



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.721528/2013-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.126 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 20 de dezembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRUNO LUERSEN S/A AGROPASTORIL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. OBRIGATORIEDADE A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Para efeito de exclusão da área ambiental/preservação permanente na apuração da base de cálculo do ITR, o sujeito passivo, obrigatoriamente, deve protocolizar, tempestivamente, o ADA junto ao IBAMA.

IMÓVEL RURAL INVADIDO. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROPRIETÁRIO.

Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo facultado à Administração Tributária proceder ao lançamento do tributo sobre qualquer deles, sem benefício de ordem,

O proprietário de imóvel rural invadido por trabalhadores do “Movimento Sem-Terra” possui legitimidade passiva em face do ITR, até que a propriedade seja declarada de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do Poder Público na posse

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito: 1) por voto de qualidade, dar provimento para manutenção da área de preservação permanente no lançamento, vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marcelo Milton da Silva Risco, Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento à matéria. 2) por maioria de votos, dar provimento para manter o lançamento de 98,84 ha que se encontravam sob invasão do “Movimento dos Sem Terra”, vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risco, que negava provimento à matéria. Votaram pelas conclusões os conselheiro Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), contra o Acórdão n.º 2402-010.625 da 2ª Turma Ordinária/ 4ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo, referente ao lançamento de Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR), relativo ao exercício de 2009.

Consoante o acórdão recorrido, trata-se de Notificação de Lançamento, lavrada pela fiscalização em desfavor do sujeito passivo, onde foi procedido à correção do Valor da Terra Nua (VTN), com base em Laudo de Avaliação do imóvel apresentado pelo contribuinte. Também foi incluída na base do lançamento a área declarada como área de pastagem, devido à não comprovação de sua efetiva utilização.

O contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 23/42, onde suscita nulidades, questiona a alíquota aplicada no lançamento, procura justificar a área de pastagem, além de dar notícia de existência no imóvel de área de preservação permanente e áreas invadidas motivadas por conflitos agrários, com perda do domínio útil da terra, que requer sejam excluídas da base de lançamento, além de contestar a multa e juros aplicados.

A impugnação foi julgada procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), conforme decisão de e.fls. 203/228. No julgamento procedido pela DRJ/BSB foi considerada como devidamente comprovada uma área de pastagens de 248,0 ha, sendo tal área excluída da base de cálculo do lançamento. Também foi destacado no julgamento da DRJ que: *“Na análise das peças do presente processo, quanto ao tema, verifica-se que não constam documentos que possam identificar áreas ambientais no imóvel, seja de que tipo for, tampouco as respectivas dimensões.”*

Inconformado com a decisão da DRJ/BSB o autuado apresentou o recurso voluntário de e.fls. 233/237, juntando laudo técnico do imóvel e requerendo sua análise, em nome da verdade material, de forma que: *“...o laudo técnico seja analisado por este conselho e sejam corrigidos os erros materiais no tocante ao número de bovinos existentes na propriedade no ano base, valor da terra nua; áreas de Pastagens; comprovação da mata nativa, comprovação das áreas de APP; áreas úteis e necessárias à atividade rural e áreas ocupadas pelo MST.”*

A 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. Tudo

nos termos do Acórdão n.º 2402-010.625, de 11/11/2021 (e.fls. 527/542), ora objeto de Recurso Especial da PFN, que apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). VALOR DA TERRA NUA (VTN). CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão “a quo”.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. DECISÃO E SEUS FUNDAMENTOS. CORREÇÃO. CABIMENTO.

Verificada contradição entre a decisão e os seus fundamentos, são cabíveis embargos de declaração para sanar esses existente no julgado, que devem ser admitidos e providos.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - APP

As áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer providência, como apresentação do ADA ao IBAMA, averbação da área no registro do imóvel ou outra providência do gênero. Restando comprovada, por documentação hábil e idônea, a sua efetiva existência, essa área deve ser reconhecida e excluída da incidência do ITR.

VALOR DA TERRA NUA - VTN

Para afastar o VTN arbitrado pela fiscalização, exige-se laudo técnico de avaliação do imóvel elaborado de acordo com as normas NBR 14.653 da ABNT. A elaboração dos laudos de avaliação de acordo com os requisitos estabelecidos nas normas da ABNT lhes conferem maior segurança e credibilidade, inclusive na medida em que a obediência a um mesmo método tende a evitar que se obtenham resultados discrepantes no caso de realização da mesma atividade - no caso, a avaliação do imóvel - por sujeitos e em momentos distintos, desde que o período base considerado seja o mesmo.

ÁREA DE PASTAGEM.

As áreas de pastagem devem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

ÁREAS COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas cobertas por florestas nativas, para fins de exclusão do ITR, devem ser comprovadas em laudo técnico que ateste não só a sua presença, mas também a qualidade de floresta nativa primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração. Não sendo demonstrada a qualidade da floresta nativa como primária ou secundária em estágio médio ou avançado de regeneração mediante documento hábil e idôneo, mantém-se a glosa efetivada pela fiscalização.

Concluiu a 2ª Turma Ordinária pelo provimento parcial do recurso voluntário, para reconhecer 16,04 ha de Área de Preservação Permanente (APP) e excluir do lançamento 98,84 ha que se encontravam sob invasão do “Movimento dos Sem Terra”. A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada na decisão embargada, conhecendo-se parcialmente do recurso voluntário, por voto de qualidade, não se conhecendo da alegação quanto ao Valor da Terra Nua (VTN), por se tratar de inovação recursal, sendo vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini (relatora) e Ana Claudia Borges de Oliveira, que conheceram dessa

alegação, e, na parte conhecida do recurso, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para reconhecer 16,04 ha de Área de Preservação Permanente (APP) e excluir do lançamento 98,84 ha que se encontravam sob invasão do Movimento dos Sem Terra. Vencidos os Conselheiros, Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso na parte conhecida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

Foi interposto Recurso Especial pela PFN (e.fls. 544/562), insurgindo-se quanto a decisão do acórdão recorrido que:

a) entendeu que a falta do ADA não deve ser considerada impeditiva à exclusão das áreas de preservação permanente da base de cálculo do ITR. Sustenta a PFN que a decisão prolatada no acórdão recorrido divergiu da jurisprudência do CARF, apontando como divergentes os Acórdãos 9202-006.041 e 9202-007.312. Afirma que não haveria respaldo para o deferimento da redução do ITR a pagar correspondente à área de preservação permanente declarada, em face da ausência de apresentação de Ato Declaratório Ambiental, meio comprobatório adequado, anteriormente ao início da ação fiscal. Reproduz o art. 10, *caput* e § 1º, da Lei nº 9.393, de 1996. Acrescenta que:

O primeiro ponto a se deve destacar é que o citado dispositivo legal trata de concessão de benefício fiscal, razão pela qual deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional.

Assim, para efeito de exclusão das áreas de preservação permanente da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente das áreas protocolizando requerimento de ADA perante o IBAMA, ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração.

A exigência do ADA encontra-se consagrada na **Lei nº 6.938, de 31/08/1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, já em vigor para o ITR do exercício de 2001.**

Nesse sentido, confira-se o caráter impositivo da norma legal aludida:

(...)

Assim, a obrigatoriedade de apresentação do ADA é exigência que decorre da legislação tributária e encontra previsão expressa no art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, em vigor a partir de 27/12/2000. Com efeito, aplica-se ao ITR do exercício de 2001 e seguintes, tal como é o caso dos autos.

O Decreto nº 4.382, de 19/09/2002, por sua vez, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR (Regulamento do ITR), e que consolidou toda a base legal deste tributo que se encontrava em vigência à data de sua edição em um único instrumento – inclusive a Medida Provisória nº 2.166-67/2001 -, assim dispõe em seu art. 10:

(...)

A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que tem a competência regimental de interpretar a legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal, editou a Solução de Consulta Interna nº 12, de 21/05/2003, que ratifica o entendimento acima exposto, sendo oportuna a transcrição do trecho final do citado ato:

(...)

Logo, ao estabelecer a necessidade de reconhecimento pelo Poder Público, a Administração Tributária, por meio de ato normativo, fixou condição para a não-incidência tributária sobre as áreas de preservação permanente e de utilização limitada, elencadas e definidas no Código Florestal e na legislação do ITR.

A exigência do ADA não caracteriza obrigação acessória, visto que a sua exigência não está vinculada ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, nem se converte, caso não apresentado ou não requerido a tempo, em penalidade pecuniária, definida no art. 113, §§ 2º e 3º, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Ou seja: a ausência do ADA não enseja multa regulamentar - o que ocorreria caso se tratasse de obrigação acessória -, mas sim incidência do imposto.

Por outro lado, é inteiramente equivocado o entendimento no sentido de que não existe mais a exigência de prazo para apresentação de ADA, em virtude do disposto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, incluído pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/2001, pelas razões expostas a seguir.

Referido dispositivo legal assim dispõe:

(...)

A literalidade do texto dispensa maiores comentários. O que não é exigido do declarante é a prévia comprovação das informações prestadas. Assim, o contribuinte preenche os dados relativos às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, apura e recolhe o imposto devido, e apresenta a sua DITR, sem que lhe seja exigida qualquer comprovação naquele momento. No entanto, caso solicitado pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte deverá apresentar as provas das situações utilizadas para dispensar o pagamento do tributo.

(...)

A obrigatoriedade do ADA, portanto, não desborda da regulamentação dos dispositivos legais, porquanto não viola direitos do contribuinte, além de lhe ser claramente favorável.

O que não se pode conceber é que o contribuinte queira se valer da exclusão das áreas tributáveis da incidência do ITR sem cumprir as exigências previstas na legislação. O direito ao benefício legal deve estar documentalmente comprovado pelo documento que a legislação indicou como apto para tal fim.

Registre-se que, no presente processo, não se discute a materialidade, ou seja, a existência efetiva da área de preservação permanente. O que se busca é a comprovação do cumprimento de uma obrigação prevista na legislação, referente à área de que se trata, para fins de exclusão da tributação.

No caso concreto, o contribuinte deixou de apresentar tempestivamente, o ADA.

Inexiste respaldo para permitir o reconhecimento de APP mediante apresentação de laudo, desconsiderando a literalidade da legislação que estabelece o critério probatório apropriado. *(destaques do original)*

b) excluiu parte do lançamento por entender que o interessado não detinha a posse do imóvel por ocasião da ocorrência do fato gerador, tendo em vista a alegação de invasão do imóvel por terceiros. Advoga a Fazenda Nacional que, apesar do contribuinte alegar não ser sujeito passivo da relação tributária, por ter perdido a posse do imóvel pela invasão de terceiros, caberia ao contribuinte, ainda que detentor de apenas um dos aspectos da propriedade, o recolhimento do ITR, nos termos dos arts. 29 e 31 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que preceitua que o “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.” Aponta como paradigmas os Acórdãos 303-33.269 e 9202-004.585 e apresenta os seguintes principais argumentos de defesa:

A questão nuclear que versa os presentes autos, consiste na condição de contribuinte do proprietário de imóvel rural como contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Rural, diante da invasão do imóvel por terceiros, ensejando a perda da posse do imóvel.

(...)

No caso em comento, verifica-se a ocorrência dos aspectos de incidência tributária, referentes à relação jurídico-tributária do ITR, quais sejam, aspectos material (o que-fato gerador), espacial (onde- território em que ocorrendo o fato terá repercussão tributária), temporal (quando - momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador), pessoal (quem – sujeito ativo e passivo da relação tributária) e quantitativo (quanto- critérios para cálculo da prestação devida: base de cálculo e alíquota).

Passemos à uma breve exposição sobre os aspectos da imposição tributária, ensejando o nascimento da obrigação jurídico-tributária.

O ITR possui fato gerador continuado, que não se consubstancia num ato ou negócio jurídico, mas numa situação jurídica a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel situado fora da zona urbana do Município. Assim, verifica-se o fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, diante da concretização da situação jurídica, referente à aquisição de propriedade, posse ou domínio útil, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, segundo preceitua o art. 116 do CTN.

(...)

Quanto ao aspecto temporal, temos que o fato gerador do ITR é do tipo continuado, ou seja, situação que se perdura no tempo. O aspecto temporal da hipótese de incidência do ITR consta, ainda, no art. 1º da Lei 9.393/96, que estabelece como fato gerador a “propriedade, o domínio útil ou a posse (...) em 1º de janeiro de cada ano”, sendo o imposto, por força desta disposição, exigido anualmente (periodicidade). Assim, verificada a propriedade em 1º de janeiro, situação necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. O fato de, posteriormente, durante o ano, vir a ocorrer descontinuidade na titularidade, não tem qualquer implicação sobre a obrigação tributária, não ensejando repetição parcial do tributo (TRF4, 1ª Turma, maioria, AI 2000.04.01.102858-0/pr, rel. Dês. FEd. Wellington M. de Almeida, ago/02).

(...)

O aspecto pessoal consiste no sujeito ativo e passivo da relação obrigacional. Sujeito ativo é a União, segundo, inclusive, o art. 15 da Lei 9.393/96. Quanto aos sujeitos passivos, questão nuclear dos presentes autos, dispõem os arts. 4º e 5º da Lei 9.393/96, em que o contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor qualquer título.

Pois bem, alega o interessado não ser sujeito passivo da relação tributária por ter perdido a posse do imóvel pela invasão de terceiros. Ocorre que, ainda que detentor de apenas um dos aspectos da propriedade, caberá ao contribuinte o recolhimento do Imposto Territorial Rural, nos termos do artigo 29 e do artigo 31 do Código Tributário Nacional, que determina que o “*contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.*”

A propriedade, o domínio útil e a posse são conceitos que o Direito Tributário vai buscar no Direito Civil, segundo art. 110 do CTN, para o fim de definir precisamente os fatos geradores do ITR. De acordo com a legislação civil, o proprietário do bem é aquele que pode dele fazer uso, pode perceber-lhe os frutos, e pode dele desfazer-se como bem desejar, salvo cláusula específica de inalienabilidade, de origem legal ou contratual.

Nestes termos, o conceito de propriedade não está expresso na legislação, defluindo de preceito do Código Civil, que consagra o direito de propriedade, ao dispor que “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.⁴

Portanto, ainda que o contribuinte, proprietário do imóvel rural, tenha sofrido turbacão de sua posse por terceiros, legítima e legal é a exação tributária do ITR.

Os acórdãos paradigmas indicados no Recurso Especial apresentam as seguintes ementas:

a) paradigmas relativos ao tema: “área de preservação permanente”**Acórdão n.º 9202-007.312**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2005

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL A PARTIR DE LEI 10.165/00.

A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, regra geral, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei n.º 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 17-O, §1º, da Lei n.º 6.938/81.

Hipótese em que a Recorrida não apresentou o ADA antes do início da ação fiscal, afasta o direito a exclusão da área de APP e conseqüente redução da base de cálculo do ITR.

Acórdão n.º 9202-006.041

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2003

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

A partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a apresentação de Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão, não tendo ocorrido tal apresentação, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR.

b) paradigmas relativos ao tema: “terras invadidas”**Acórdão n.º 303-33.269**

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Retifica-se o Acórdão 303-31.654

PROCESSUAL. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL DISPENSÁVEL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O indeferimento de prova pericial dispensável, nos termos do artigo 18, do Decreto n.º. 70.235/72, não configura cerceamento de defesa e não constitui causa de nulidade do lançamento.

ITR. SUJEITO PASSIVO.

Rejeitada a preliminar quanto à arguição de ilegitimidade da parte passiva, nos termos dos artigos 29 e 31 do CTN.

(...)

Acórdão n.º 9202-004.585

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2003

LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIEDADE RURAL INVADIDA POR TERCEIROS.

O proprietário de imóvel rural invadido por trabalhadores sem-terra possui legitimidade passiva em face do ITR, até que a propriedade seja declarada de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do Poder Público na posse.

Em Despacho de Exame de Admissibilidade, datado de 21/10/2022 (e.fls. 566/575), o então Presidente da 4 Câmara / 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela PFN, admitindo a rediscussão das matérias: a) “**da área de preservação permanente**”, sendo acatado como divergentes os Acórdãos 9202-006.041 e 9202-007.312; e b) “**das terras invadidas**”, tendo como paradigmas os Acórdãos 303-33.269 e 9202-004.585.

Cientificado do Acórdão n.º 2402-010.625, relativo ao seu recurso voluntário, do Recurso Especial da PFN e respectivo Despacho de Admissibilidade, e instado a se manifestar o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Conforme relatado, são devolvidas duas matérias para apreciação, quais sejam:

a) área de preservação permanente”, onde se discute a necessidade de apresentação tempestiva do ADA para efeito de exclusão das respetivas áreas da base de cálculo do ITR; e

b) terras invadidas”, cuja discussão gira sob a alegação da autuada de que não detinha a posse de parte do imóvel por ocasião da ocorrência do fato gerador, não devendo assim se sujeitar ao respectivo ITR.

Admissibilidade: a) área de preservação permanente

Verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigmas tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. Tanto no caso do acórdão recorrido, quanto nos paradigmas, trata-se de lançamento fiscal de ITR decorrente de glosa de área de preservação permanente devido à não apresentação do Ato Declaratório Ambiental protocolizado junto IBAMA.

Entendeu-se no acórdão recorrido, que as áreas de preservação permanente assim o são por simples disposição legal, independente de qualquer providência, como apresentação do ADA ao IBAMA, averbação da área no registro do imóvel ou outra providência do gênero, bastando a comprovação, por documentação hábil e idônea, quanto a sua efetiva existência

A seu turno, nos paradigmas, nos termos consignados nas ementas, decidiu-se que, a partir do exercício de 2001, relativamente às áreas de preservação permanente tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do ITR a apresentação de ADA, protocolizado junto ao Ibama.

Constata-se assim, nítida divergência entre o acórdão recorrido e os adotados como paradigmas (Acórdãos 9202-007.312 e 9202-006,041), onde, diante de situações semelhantes, provieram conclusões opostas.

Admissibilidade: b) terras invadidas

Também quanto ao tema “terras invadidas”, há similitude fática entre o recorrido e paradigmas, que autorizam seguimento do Recurso Especial. Decidiu-se no acórdão recorrido

pela não incidência de ITR sobre parte do imóvel, apontada no Laudo Técnico, que se encontrava invadida, com esvaziamento dos atributos da propriedade. Confira-se:

(...)

Do trecho acima transcrito, fica claro que a área de terras ora tratada esteve, de fato, invadida, desde 2004 até 2009, e esse fato restringiu efetivamente o exercício dos direitos inerentes à posse e à propriedade, tanto que, como acima explicitado, o projeto técnico de reflorestamento de uma área de 212,0 ha não pôde ser concretizado em decorrência das aludidas invasões.

Nessa linha, o entendimento consolidado do STJ é no sentido da não incidência de Imposto Territorial Rural quando o imóvel se encontra invadido, com esvaziamento dos atributos da propriedade. Nesse sentido, cito, exemplificativamente, os seguintes precedentes, dentre outros no mesmo sentido:

(...)

Assim, por todo exposto, entendo que deve ser excluída da base de cálculo do tributo lançado, a área de 98,84 ha que se encontrava sob invasão do Movimento dos Sem Terra no período autuado.

O primeiro paradigma, Acórdão 303-33.269, ao analisar alegação do contribuinte/recorrente de não ser sujeito passivo da relação tributária, por ter perdido a posse do imóvel pela invasão de posseiros, entendeu que: *“Ainda que o contribuinte tenha sofrido turbacão de sua posse por terceiros, enquanto o registro do imóvel estava em seu nome é legítima a cobrança do ITR, tendo em vista que o mesmo perdurou como proprietário do imóvel.”*

Nesse mesmo sentido foi decidido no segundo paradigma (Acórdão 9202-004.585), conforme consignado na sua ementa: *“O proprietário de imóvel rural invadido por trabalhadores sem-terra possui legitimidade passiva em face do ITR, até que a propriedade seja declarada de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do Poder Público na posse.”*

Novamente se evidencia presente situação que autoriza o conhecimento do recurso, onde, diante de situações em que os proprietários dos imóveis invadidos suscitaram ilegitimidade para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária relativa ao ITR das áreas invadidas, temos decisões divergentes dos acórdão recorrido e paradigmas (303-33.269 e 9202-004.585).

Portanto, sendo o recurso tempestivo e, conforme demonstrado, preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Mérito - a) área de preservação permanente

A obrigatoriedade de utilização do ADA, para efeito de redução do valor a pagar do ITR tornou-se obrigatória pelo § 1º do art. 17-O, da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Confira-se:

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)

(...)

Nos mesmos termos o comando do art. 10, §3º, inc. I, do Regulamento do ITR (Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002), que prevê que as áreas passíveis de exclusão da base de cálculo do imposto devem ser informadas em ADA protocolizado nos prazos e condições fixados em ato normativo:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas

(...)

§ 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; e

(...)

O tema vem sendo objeto de diversas discussões no âmbito deste Conselho. Há posicionamento no sentido de que o ADA não seria elemento obrigatório e essencial para comprovação da área isenta ao ITR, podendo ser comprovado por meio de outros elementos. Tal posição é justificada em decorrência de jurisprudência, não vinculante, do Superior Tribunal de Justiça, quanto à impossibilidade de tal exigência para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 (novo Código Florestal).

A alteração promovida nos arts. 19 e 19A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, determina que os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil devem, em suas decisões, adotarem o entendimento **a que estiverem vinculados, quando houver manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**, entre outras, na hipótese de: tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

No Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016 foi aprovada a seguinte redação para o item 1.25, “a”, da “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer” para os representantes daquele Órgão (conforme item 34 do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016):

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1.360.788/MG, REsp 1.027.051/SC, REsp 1.060.886/PR, REsp 1.125.632/PR, REsp 969.091/SC, REsp 665.123/PR e AgRg no REsp 753.469/SP.

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 e de reserva legal, 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 condicionada 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 n.º 12.651.

Deve ser destacado que, inobstante a posição da PGFN manifestada no referido parecer, no sentido de impossibilidade de reversão do decidido e dispensa de contestação ou recurso, em julgados envolvendo a questão, não houve uma efetiva manifestação quanto à vinculação de tal posição, ou das decisões do STJ quanto à matéria, posto que não presentes quaisquer daquelas hipóteses vinculantes da Lei nº 10.522, de 2002, em especial no tocante à redação original do inc. II, do art. 19 de referido diploma legal.

Noutro giro, nos processos administrativos atinentes ao tema nesta Câmara Superior, verifico tratar-se, em sua maioria, de Recursos Especiais opostos justamente pela Fazenda Nacional, onde se contesta a concessão da isenção pelas Turmas Ordinárias do CARF com ausência do multicitado Ato Declaratório. É o caso do presente procedimento, onde a matéria devolvida para discussão é somente a necessidade de Ato Declaratório Ambiental para a comprovação da área de preservação permanente a partir do exercício 2001, ou seja, obrigatoriedade do ADA para reconhecimento da APP.

Temos assim, situação em que, não há decisão vinculante do Poder Judiciário no sentido de afastar a exigência do ADA e há singular e expressa manifestação da PFN, materializada no Recurso Especial, contrária à decisão do acórdão recorrido, que afastou a exigência do Ato Declaratório como requisito para fruição da isenção. Confira-se os seguintes excertos do Recurso Especial:

Assim, para efeito de exclusão das áreas de preservação permanente da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente das áreas protocolizando requerimento de ADA perante o IBAMA, ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração.

A exigência do ADA encontra-se consagrada na Lei nº 6.938, de 31/08/1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27/12/2000, já em vigor para o ITR do exercício de 2001.

(...)

Assim, a obrigatoriedade de apresentação do ADA é exigência que decorre da legislação tributária e encontra previsão expressa no art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, em vigor a partir de 27/12/2000. Com efeito, aplica-se ao ITR do exercício de 2001 e seguintes, tal como é o caso dos autos.

(...)

A exigência do ADA não caracteriza obrigação acessória, visto que a sua exigência não está vinculada ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, nem se converte, caso não apresentado ou não requerido a tempo, em penalidade pecuniária, definida no art. 113, §§ 2º e 3º, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional –

CTN). Ou seja: a ausência do ADA não enseja multa regulamentar - o que ocorreria caso se tratasse de obrigação acessória -, mas sim incidência do imposto.

(...)

A obrigatoriedade do ADA, portanto, não desborda da regulamentação dos dispositivos legais, porquanto não viola direitos do contribuinte, além de lhe ser claramente favorável.

O que não se pode conceber é que o contribuinte queira se valer da exclusão das áreas tributáveis da incidência do ITR sem cumprir as exigências previstas na legislação. O direito ao benefício legal deve estar documentalmente comprovado pelo documento que a legislação indicou como apto para tal fim.

(...)

No caso concreto, o contribuinte deixou de apresentar tempestivamente, o ADA.

Inexiste respaldo para permitir o reconhecimento de APP mediante apresentação de laudo, desconsiderando a literalidade da legislação que estabelece o critério probatório apropriado.

Portanto, a obrigatoriedade de apresentação do ADA ou do protocolo tempestivo de requerimento para sua emissão é exigência que sempre decorreu da legislação tributária e, encontra previsão expressa no art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/81, em vigor a partir de 27/12/2000. Outro ponto a ser salientado, é quanto a dispensa de comprovação prévia relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do § 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363/1996 (vigente à época do fato gerador e atualmente revogado). Trata-se, como claramente assente no dispositivo atualmente revogado, de dispensa de prévia apresentação e não dispensa do ato em si. Noutras palavras, não há dispensa da contribuinte, uma vez solicitada, da apresentação dos documentos comprobatórios, com destaque para o ADA regularmente previsto em legislação vigente e eficaz. Destarte, a dispensa de prévia comprovação nada interfere nas exigências legais de, uma vez requerida, comprovação das áreas ambientais existentes no imóvel, com documentação hábil prevista na legislação tributária (Lei nº 9.393/1996 e Decreto nº 4.382/2002), nem à dispensa de protocolização do ADA junto ao IBAMA (art. 17-O da Lei nº 6.938/1981, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165/2000).

Nesses termos, considerando que há expresse comando legal exigindo o ADA como requisito para exclusão da APP da base de tributação do ITR, norma vigente e eficaz; e não há decisão vinculante do Poder Judiciário no sentido contrário, ou afastando sua aplicação, além do fato de que a PFN apresentou o recurso, mesmo após o Parecer PGFN/CRJ/Nº 1329/2016, manifestando-se contrária à decisão recorrida; entendo pelo provimento do Recurso Especial, relativamente ao tema “área de preservação permanente”.

Mérito: b) terras invadidas

Sustenta a Fazenda Nacional que, apesar da alegação de não ser sujeito passivo da relação tributária, por ter perdido a posse do imóvel pela invasão de terceiros, caberia ao contribuinte, ainda que detentor de apenas um dos aspectos da propriedade, o recolhimento do ITR, nos termos dos arts. 29 e 31 do CTN, que apresentam a seguinte redação:

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

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

Consoante com o disposto no art. 31 do CTN temos o art. 4º da Lei nº 9.393, de 1996, que dispõe sobre o ITR, no sentido de que contribuinte do imposto é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Temos assim que, acorde os citados comandos normativos, qualquer um dos personagens citados nos textos legais pode ser levado à responsabilização pelo crédito, sem comportar benefício de ordem. Pela pertinência dos fundamentos apresentados, peço *vênia*, para parcial reprodução do voto elaborado pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, debruçando-se sob cenário correlato ao do presente lançamento, no Acórdão 9202-004.586:

De plano, cabe destacar que a lei não estabelece qualquer benefício de ordem, no que tange ao contribuinte do ITR. Nesse passo, ressalta-se que o próprio Contribuinte qualificou-se como tal, ao apresentar a DITR/2005 em seu nome, apurando inclusive o tributo que considerou devido (fls. 04). Com efeito, a irresignação acerca da sujeição passiva somente ocorreu quando dele foi exigida a diferença de imposto.

Assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva, já que o Contribuinte detinha a propriedade do imóvel, o que já é suficiente para, no presente caso, caracterizar a sujeição passiva.

Quanto ao acórdão recorrido, o fundamento para a declaração de ilegitimidade passiva foi o fato de, à época do fato gerador, a Fazenda encontrar-se na posse de trabalhadores sem-terra, sendo que, por força de decreto de 24/11/2005, o imóvel foi declarado de interesse social, para fins de reforma agrária.

Entretanto, a Lei nº 9.393, de 1996, assim determina:

“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.

*§ 1º O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, **enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.***

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

(...)

Regulamentando a lei, o Decreto nº 4.382, de 19/09/2002, foi claríssimo:

Art. 2º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, 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 (Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 1º).

*§ 1º O ITR incide sobre a propriedade rural declarada de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, **inclusive para fins de reforma agrária:***

I - até a data da perda da posse pela imissão prévia do Poder Público na posse;

II - até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.” (grifos do original)

No caso em apreço, trata-se do ITR/2005, sendo que o imóvel somente foi declarado de interesse social para fins de reforma agrária em 24/11/2005, portanto após a ocorrência do fato gerador. Assim, conforme o dispositivo legal acima destacado, somente a partir dessa data poderia se cogitar de não exigência do tributo em face do autuado, e mesmo assim caso restasse comprovada a imissão prévia na posse, o que somente ocorreu em 07/11/2007 (fls. 01).

Destarte, a sujeição passiva, no caso do ITR, não comporta benefício de ordem, sendo que a regra geral é a exigência do ITR em face do proprietário, enquanto não transferida a propriedade, o que no presente caso legitima o Contribuinte como sujeito passivo do ITR/2005.

Com efeito, ao tempo de ocorrência do fato gerador, o imóvel em questão não se enquadrava na excepcionalidade que eximiria o proprietário da exigência do tributo: imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária com imissão prévia do Poder Público na posse.

Na situação ora sob análise, temos que o própria contribuinte apresentou a Declaração do ITR (DITR) em questão, por meio da qual apurou e recolheu o imposto que considerou devido, declarando toda a área do imóvel e somente por ocasião da apresentação da impugnação suscitou a aventada ilegitimidade passiva. Noutra giro, o contribuinte trouxe aos autos cópia do Decreto de 23/12/2011 (e.fls. 185/187), publicado no Diário Oficial em 28/12/2011, onde parte do imóvel é declarada de interesse social, para fins de reforma agrária. Portanto, somente na referida data o contribuinte perdeu a posse da parte do imóvel excluída do lançamento pelo acórdão recorrido. Merece também destaque a informação prestada pelo próprio autuado, em sua peça impugnatória, onde reporta que no ano-calendário objeto da autuação (2009) o imóvel teria sido alvo de invasão na data de 13/07/2009, situação que perdurou até 27/11/2009, data em que teve a posse reintegrada: Confira-se:

b) 2ª INVASÃO (de 26/05/2007 à 10/08/2007):

(...)

c) 3ª INVASÃO (de 13/07/2009 à 27/11/2009):

Antes mesmo que as empresas que exploram a propriedade pudessem concluir a restauração das cercas, portões e das demais áreas afetadas pelos invasores, inclusive aguardando o período mínimo para limpeza orgânica das terras, considerando a grande quantidade de lixo deixado no local durante as duas invasões anteriores e a própria existência de fezes humanas que contaminaram o solo onde o gado bovino e demais criações habitualmente pastavam, houve a terceira invasão no dia 13/07/2009.

Por conta desta invasão foi ajuizada nova ação possessória protocolizada sob n.039.09.012049-1, cuja posse foi reintegrada plenamente após a audiência realizada em 27/11/2009.

Tal informação deixa claro o fato de que na data de ocorrência do fato gerador o contribuinte encontrava-se em pleno exercício da posse e propriedade de todo o imóvel, que se estendeu por quase todo o ano objeto do lançamento. Nessa toada, sendo o autuado proprietário do imóvel em 1º de janeiro e durante quase todo o ano de 2009, injustificável a exclusão da área apontada como supostamente invadida; mesmo porque, conforme já explicitado alhures, qualquer uma das pessoas citadas como sujeito passivo nas normas de regência do ITR pode ser levada à responsabilização pelo crédito tributário, sem comportar benefício de ordem.

Portanto, havendo comando normativo, inclusive no CTN, que atribui a responsabilidade tributária ao autuado, entendo pelo provimento do Recurso Especial também com relação ao tema “terras invadidas”.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

