



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10183.004055/2005-64  
**Recurso nº** 137.302 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-39.308  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2008  
**Recorrente** FRIGORÍFICO GEJOTA LTDA  
**Recorrida** DRJ-CAMPO GRANDE/MS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL  
RURAL - ITR**

Exercício: 2002

**DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO  
PERMANENTE.**

Para que o contribuinte possa excluir da base de cálculo do Imposto as áreas de reserva legal e de preservação permanente, é obrigatório a utilização do ADA - Ato Declaratório Ambiental, nos termos da Lei.

**VALOR DA TERRA NUA**

No caso de informações inexatas, compete à fiscalização o arbitramento do Valor da Terra Nua segundo critérios definidos em Lei.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida pela recorrente e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Os Conselheiros Luís Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Nanci Gama votaram pela conclusão. Vencido o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, relator que dava provimento. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente



RICARDO PAULO ROSA – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Ausentes o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que resume adequadamente os fatos até aquela decisão:

*Trata o presente processo do auto de infração e documentos correlatos de fls. 02 a 09, através do qual se exige, do contribuinte, o Imposto Territorial Rural – ITR, no valor original de R\$ 1.171.257,58, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, decorrentes de glosa das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, informadas em sua Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial – DITR (DIAC/DIAT), do exercício de 2002, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Gejota II”, com área total de 39.922,0 ha, Número do Imóvel – NIRF 1.595.719-5, localizado no município de Vila Rica / MT. No referido lançamento, houve também a avaliação do valor da terra nua de acordo com o Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal – SIPT.*

*As alterações no cálculo do imposto estão demonstradas à fl. 02. A glosa efetuada causou aumento da área tributável de 3.062,0 ha para 39.922,0 ha. O valor da terra nua tributável, que lhe é proporcional, aumentou para R\$ 5.859.351,94, valor alcançado também em decorrência da avaliação da terra nua de acordo com os valores constantes do SIPT.*

*Conforme a descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 06 e 07, a glosa das áreas de preservação permanente e de reserva legal foi efetuada em virtude de não ter sido comprovada a protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental, bem como não ter sido apresentado laudo técnico informando as áreas de preservação permanente existentes no imóvel, e, com referência à área de reserva legal, não ter sido comprovada sua averbação, à margem da matrícula do imóvel, antes da data de ocorrência do fato gerador do imposto. A terra nua foi avaliada conforme o SIPT, por não ter sido apresentado laudo técnico de avaliação.*

*O contribuinte apresentou impugnação tempestivamente, fls. 28 a 34, na qual, após qualificar-se, descreve os fatos:*

### *“I. OS FATOS*

*1. Trata-se de Auto de Infração pelo qual foi apurado um suposto débito de Imposto Territorial Rural – ITR, no valor de R\$ 2.651.375,77 (dois milhões, seiscentos e cinqüenta e um mil, trezentos e setenta e cinco reais e setenta e sete centavos), referente ao exercício 2002.*

*2. Ocorre que os valores apurados pela fiscalização não guardam qualquer relação com os valores declarados como base pela contribuinte, tampouco com a realidade da terra tributada.*

*3. Consoante restará demonstrado a seguir, a cobrança fiscal, além de ilegal, é absolutamente abusiva, uma vez que fere frontalmente o princípio da razoabilidade, pelo que deverá ser anulado o Auto de Infração.”*

*Após resumir os fatos, em síntese, discorda da exigência fiscal, assim delineando sua defesa:*

## *“II. O DIREITO*

*4. Primeiramente, para melhor compreensão do que será exposto a seguir, serão demonstrados abaixo, mediante quadros comparativos, os valores declarados pela Impugnante, bem como os valores apurados pela I. Fiscalização, veja-se:*

*(quadro comparativo fl. 29)*

*5. Vislumbra-se dos quadros comparativos acima, a absoluta disparidade entre os valores declarados pela Impugnante e os valores apurados pelo Fisco.*

*6. A I. Fiscalização utilizou como justificativa para tal disparidade, o argumento de que a Impugnante não teria apresentado os documentos hábeis para demonstrar a área de preservação permanente, a área de utilização limitada, bem como o efetivo valor da terra nua.*

*7. É de se verificar, contudo, que a Lei nº 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto Territorial Rural — ITR, em nenhum momento exige que a Impugnante apresente tais documentos para alcançar o valor da terra nua tributável, de modo que o Fisco não poderia, a seu bel sabor, determinar esse valor, sem demonstrar a forma de apuração.*

*8. Na ausência de comprovação das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, bem como na ausência de demonstração do valor efetivo da terra nua, supondo o Fisco que houve subavaliação do imóvel no Documento de Informação e Apuração do ITR — DIAT, deve, por dever imposto pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, avaliá-lo considerando o preço de terras, bem como os dados de área total, área tributável e grau de utilização, apurados em procedimento de fiscalização, consoante dispõe o artigo 14, da Lei nº 9.393/96.*

*9. Saliente-se, por oportuno, que o §1º desse mesmo dispositivo preconiza que as informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no artigo 12, §1º, inciso II, da Lei nº 8.629/93 e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios para determinação da base de cálculo do ITR, qual seja, o valor da terra nua.*

*10. O valor apontado pela fiscalização como base de cálculo do ITR denota, ademais, flagrante inobservância do inciso II, do já mencionado artigo 12, da Lei nº 8.629/93, o qual determina que o valor da terra deve observar (i) a localização do imóvel; (ii) a capacidade potencial da terra; bem como (iii) a dimensão do imóvel.*

11. Tivesse a Fiscalização tido o cuidado de ir até a Fazenda que pretende tributar, teria constatado que a propriedade está muito aquém do valor que lhe fora arbitrado, até porque não se vislumbra, para o imóvel, a possibilidade de uma posse pacífica e segura. E, tal fato, Julgador, sem sombra de dúvidas influí na avaliação do bem imóvel.

12. Assim, especialmente em vista da ausência de efetiva atividade fiscal — perseguição da verdade material e apuração criteriosa e sensata da matéria tributável — é certo que a autuação padece de evidentes vícios de ilegalidade, não podendo, por isso, prosseguir.

13. De outra parte, depreende-se, da disparidade havida entre as avaliações apresentadas pela Impugnante e pela Fiscalização, flagrante afronta ao princípio da razoabilidade, o qual deve ser observado pela Administração Pública, atrelado ao próprio princípio estrita legalidade administrativa, este previsto no caput do artigo 37, da Constituição Federal.

14. Veja, I. Julgador, a apuração pelo Fisco do quantum debeatur pela Impugnante [...] é absolutamente desarrazoada, incoerente e inaceitável, sobretudo, pelo fato de não ter sido demonstrada a origem dos valores obtidos, o que acaba por tornar os valores contidos na autuação não razoáveis.

15. Com relação à aplicação do princípio da razoabilidade aos atos administrativos, é de se trazer à colação o entendimento do eminente jurista Celso Antonio Bandeira de Mello, in 'Curso de Direito Administrativo', Editora Malheiros, 14ª edição, página nº 91, in verbis:

*'Com efeito, o fato de a lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricção) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada para cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao sabor exclusivo de seu libito, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos, e muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicada. Em outras palavras: ninguém poderia aceitar como critério exegético de uma lei que esta sufrague as providências insensatas que o administrador queira tomar; é dizer, que avalize previamente condutas desarrazoadas, pois isto corresponderia a irrogar dislates à própria regra de direito'.*

16. Destarte, a não observância a tal princípio quando da lavratura do Auto de Infração é, certamente, mais uma razão que direciona a autuação à anulação.

17. Partindo-se para outra vertente e deixando aqui consignado que a Impugnante não concorda com o valor de avaliação atribuído pela Fiscalização à Fazenda Gejota II, de sua propriedade, tem-se que a tributação pretendida pelo Fisco é mais do que confiscatória, pois que extrapola o próprio valor do patrimônio tributado, incorrendo, nesse sentido, em manifesta inconstitucionalidade.

18. Com a devida vênia, não se pode dar a uma não resposta do contribuinte o direito fiscal de enriquecer-se desarrazoada e inconstitucionalmente. O imóvel para o qual vem sendo apontada uma dívida de ITR não vale sequer o valor do imposto que foi lançado na autuação fiscal, não ultrapassando o valor dos R\$ 50.000,00 pelo qual fora declarado.

19. E se assim não entender o Fisco, a Impugnante, no intuito de demonstrar a sua boa-fé, vem aqui oferecer o próprio imóvel como dação em pagamento da dívida que essa fiscalização alega recair sobre o mesmo. Ora, se o imóvel, para a Fiscalização, vale R\$ 5.869.351,94, então, nesse caso, a Administração estaria tendo um ganho de quase 50%. E, se não aceitar essa proposta, é porque de fato reconhece, como bem alega a Impugnante, que o imóvel não pode ser valorado na exorbitante quantia de R\$ 5.869.351,94, reconhecendo, ato contínuo, a abusividade da autuação, que deverá ser irremediavelmente anulada.

20. Cabe ponderar, nesse ponto, que a dação de bem imóvel em pagamento de dívida tributária é prevista no artigo 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional. Inobstante não haver regulamentação legal quanto à dação de imóveis em pagamento, esta é perfeitamente possível, tanto que prevista como causa extintiva da exigibilidade de tributos. Ademais, não se pode negar que o instituto assemelha-se ao instituto da adjudicação, contudo, em processamento encurtado. É que a adjudicação nada mais é senão o atendimento pronto e linear do objetivo de uma execução por quantia certa, que, nos termos do artigo 646 do Código de Processo Civil, tem por objeto expropriar bens do devedor, a fim de satisfazer o direito do credor. Com a adjudicação, assiste-se, simultaneamente, a expropriação de bens do devedor e a satisfação do crédito. Observe-se, outrossim, que o direito de adjudicação, em execução fiscal, é devidamente previsto no artigo 24 da Lei nº 6.830/80 e, no caso específico do ITR, é corroborado pelo artigo 18, §2º, Lei nº 9.393/96.

21. Pode-se dizer, portanto, que o aceite da dação do bem ora oferecido em pagamento da dívida lançada seria equivalente à adjudicação de um bem nomeado à penhora, contudo, de forma antecipada, ou seja, antes da fase executória, o que se afigura ainda mais interessante à Fazenda Pública, que deve zelar pela agilidade no recebimento de seus créditos.

22. Para tanto e, nos termos acima dispostos, a Impugnante desde já coloca o imóvel objeto da tributação à inteira disposição da União para visitações e avaliações acaso julgadas de interesse ou necessárias, inclusive para efeitos de constatação da irrazoabilidade dos valores autuados.”

Por fim, requer:

“23. Diante do exposto, entende a Impugnante ter demonstrado, à suficiência, a procedência de sua Impugnação, pelo que deverá ser anulado o Auto de Infração outrora lavrado, sobretudo, pela não observância de princípios norteadores da Administração Pública, quais sejam, legalidade e razoabilidade.

*24. Outrossim, considerando as alegações relacionadas à dação em pagamento, tal qual acima delineado, a Impugnante oferece o imóvel de sua propriedade – NIRF 1595719-5 para o pagamento da dívida que sobre ele recai.”*

*Junta documentos de fls. 35 a 57, 62 a 69, 72 e 73.*

A decisão de primeira instância foi assim resumida:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR*

*Exercício: 2002*

*Ementa: NULIDADE.*

*Improcedente a argüição de nulidade quando cumpridos os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e ausentes as hipóteses de seu art. 59. Matérias alheias às contidas nesses dispositivos comportam decisão de mérito.*

*PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*Na esfera administrativa não é cabível a discussão da legalidade e da constitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, nem da violação de princípios constitucionais, por serem matérias reservadas ao Judiciário. Devem ser observados os atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, por serem normas complementares da legislação tributária, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional.*

*ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL.*

*A exclusão das áreas declaradas como de preservação permanente e de reserva legal, esta integrante da área de utilização limitada, da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada à protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA, perante o IBAMA ou órgão conveniado. É também necessária a averbação da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro competente, até a data de ocorrência do fato gerador do Imposto.*

*VALOR DA TERRA NUA. SIPT.*

*Deve ser mantido o valor da terra nua adotado para fins de lançamento, com base no Sistema de Preços de Terras, quando não apresentado laudo técnico de avaliação, que atenda satisfatoriamente aos requisitos estabelecidos pela ABNT, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor da terra nua do imóvel.*

*Lançamento procedente.*

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repetindo os argumentos trazidos em sua impugnação.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Relator

O recurso é tempestivo e atende os requisitos legais, logo, tomo conhecimento do mesmo.

É o meu entender que o parágrafo sétimo do artigo 10 da lei nº 9.393/96, incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67/01 afasta a obrigatoriedade do contribuinte de apresentar qualquer documento ou prova da existência da área de reserva legal ou da área de proteção permanente e o ônus de prova (para afastar a presunção favorável ao contribuinte) é da autoridade fiscal.

O referido parágrafo tem o seguinte texto:

*§ 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) (NR)*

E mais, com a presunção legalmente determinada pela legislação cabe ao fisco o ônus da prova da falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte e não produzindo a prova disto, é impossível a autuação.

O fato de não haver o ADA ou qualquer outro documento que afirme a existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente, não permite a conclusão da inexistência desta, pois não afirmar um direito ou fato é diferente de negar a existência destes mesmos direito ou fato.

No que se refere especificamente à necessidade do contribuinte comprovar a existência do Ato Declaratório junto ao IBAMA – ADA, cabe ressaltar que as duas Turmas de Direito Público já se manifestaram da seguinte forma:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR*

*1. Autuação fiscal calcada no fato objetivo da exclusão da base de cálculo do ITR de área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.*

*2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art. 10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato*

*declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.*

*3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.*

*4. Estabelece o parágrafo 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95 que: "A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."*

*5. A taxa SELIC representa a taxa de juros reais e a taxa de inflação no período considerado e não pode ser aplicada, cumulativamente, com outros índices de reajustamento.*

*6. Destarte, assentando o Tribunal que "verifica-se, entretanto, que na data da lavratura do auto de infração 15/04/2001, já vigia a Medida Provisória de n. 2.080-60 de 22 de fevereiro de 2001, que acrescentou o parágrafo sétimo do art. 10 da Lei 9.393/96, onde o contribuinte não está sujeito à comprovação de declaração para fins de isenção do ITR. Ademais, há nos autos às fls. 37, 45, 46, 66, 69, documentos hábeis a comprovar que na área do imóvel está incluída áreas de preservação permanente (208,0ha) e de reserva legal (100 ha) que são isentas à cobrança do ITR, consoante o art. 10 da Lei 9393/96". Invadir esse campo de cognição, significa ultrapassar o óbice da Súmula 7/STJ.*

*7. Recurso especial parcialmente conhecido improvido. (REsp nº 668001/RN, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, DJ 13.02.2006 p. 674) (grifos acrescidos)*

**TRIBUTÁRIO - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO**

**DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - DESNECESSIDADE DE ATO**

**DECLARATÓRIO AMBIENTAL DO IBAMA.**

**1. O Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/96, permite da exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA.**

2. *Recurso especial provido. (REsp nº 665123/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 05.02.2007 p. 202) (grifos acrescentados)*

Portanto, concluindo, há dois motivos para afastar a incidência do tributo, ambas decorrentes do comando legal expresso no parágrafo sétimo do artigo 10º da lei 9.393/96: a primeira, é a dispensa de apresentação de qualquer documento para obter este afastamento do tributo e a segunda, é que o *onus probanti* recai sobre a autoridade fiscal, que não logrou provar a inexistência fática das áreas de reserva legal e/ou de preservação permanente.

Assim, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário e lhe dar provimento.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2008

  
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa – Redator Designado

A exemplo do que tem ocorrido em outros processos submetidos à decisão deste colegiado, o que neste se discute não é a existência ou não das referidas áreas, mas a obrigatoriedade da utilização dos documentos exigidos em lei para a concessão da isenção, em contraposição à admissibilidade de outros meios de prova capazes de comprovar a existência das mesmas.

O artigo 179 do Código Tributário Nacional trata do assunto.

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. (grifei)*

§ 1 - omissis

§ 2 - omissis

Não sendo a isenção de que aqui se trata concedida em caráter geral, depende sua efetivação do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

O lançamento diz respeito ao exercício de 2002.

Portanto, a DITR *sub examine* refere-se ao exercício de 2002, tendo o fato gerador do Imposto ocorrido no dia primeiro de janeiro daquele mesmo ano, conforme previsto no artigo 1º da Lei 9.393/96.

*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.*

Tal consideração é de importância capital no que concerne aos efeitos do disposto do artigo 105 do Código Tributário Nacional na solução da presente lide.

*Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*

Até a entrada em vigor da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de áreas de preservação permanente e de reserva legal estava vinculada às exigências contidas nas leis então vigentes, que não especificavam o Ato Declaratório Ambiental – ADA como documento indispensável à fruição da isenção.

*"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)" (grifei)*

Vigiu ao longo de quase todo o ano de 2000 a redação introduzida pela Lei 9.960/00, que continha o seguinte teor:

*"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 10% (dez por cento) do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria." (AC)*

*"§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional." (AC) (grifei)*

Assim sendo a exigência do ADA estava definida em lei na data da ocorrência do fato gerador do Imposto e, conforme comando cristalino contido no Código Tributário Nacional, a observância deste requisito é condição para a efetivação da isenção.

De fato, não vislumbro qualquer razão para que esse colegiado afaste a aplicação de uma lei vigente à época da ocorrência do fato gerador.

O próprio Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes delimita o universo no qual os integrantes deste colegiado devem apoiar suas decisões, ao excluir da sua competência o controle da constitucionalidade das leis.

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Embora entenda que tais considerações sejam suficientes e, ainda mais, definitivas para decidir a presente lide, não será demais seguirmos um pouco adiante neste tema, no intento de contextualizar a obrigação contida no direito positivo no mundo dos fatos concretos que ele pretende regular.

Como é cediço, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural tem função extra-fiscal, com a qual se lhe atribui finalidade mais ampla, superando a meramente arrecadatória, com vistas a utilização da propriedade particular em benefício da coletividade.

É exatamente esta a razão de desonerarem-se do pagamento do Imposto as áreas de reserva legal e de preservação permanente, entre outras.

A Lei 6.938/81 e alterações posteriores, que “*dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação*”, estabelece obrigações acessórias não somente para contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, mas para as demais pessoas físicas e jurídicas que se destinam a atividades capazes de interferir nas condições do meio.

*Art. 17. Fica instituído, sob a administração do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis - IBAMA: (Redação dada pela Lei nº 7.804, de 1989)*

*I - omissis*

*II - Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, para registro obrigatório de pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos da fauna e flora. (Incluído pela Lei nº 7.804, de 1989)*

*Art. 17-B. Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.” (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*

*Art. 17-C. É sujeito passivo da TCFA todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*

*§ 1º O sujeito passivo da TCFA é obrigado a entregar até o dia 31 de março de cada ano relatório das atividades exercidas no ano anterior, cujo modelo será definido pelo IBAMA, para o fim de colaborar com os procedimentos de controle e fiscalização. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000) (grifei)*

*§ 2º Os recursos arrecadados com a TCFA terão utilização restrita em atividades de controle e fiscalização ambiental. (Incluído pela Lei nº 11.284, de 2006) (grifei)*

*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)*

O Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR), assim dispõe:

*"Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas:*

*I - de preservação permanente;*

*II - de reserva legal;*

*(...)*

*§ 4º - O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis".*

O que se depreende do texto legal é que a obrigatoriedade de apresentação do ADA para fins de redução do valor a pagar do ITR está inserida em um programa mais amplo de controle do uso dos recursos naturais disponíveis, no qual se previu, inclusive, nova fonte de recursos destinada ao financiamento da fiscalização ambiental.

Olhando sob este prisma, não me parece nem um pouco absurda a exigência de que o contribuinte seja obrigado a prestar informações ao órgão ambiental competente, com vistas à manutenção de um banco de dados, colaborando com a fiscalização do emprego da terra e demais recursos naturais e com financiamento da fiscalização correspondente.

Ademais, a localização e as dimensões das áreas de reserva legal também dependem da aprovação do órgão ambiental competente.

*Lei 4.771/65*

*Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Regulamento)*

*I oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por*

*cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*§ 1º omissis*

*§ 2º omissis*

*§ 3º omissis*

*§ 4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a função social da propriedade, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (grifei)*

*I - o plano de bacia hidrográfica; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*II - o plano diretor municipal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*III - o zoneamento ecológico-econômico; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*IV - outras categorias de zoneamento ambiental; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*V - a proximidade com outra Reserva Legal, Área de Preservação Permanente, unidade de conservação ou outra área legalmente protegida. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*§ 5º omissis*

*I - omissis*

*II - omissis*

*§ 6º Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (grifei)*

*I - oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*II - cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*III - vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas "b" e "c" do inciso I do § 2º do art. 1º. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (os grifos não constam do original).*

Portanto, nem o percentual de vinte por cento do território pode ser considerado como fração mínima sob a qual se impõe a limitação administrativa, nem sua demarcação e destinação estão garantidas sem a interferência do órgão ambiental competente, motivo mais do suficiente para que se compreenda a exigência contida em Lei de que a desoneração do Imposto a pagar dependa da solicitação do Ato Declaratório Ambiental -ADA.

Feitas essas considerações acerca da obrigatoriedade de apresentação do ADA, deve-se, ainda, abordar a questão da apresentação extemporânea desse documento.

Liminarmente, há que se esclarecer que não há prazo definido em lei para a sua apresentação, restando esse definido em ato normativo da Secretaria da Receita Federal.

O Código Tributário Nacional, no que diz respeito ao fato gerador das obrigações principais e acessórias, assim especifica:

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (o original não está grifado).*

Não há dúvida de que o Código estabelece importante distinção quanto ao instrumento legislativo hábil a definir situações geradoras de obrigações principais e acessórias. Apenas para as primeiras o legislador estabeleceu a reserva legal.

Disso decorre que nada obsta à Receita Federal do Brasil definir, por meio de norma regulamentar, prazo ou outras obrigações de cunho acessório, com vistas à melhor administração do Imposto.

Por outro lado, ainda conforme o Código Tributário Nacional, o descumprimento das obrigações acessórias acarretará a conversão dessa em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifei)

Ou seja, descumprida a obrigação acessória (sem, por óbvio, que isso implique a falta de comprovação do cumprimento da obrigação principal) cabe a aplicação da penalidade pecuniária, mas não decorre disto a conversão desta em obrigação principal no que concerne ao pagamento dos tributos devidos.

Por outro lado, até dado momento, é possível a apresentação dos documentos com os quais o contribuinte faz prova de suas alegações.

Dito momento está especificado no Decreto 70.235/72 e alterações posteriores.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93) (grifei)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 1.º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 2.º. É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 3.º. Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 4.º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (grifei)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

§ 5.º. *A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

§ 6.º. *Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.* (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97) (grifei)

A inteligência dos dispositivos acima transcritos conduz ao entendimento de que os meios de prova podem ser apresentados até a impugnação, após o que preclui o direito do contribuinte, a menos que constate-se uma das ocorrências previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do artigo 16, situação em que poderá fazê-lo mesmo depois de proferida a decisão de primeira instância.

Ou seja, uma vez que o documento tenha sido carreado aos autos até impugnação, perquiri-se, agora, quanto à sua eficácia probante nos casos em que tenha o mesmo sido solicitado após ocorrido o fato gerador do Imposto.

Trazemos a lume, mais uma vez, o artigo 179 do Código Tributário Nacional.

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.*

§ 1º *Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.*

§ 2º *O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155. (grifei)*

*Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: (grifei)*

*I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;*

*II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.*

*Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.*

Aplicando-se o artigo 155 ao processo de concessão de isenção, como reza o parágrafo 2º do artigo 176, tem-se que ela, a isenção, será revogada de ofício sempre que for apurado que o beneficiado **não satisfazia** ou deixou de satisfazer as condições ou **não cumpria** ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, sendo tais requisitos e condições, conforme caput do artigo 176, aqueles previstos em lei ou contrato.

Sem a obtenção do ADA na data da ocorrência do fato gerador do Imposto (prazo alargado por atos normativos da Secretaria da Receita Federal), um requisito definido em lei como necessário para a concessão do favor, considero que o contribuinte não cumpria e não satisfazia os requisitos e condições ao tempo em que efetivou a declaração do ITR revisada pela fiscalização, estando tal exigência, sem dúvida, em consonância com toda a lógica que alicerça a obrigatoriedade de apresentação desse documento, conforme antes demonstrado.

Também não procedem as alegações do contribuinte em relação ao critério utilizado pela fiscalização para determinação da base de cálculo do imposto.

Os critérios utilizados pela fiscalização para arbitramento do VTN estão de acordo com o que estabelece a legislação.

Assim determina o parágrafo 1º do artigo 14 da Lei 9.393/96.

*§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.*

Por todo o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2008

  
RICARDO PAULO ROSA – Redator Designado