR não é uma criação de instrução normativa ou de decreto; mas sim uma exigência legal.

É entendimento pacífico de que, com o §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, cuja redação foi dada pela Lei nº 10.165/00, passou a ser obrigatória a apresentação do ADA protocolado junto ao IBAMA. Situação diversa da verificada em períodos anteriores ao ano de 2001, como se depreende da Súmula CARF nº 41:

A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, por ser regra de isenção, entendo que a sua interpretação deve se dar de forma literal, nos termos do art. 111, II, do CTN. Sobre o tema, cito as palavras do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo (acórdão nº 2201-005.404):

Não há esforço interpretativo que, a partir da literalidade da frase “a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória”, possa ser capaz de concluir pela desnecessidade da obrigação imposta pelo legislador.

No caso em tela, em aspecto além da alegada justiça fiscal, o que se vê é a utilização da função extra-fiscal do tributo, mediante sua aplicação como instrumento de política ambiental, estimulando a preservação ou recuperação da fauna e da flora em contrapartida a uma redução do valor devido a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Contudo, a legislação impõe requisitos para gozo de tais benefícios, os quais variam de acordo com a natureza de cada hipótese de exclusão do campo de incidência do tributo e das limitações que cada situação impõe ao direito de propriedade.

Embora aos olhos menos atentos possam parecer despropositadas as exigências, trata-se de uma forma de manutenção do controle das circunstâncias que levaram ao favor fiscal, além de configurar instrumento que atribui responsabilidade ao proprietário rural.

Como se viu acima, a mesma lei que prevê a obrigatoriedade do ADA dispõe que, após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do IBAMA, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências cabíveis.

Desta forma, com o protocolo do ADA, o contribuinte sujeita-se à vistoria técnica do IBAMA que poderia resultar na troca de informações com a Receita Federal do Brasil, evidenciando uma atuação conjunta de órgãos autônomos no sentido de manter o controle em relação à desoneração tributária, inclusive criando fontes de custeio da atividade administrativa ao prever a necessidade de pagamento de uma taxa de vistoria, a qual, em sendo realizada, e não se confirmando a existência das áreas excluídas de tributação, poderia ensejar o lançamento de ofício do tributo.

Naturalmente, se estamos diante de uma situação em que a vistoria feita pelo IBAMA ocorrerá por amostragem, decerto que particularidades como o tamanho e a natureza das áreas declaradas, por exemplo, podem ser considerados como fatores a evidenciar a relevância ou não da atuação administrativa em determinada propriedade. Assim, não faria sentido aceitar que o contribuinte nada declare ao Ibama, não se submeta a qualquer tipo de controle do Órgão ambiental e, ainda assim, usufrísse do favor fiscal.

Assim, considerando a limitação de competência da RFB, a quem não compete fiscalizar o cumprimento da legislação ambiental, resta à Autoridade fiscal, no uso de suas atribuições, verificar o cumprimento por parte dos contribuintes, na data da ocorrência do fato gerador, dos requisitos fixados pela legislação para usufruir do favor fiscal, em respeito ao art. 144 da Lei 5.172/66 (CTN), sempre observando as limitações dispostas nos art. 111, inciso II, e § único do 142, tudo do mesmo diploma legal, pelas quais se conclui que as normas reguladoras das matérias que tratam de isenção não comportam interpretação ampliada e vinculam a atuação da autoridade administrativa na constituição do crédito tributário pelo lançamento.

(destaques no original)

Nesta ordem de ideias, o ADA é documento obrigatório a partir do exercício 2001 para fins de redução do valor a pagar do ITR.

Ademais, cumpre esclarecer que o ADA, por si só, não comprova a efetiva existência das áreas isentas nele indicadas, já que estas deveriam estar devidamente comprovadas por Laudo emitido por profissional habilitado acompanhado da respectiva Anotação de

Responsabilidade Técnica. É o que se depreende dos termos do art. 9º do Decreto nº 4.449/2002, que assim dispõe:

Art. 9º A identificação do imóvel rural, na forma do § 3º do art. 176 e do § 3º do art. 225 da Lei nº 6.015, de 1973, será obtida a partir de memorial descritivo elaborado, executado e assinado por profissional habilitado e com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites dos imóveis rurais, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro, e com precisão posicional a ser estabelecida em ato normativo, inclusive em manual técnico, expedido pelo INCRA.

Ou seja, é evidente que as informações prestadas pelo contribuinte em ADA devem estar respaldadas em documento que ateste a real existência da referida área (por exemplo, um laudo ou, em casos específicos, uma averbação na matrícula do imóvel), não podendo ser um valor aleatoriamente apontado pelo contribuinte.

Em suma: para utilizar a benesse fiscal, deve haver um documento específico que ateste a existência da área isenta e, além disso, há a obrigação de que tal área seja declarada em ADA. No caso de uma reserva legal, por exemplo, esse documento específico pode ser a averbação na matrícula do imóvel; já no caso de uma área de preservação permanente, um Laudo Técnico, com os requisitos da ABNT, poderia atestar a sua existência.

Não obstante, embora particularmente entenda que a legislação exija sua formalização, vale ressaltar que a exigência de ADA para reconhecimento de isenção para áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, para fatos geradores anteriores à vigência da Lei 12.651/2012 (que revogou o §7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96), foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016, conforme se vê abaixo (trecho extraído da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer elaborado pela PGFN – <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>):

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1360788/MG, REsp 1027051/SC, REsp 1060886/PR, REsp 1125632/PR, REsp 969091/SC, REsp 665123/PR, AgRg no REsp 753469/SP e REsp nº 587.429/AL.

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se

continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no EREsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

OBSERVAÇÃO 3: Antes do exercício de 2000, dispensa-se a exigência do ADA para fins de concessão de isenção de ITR para as seguintes áreas: Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, Áreas de Declarado Interesse Ecológico – AIE, Áreas de Servidão Ambiental – ASA, Áreas Alagadas para fins de Constituição de Reservatório de Usinas Hidrelétricas e Floresta Nativa, com fulcro na Súmula nº 41 do CARF.

Sendo assim, apenas no que envolve as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte, que dispensa a discussão acerca da apresentação do ADA para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.651/2012. No entanto, esta orientação não dispõe sobre a dispensa de ADA para as áreas de Interesse Ecológico; ao contrário: ela traz observação expressa no sentido de dispensar o ADA relativo a tal área apenas até o exercício 2000, permitindo concluir que o ADA é obrigatório para redução da área de Interesse Ecológico a partir do exercício 2001.

Ademais, com relação às Áreas de Reserva Legal, o CARF já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula Vinculante, de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 122

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em síntese, tem-se as seguintes premissas:

- apenas para as áreas de preservação permanente, de reserva legal e sujeitas ao regime de servidão ambiental, há a dispensa de apresentação do ADA até o exercício 2012; para todas as demais áreas, a apresentação do ADA é obrigatória a partir do exercício 2001;
- todas as áreas isentas declaradas devem ser devidamente comprovadas (por Laudo Técnico ou outro documento apto a atestar a sua existência), independentemente da obrigatoriedade ou dispensa de apresentação do ADA;
- no caso específico das áreas de reserva legal, a sua averbação na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do ADA em qualquer exercício, sendo tal averbação

suficiente para comprovar a sua existência independentemente de Laudo Técnico. Ainda de acordo com o STJ, a averbação da ARL na matrícula do imóvel deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

Feitos esses esclarecimentos acerca da obrigatoriedade do ADA, passa-se a analisar o caso concreto.

Das áreas de preservação permanente e reserva legal declaradas

No caso dos autos, o contribuinte pleiteou em sua declaração de ITR a dedução de área de preservação permanente e de reserva legal.

Em sua defesa, apresenta como principal argumento a existência de ação judicial nº 1999.04.01.010573-2/SC, cujo objeto era reconhecer a desapropriação indireta do imóvel, nos termos do acórdão de fls. 41/46. Assim, no seu entender, o reconhecimento do seu pedido na ação judicial comprova que o seu imóvel estava abrangido pela área do Decreto nº 750/1993, sendo, portanto uma área isenta de ITR.

Cumprе ressaltar que a defesa do contribuinte torna difícil a apreciação do caso, pois apesar de estar-se diante de duas glosas distintas (reserva legal e APP) os argumentos expostos fazem referência exclusivamente a isenção das áreas de preservação permanente.

Em qualquer caso, entendo que as alegações e documentos acostados aos autos não são suficientes para atender o pleito do contribuinte, na medida em que permanece não comprovada a efetiva existência e/ou o tamanho das áreas de preservação permanente e reserva legal declaradas.

Conforme explanado, as APPs podem ser excluídas da base de cálculo do imposto, desde que atendidos os requisitos legais. No caso, segundo a fiscalização, a glosa da referida área se deu porque a mesma não foi comprovada. Ou seja, a discussão envolvendo o ADA surgiu apenas com a fase litigiosa do lançamento.

Como o presente caso envolve período anterior à vigência da Lei nº 12.65/2012, há orientação da PGFN no sentido de dispensar a apresentação do ADA. No entanto, mesmo superada essa questão sobre a obrigatoriedade do ADA, o caso esbarra na motivação primária do lançamento, qual seja: não comprovação da referida área de APP pelo contribuinte.

O contribuinte não apresentou Laudo Técnico indicando que há, em seu imóvel, área que se enquadre naqueles requisitos previstos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 4.771/1965 (antigo Código Florestal, vigente à época dos fatos) para ser considerada como uma APP.

Com relação à ação judicial, observa-se que foi feito um pedido genérico de indenização por desapropriação indireta, abrangendo vários imóveis do RECORRENTE e de seus sócios, não havendo comprovação de que o Poder Judiciário fez juízo de valor específico sobre a área objeto da Fazenda Gaspar Alto (NIRF 4.268.594-0).

Pelo contrário, o próprio desembargador relator reconhece a necessidade de ser feito – posteriormente – laudo para comprovar a efetiva existência das áreas abrangidas pelo Decreto nº 750/1993, veja-se (fls. 45):

Deverá, portanto, a indenização ser paga nos mesmos moldes da desapropriação indireta, mediante avaliação judicial, **mas tão-somente pela área coberta por vegetação protegida por interesse nacional**, uma vez que, por óbvio, sobre a área em que esta inexistente não há porque se fixar indenização, na medida em que não se configura a impossibilidade de uso da propriedade. [...]

A importância a ser indenizada, na forma de desapropriação indireta, **deverá ser apurada em liquidação de sentença**, com juros compensatórios de 12% ao ano, considerando a legislação vigente à data da autuação em 16.01.1996. (Grifou-se)

Como pontuado pela própria decisão judicial, não basta a existência de uma norma legal para proteger a área, mas é necessária a efetiva existência de vegetação protegida por interesse nacional. Isto porque a mera instituição do Decreto nº 750/1993 não é suficiente para proteger uma área. É preciso demonstrar, primeiro, que a mencionada área existe dentro do imóvel e que, além disso, há a devida proteção da área, mediante a sua exploração limitada, como prevê a norma do órgão competente que a instituiu.

Neste sentido, cito as trechos do voto do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no acórdão nº 2201-005.404:

O simples fato do imóvel rural estar contido no perímetro do Monumento Natural Cidade de Pedra, ainda que formalmente instituído por Decreto Municipal, por si só, não implica qualquer exclusão da base de cálculo do ITR. Seria muito bom se assim fosse. Bastasse uma previsão normativa qualquer e toda uma região estivesse protegida. Contudo, é de conhecimento amplo o ritmo frenético do desmatamento, por exemplo, do Bioma Amazônico, sendo inimaginável admitir que todos os que lá estão, mesmo os que não se submetem a qualquer tipo de controle, ou os que estão a destruir tal patrimônio natural, tivessem direito ao favor fiscal que, conforme citado alhures, dentre outros, tem o nítido propósito de estimular a preservação do meio ambiente.

Ademais, a própria petição inicial da ação movida pela contribuinte expõe que as terras objeto da mencionada ação foram apenas uma parte dos imóveis dela e de seus sócios. Esta constatação fica bastante clara nos seguintes trechos da peça inaugural da ação (fls. 34/35):

5. Para tanto, a suplicante e seus dois sócios cotistas têm o domínio e posse de terrenos providos de matas a seguir identificados.

a) área em metros quadrados nos seguintes municípios:

a1) 34.038.995,48m². — Blumenau, Gaspar, Guabiruba, Nova Trento, Major Gercino e Garuva (SC).

b) em nome da Serraria Bela Vista Limitada:

b1 — área em m². e localização:

b1-1 — 2.767.370,31 m² — localidade de Gaspar Alto, Gaspar, SC.;

b1-2 — 1.521.835,05 m² -- localidade de Linha Cabeceira do Ribeirão Velha-Alto Encano, município de Blumenau, SC.;

b1-3 — 2.500.000,00 m² -L localidade de Alto Garcia ou Garcia Alto, município de Blumenau, SC.;

b1-4 — 18.260.111,63 m². — localidades dos municípios de Nova Trento e Major Gercino, SC.;

b1-5 — 3.303.500,00 m². — localidade de Quiriri, município de Garuva, SC.

c) em nome de Pedro Joaquim Moreno e Rosemerie Rudolf:

área m². e localização:

4.448.076,74 m² — localidade de Encano Alto, município de Blumenau, SC.

d) em nome de Rosemerie Rudolf:

área em m². e localização:

1.238.101,75 m² — localidade de Alsácia, município de Guabiruba, SC.

6. Dessa forma, a suplicante tem o domínio e posse de terrenos rurais cobertos de mata, num total de 28.352.816,99 m², localizados nos municípios de Blumenau, Gaspar, Nova Trento, Major Gercino e Garuva.

Na jurisdição da Justiça Federal da Vara Única de Blumenau a suplicante tem o domínio e posse de uma área de 6.789.205,36 m², **objeto da presente ação indenizatória.**

Do acima exposto, interpreta-se que a soma de todos os imóveis informados pela RECORRENTE como sendo de sua propriedade e dos seus sócios (itens “b” “c” e “d”) perfaz a área total 34.038.995,48 m² (item “a”). O imóvel objeto deste lançamento seria o indicado no item “b1-1”, de 2.767.370,31 m², que corresponde a 276,7ha; além disso, é o único citado pela RECORRENTE como localizado no município de Gaspar/SC.

Contudo, a própria RECORRENTE afirma nos parágrafos seguintes de sua peça que, em relação a todos os imóveis citados, a área total coberta de mata seria de 28.352.816,99 m². Portanto, já há uma confirmação de que não é a totalidade dos imóveis que estaria abrangida pela área de mata.

Ademais, afirmou expressamente que, da totalidade da área citada dos imóveis, apenas estaria sob a jurisdição daquele juízo federal a área de 6.789.205,36 m², que seria o objeto da referida ação indenizatória.

Ou seja, a RECORRENTE confirma que somente foi objeto da ação judicial a área correspondente a 6.789.205,36 m² sob a jurisdição da vara federal em Blumenau/SC. Assim, não há certeza de que a área objeto deste processo (de 2.767.370,31 m²) esteja contida na área objeto da ação judicial. Muito pelo contrário: há um indício de que a área objeto da ação judicial contemplou apenas os imóveis localizados em Blumenau/SC (itens “b1-2”, “b1-3” e “c” do trecho acima extraído da petição inicial da ação de desapropriação), não fazendo parte deste rol o imóvel objeto do presente caso, já que ele está localizado no município de Gaspar/SC.

Com base nas razões acima, entendo que caberia à RECORRENTE comprovar a efetiva existência das áreas deduzidas de sua DITR, o que não foi feito. Razão pela qual mantenho a glosa da área de preservação permanente (“APP”).

Com relação à área de reserva legal (utilização limitada), firmou-se o entendimento de que a averbação tempestiva desta área na matrícula do imóvel é necessária fins de dedução na DITR pois, de acordo com o STJ, a averbação da ARL na matrícula do imóvel deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva, conforme acima exposto em tópico específico.

Consultando os autos, verifica-se que a RECORRENTE não apresentou a matrícula do imóvel, portanto, não é possível verificar se foi realizada qualquer averbação tempestiva desta área. Assim, também mantenho a glosa da área de reserva legal (utilização limitada) declarada.

Do contribuinte do ITR – Sujeição passiva do lançamento

Em análise ao recurso voluntário do RECORRENTE, observa-se que a questão de sua sujeição passiva é matéria incidental de sua argumentação, em razão de uma suposta desapropriação indireta do imóvel rural denominado Fazenda Gaspar Alto (NIRF 4.268.594-0).

Dispõe a Lei nº 9393/1996 que o sujeito passivo do ITR é aquele que possui relação direta com o imóvel capaz de justificar a tributação, independentemente da forma através da qual esta relação direta ocorre (propriedade, posse ou domínio), nos termos dos arts. 1º e 4º:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

No mesmo sentido, prescreve o Código Tributário Nacional:

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, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário. Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Conclui-se da análise dos dispositivos, que a legislação elencou três hipóteses alternativas de relações jurídicas que podem culminar em uma relação direta entre o sujeito passivo e o imóvel, sendo o *animus domini* o critério utilizado para descobrir quem deverá ser o contribuinte do ITR incidente sobre determinado imóvel rural.

Sobre o tema, é esclarecedor o posicionamento da própria Receita Federal, que reconhece a necessidade de *animus domini* como elemento imprescindível para imputar a

condição de sujeito passivo do ITR ao possuidor do imóvel rural, como se observa da pergunta 32 do perguntas e respostas do ITR:

POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO 032 — Quem é possuidor a qualquer título?

O ITR adota o instituto da posse tal qual definido pelo Código Civil. É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (**posse com animus domini**), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público. A expressão posse a qualquer título refere-se à posse plena, **sem subordinação (posse com animus domini), abrangendo** a posse justa (legítima) e a posse injusta (ilegítima). A posse será justa se não for violenta, clandestina ou precária; será injusta se for: I - violenta, ou seja, adquirida pela força física ou coação moral; II - clandestina, isto é, estabelecida às ocultas daquele que tem interesse em tomar conhecimento; III - precária, quando decorre

Deste modo, será o contribuinte do ITR aquele que agir como dono do imóvel (com *animus domini*) independentemente de sua relação jurídica ser de propriedade, posse ou domínio útil.

De acordo com o Código Civil, 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, nos termos do art. 1228. Já o possuidor é aquele quem detém de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, conforme define o art. 1204 do Código Civil.

Percebe-se, do exposto, que a propriedade é definida através dos direitos de domínio sobre determinada coisa (*usar, gozar e dispor*), de modo que, será materialmente proprietário aquele que tiver o exercício pleno de todas as capacidades inerentes a este direito real.

Assim, nos casos em que a propriedade não for plena, em razão de invasões sofridas no imóvel, não há que se falar de incidência do ITR sobre o proprietário “formal” do imóvel. Neste sentido, entende a jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
Exercício: 2004 ITR. IMÓVEL INVADIDO. FATO GERADOR INEXISTENTE.
ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. É inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, a saber, o domínio e a posse sobre a área, para que sobre ela possa ser exercida qualquer destinação econômica. Perda dos atributos da propriedade.

(Acórdão nº 2401-007.039, sessão de 9/10/2019)

Em outras palavras, como a propriedade pressupõe o domínio, em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.

Ademais, não é qualquer invasão que enseja a perda da sujeição passiva, mas sim a perda definitiva e irreversível da posse, razão pela qual o proprietário permanece como

responsável pelo imposto caso esteja tentando recuperar judicialmente ou extrajudicialmente a posse do imóvel. Assim entende o CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR
Exercício: 2005 ITR. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. DEFINIÇÃO. O Contribuinte do imposto é o proprietário, o possuidor ou o titular do seu domínio útil. **No caso de terras invadidas, em que a posse dos invasores ainda é precária, o proprietário do imóvel permanece como contribuinte do imposto.** Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 2201001.946, data da publicação: 17/05/2013, relatora: Rayana Alves de Oliveira França, redator designado: Pedro Paulo Pereira Barbosa).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR
Exercício: 2005 CONTRIBUINTE. PROPRIETÁRIO. POSSEIROS. INVASÃO DE TERRAS. Contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (art.31 do Código Tributário Nacional). Considerando que proprietário é quem 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.1.228 do Código Civil), **quando houver áreas em litígio e sendo a ocupação um ato transitório, aquele cabe entregar a DITR e se responsabilizar pelo imposto devido, caso esteja adotando providências judiciais ou extrajudiciais para recuperar a posse.** (Acórdão nº 2201 001.569, data de publicação: 14/06/2013, relator: Rodrigo Santos Masset Lacombe).

Este entendimento proferido pelo CARF no precedente em comento é fruto da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), que consolidou o entendimento de que uma vez esvaziado os atributos da propriedade (gozo, uso e disposição do bem), decorrente de invasões irreversíveis ou desapropriação indireta, não poderá o proprietário responder pelos tributos incidentes, conforme decisão proferida no Resp 963.499/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Dje 14/12/2009:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPR. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que se aplica o prazo prescricional do Decreto 20.910/1932 para demanda declaratória que busca, na verdade, a desconstituição de lançamento tributário (caráter constitutivo negativo da demanda).
3. O Fato Gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil, ou a posse, consoante disposição do art. 29 do Código Tributário Nacional.
4. **Sem a presença dos elementos objetivos e subjetivos que a lei, expressa ou implicitamente, exige ao qualificar a hipótese de incidência, não se constitui a relação jurídico-tributária.**

5. A questão jurídica de fundo cinge-se à legitimidade passiva do proprietário de imóvel rural, invadido por 80 famílias de sem-terra, para responder pelo ITR.

6. Com a invasão, sobre cuja legitimidade não se faz qualquer juízo de valor, o direito de propriedade ficou desprovido de praticamente todos os elementos a ele inerentes: não há mais posse, nem possibilidade de uso ou fruição do bem.

7. Direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos.

8. Por mais legítimas e humanitárias que sejam as razões do Poder Público para não cumprir, por 14 anos, decisão judicial que determinou a reintegração do imóvel ao legítimo proprietário, inclusive com pedido de Intervenção Federal deferido pelo TJPR, há de se convir que o mínimo que do Estado se espera é que reconheça que aquele que diante da omissão estatal e da dramaticidade dos conflitos agrários deste Brasil de grandes desigualdades sociais não tem mais direito algum não pode ser tributado por algo que só por ficção ainda é de seu domínio.

9. Ofende o Princípio da Razoabilidade, o Princípio da Boa-Fé Objetiva e o bom senso que o próprio Estado, omisso na salvaguarda de direito dos cidadãos, venha a utilizar a aparência desse mesmo direito, ou o resquício que dele restou, para cobrar tributos que pressupõem a sua incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material).

10. Irrelevante que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza, aí se incluindo a autoridade tributária.

11. Na peculiar situação dos autos, considerando a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos da propriedade sem o devido processo de Desapropriação, é inexigível o ITR ante o desaparecimento da base material do fato gerador e a violação dos Princípios da Razoabilidade e da Boa-Fé Objetiva.

12. Recurso Especial parcialmente provido somente para reconhecer a aplicação da prescrição quinquenal.

(REsp 963.499/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009)

Do precedente acima, destaco o seguinte trecho do Ministro Herman Benjamin, *“direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos.”*

Portanto, uma vez comprovado o efetivo esbulho possessório realizado por terceiros, tendo sido a perda na posse definitiva e irreversível, não poderá o proprietário responder pelos débitos de ITR incidentes sobre o imóvel rural, devendo o crédito tributário ser constituído em face do efetivo possuidor.

Com relação ao ônus da prova de comprovar a efetiva perda na posse do imóvel, entende que o mesmo recai sobre o contribuinte. Isto porque, o ITR é uma modalidade de tributo

com lançamento por homologação, de modo que é o próprio contribuinte que apresenta declaração atestando ser a pessoa vinculada ao imóvel na época de ocorrência do fato gerador.

Deste modo, a apresentação da DITR constitui uma presunção em favor do fisco, cabendo ao contribuinte ilidi-la, mediante apresentação de documentação inequívoca capaz de atestar a perda definitiva da posse do imóvel. Sobre o tema, apresento entendimentos do CARF:

SUJEIÇÃO PASSIVA. ÔNUS DA PROVA. Havendo o contribuinte apresentado a DITR, na qualidade de proprietário do imóvel rural, a hipótese de ilegitimidade passiva somente pode ser considerada caso o contribuinte demonstre, de forma inequívoca, que estava desvinculado do imóvel rural objeto da tributação, à época do fato gerador.

(Acórdão nº 2202-003.725. sessão de 14/3/2017)

Em razão de todo o exposto, é possível estabelecer as seguintes premissas:

- O contribuinte do ITR é, alternativamente, o proprietário, o possuidor ou o titular do domínio útil. Devendo o lançamento ser efetuado em face daquele que possui *animus domini* sobre o imóvel rural;
- Havendo a perda definitiva e irreversível da capacidade de usar, gozar e dispor do imóvel rural, o lançamento não poderá ser efetuado em face do proprietário, pois houve descaracterização do direito de propriedade; e
- Considerando que o ITR é uma modalidade de tributo por homologação, caso o proprietário tenha se declarado em DITR como sujeito passivo do imposto, caberá a ele o ônus da prova de que sofreu a perda definitiva e irreversível da posse do imóvel.

Finalizado estes esclarecimentos preliminares, analiso a documentação acostada pelo RECORRENTE para comprovar a perda definitiva da posse do imóvel rural.

No presente caso, de fato, a existência da ação judicial nº 1999.04.01.010573-2/SC reconhecendo o dever da UNIÃO de pagar uma indenização em razão de desapropriação indireta do imóvel é circunstância, em tese, capaz de afastar a tributação do ITR.

Contudo, como destacado no tópico anterior deste voto, foi determinado o pagamento da indenização apenas em relação a parte do imóvel na qual seja efetivamente comprovada a existência de vegetação nativa (fls. 45):

Deverá, portanto, a indenização ser paga nos mesmos moldes da desapropriação indireta, mediante avaliação judicial, **mas tão-somente pela área coberta por vegetação protegida por interesse nacional**, uma vez que, por óbvio, sobre a área em que esta inexistente não há porque se fixar indenização, na medida em que não se configura a impossibilidade de uso da propriedade. [...]

A importância a ser indenizada, na forma de desapropriação indireta, **deverá ser apurada em liquidação de sentença**, com juros compensatórios de 12% ao ano, considerando a legislação vigente à data da autuação em 16.01.1996. (Grifou-se)

Nos autos, a RECORRENTE não apresentou nenhum laudo atestando que havia, de fato, área com vegetação nativa em seu imóvel. Portanto, apesar de ter sido reconhecido o

“direito” de indenização em razão de desapropriação indireta, para exercê-lo, a RECORRENTE deveria comprovar, também, que existia de fato as áreas cobertas por vegetação protegida por interesse nacional. Caso contrário, não seria paga nenhuma indenização e, conseqüentemente, não teria sido realizada nenhuma perda dos direitos de propriedade.

Tal comprovação não foi feita. Não foram acostados aos autos nenhum laudo técnico atestando a efetiva existência das áreas.

Ademais, como também já explanado, não há certeza de que o imóvel tratado neste caso foi objeto da referida ação indenizatória. Ou seja, existem indícios que a RECORRENTE era proprietária de diversos outros imóveis, sendo possível, inclusive, que a ação judicial diga respeito a outro imóvel rural, já que não há sequer identificação do NIRF dos imóveis. Tal fato é observável da própria argumentação apresentada em recurso voluntário (fls. 76):

Efetivamente a RECORRENTE adquiriu ao longo dos anos o domínio e posse de vários terrenos rurais cobertos de mata, a ser utilizada como matéria prima da empresa. Dentre estes se encontra o imóvel em questão, com área de 2.767.370,31 m², localizado em Gaspar Alto, município de Gaspar SC., destinado unicamente a extração, industrialização e comercialização, de exclusivo interesse econômico da RECORRENTE.

S.m.j., a documentação apresentada não comprova, de forma definitiva, a perda dos direitos de propriedade incidentes especificamente sobre a Fazenda Gaspar Alto (NIRF 4.268.594-0), razão pela qual nego provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim