



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

**Processo nº** 10183.004126/2005-29  
**Recurso nº** 136.862 Voluntário  
**Matéria** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 301-34.641  
**Sessão de** 10 de julho de 2008  
**Recorrente** JOÃO ARANTES JÚNIOR - ESPÓLIO  
**Recorrida** DRJ/CAMPO GRANDE/MS

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

Exercício: 2001

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, RESERVA  
LEGAL E PASTAGENS. Devidamente comprovada a área de  
reserva legal através da averbação na Matrícula do Imóvel,  
merece reforma a decisão atacada para exclusão da referida área.

ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte comprovar a existência  
de projeto específico para a área.

Preservação Permanente - laudo técnico. O laudo, para poder  
fundamentar a área de exclusão permanente deve ser elaborado  
com atenção às regras da ABNT, com recolhimento de ART e  
indicação minuciosa das áreas, vegetação e especificidades que  
formam a área de preservação permanente. Se o laudo não atende  
estes requisitos não pode comprovar a existência da área de  
preservação permanente.

**PRELIMINARES REJEITADAS  
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por  
maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencidos os conselheiros José Luiz  
Novo Rossari e Irene Souza da Trindade Torres, que negavam provimento por falta de ADA.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente

SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi e Valdete Aparecida Marinheiro.

## Relatório

Trata o presente processo do auto de infração por meio do qual se exige do contribuinte, o Imposto Territorial Rural – ITR, relativo ao exercício de 2001, no valor total de R\$ 1.317.294,94, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Providência”, com NIRF – Número do Imóvel na Receita Federal – 1.091.119-7, localizado no Município de Aripuanã – MT.

O auto de infração foi lavrado sob o argumento de que o Contribuinte não apresentou a documentação exigida pela fiscalização, motivo pelo qual, houve a glosa total das áreas de preservação permanente, reserva legal e de implantação de projeto técnico.

O contribuinte então, apresentou impugnação (fls.25/54) alegando em síntese:

- 1) questiona o procedimento de malha, alegando qual seria a forma correta de cálculo do imposto;
- 2) que existe área de reserva legal e preservação permanente, conforme comprova o Laudo Técnico apensado à Impugnação;
- 3) que o ato administrativo tem importância menor do que a real existência das áreas preservadas;
- 4) que o Projeto Técnico de Exploração Agropecuária existe, deve ser considerado e que foi recepcionado pelo INCRA;
- 5) discorre sobre as restrições estaduais pertinente à exploração no estado do Mato Grosso e que a obrigatoriedade de preservação independe de averbação das áreas;
- 6) que a existência da área de preservação permanente atende às exigências da lei florestal e que a imposição de Instruções Normativas da SRF não podem sobrepô-la;
- 7) que 50% da área total do imóvel está devidamente averbada em sua Matrícula como sendo de reserva legal e que de fato, a preservação obrigatória é de 80%;
- 8) impugna a multa aplicada, colacionando pareceres doutrinários a este respeito;
- 9) requer ao final, o cancelamento do auto de infração, pelos motivos expostos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS (fls. 204/215) proferiu acórdão julgando o lançamento procedente, pois para efeito de apuração de ITR a comprovação das áreas de preservação permanente e reserva legal está condicionada ao reconhecimento delas pelo IBAMA, mediante o ADA ou comprovação do protocolo de seu requerimento, no prazo de seis meses, contados da entrega da DITR, além do Laudo Técnico

6

específico que demonstre em quais artigos da legislação pertinente se enquadram as pretensas áreas.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 227/245), a reiterando praticamente os mesmos argumentos trazidos com a impugnação acrescentando preliminares de vício forma, nulidade, juros superiores a 12%, 1 apresentando relação de bens arrolados como garantia do recurso, às fls. 246/249.

Em síntese, é o relatório.



## Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

O auto de infração foi lavrado sob o argumento de que o Contribuinte não apresentou a documentação exigida pela fiscalização, motivo pelo qual, houve a glosa total das áreas de preservação permanente, reserva legal e de implantação de projeto técnico.

Foi glosada a área de 4.814,1ha de preservação permanente; área de 26.695,0ha de reserva legal e de 21.881,30ha de implantação de projeto técnico.

Entretanto, antes de entrar no mérito, é necessário analisar as preliminares. Levantadas no Recurso.

### **Da preliminar de vício formal**

A Recorrente alegou ocorrência de nulidade por vício formal por não constar a identificação da autoridade que a expediu. Ora, verificando as fls. 04, vê-se que o auto foi lavrado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal – Maurício Luciano da Rocha, com matrícula 1.221.426, motivo pelo qual afasto tal nulidade.

### **Da preliminar de nulidade por defeito na publicação**

A Recorrente alegou nulidade do lançamento por defeito na publicação da legislação que indicou a base de cálculo do ITR- 1994. Ocorre que o presente caso trata o ITR de 2001, por isso, por motivos óbvios, afasto a nulidade alegada.

### **No mérito**

Com relação às áreas de preservação permanente, reserva legal e de implantação de projeto técnico, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS decidiu que no presente caso, para efeito de apuração de ITR há a condição de reconhecimento das áreas pelo IBAMA, mediante o ADA.



### Da área de reserva legal.

O Recorrente teve a área de reserva legal indicada em sua DITR e que baseou o cálculo do ITR glosado, pois apesar de estar devidamente registrada, não foi apresentado o ADA.

Especificamente com relação a área de reserva legal, não deve prevalecer o entendimento exarado no v. acórdão, uma vez que existem outros documentos hábeis que podem comprovar a existência da área de reserva legal e com maior robustez do que o ADA.. E a isenção disposta no artigo 10 da Lei n. 9.393/96 não está adstrita à apresentação do ADA, como já decidiu o STJ:

***"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR***

*1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR 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 fatos pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração do 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. Recurso especial improvido."*

(Recurso Especial nº. 587.429 – AL (2003/0157080-9), j. em 01 de junho de 2004, Rel. Min. Luiz Fux)

No presente caso, o Contribuinte apresentou às fls. 68/190 as matrículas do imóvel com as devidas averbações das áreas de Reserva Legal, conforme tabela abaixo:



MATRÍCULA Nº	ÁREA TOTAL	ÁREA AVERBADA COMO RESERVA LEGAL	AVERBAÇÃO
28.484	3.000 hectares	50%	Fls. 69
28.485	3.000 hectares	50%	Fls. 73
28.486	2.996,12 hectares	50%	Fls. 76
28.487	3.000 hectares	50%	Fls. 83
28.488	3.000 hectares	50%	Fls. 86
28.489	3.000 hectares	50%	Fls. 89
28.490	3.000 hectares	50%	Fls. 96
28.491	3.000 hectares	50%	Fls. 103
28.508	3.000 hectares	50%	Fls. 110
28.536	2.670,41 hectares	50%	Fls. 117
28.537	2.993,68 hectares	50%	Fls. 122
28.576	3.000 hectares	50%	Fls. 127
28.727	3.000 hectares	Não há informação	-
28.728	3.000 hectares	50%	Fls. 150
28.731	2.731,18 hectares	50%	Fls. 157
28.733	3.000 hectares	50%	Fls. 160
28.850	3.000 hectares	50%	Fls. 164
29.081	3.000 hectares	50%	Fls. 174

Conforme se observa na tabela, a soma total das áreas dos imóveis é igual à área total declarada pelo contribuinte na DITR/2001, qual seja, 53.391,40 hectares e de acordo com a porcentagem das averbações procedidas nas matrículas, 50% da área total do imóvel é considerada – e averbada – como sendo de reserva legal, equivalente a 26.695,0 hectares.

Desta forma, deve ser excluída da DITR a área de reserva legal declarada, posto que devidamente comprovada nos autos.



## Da área de preservação permanente e de implantação de projeto técnico

O amparo legal para a exclusão das áreas de reserva legal e de preservação permanente da área tributável encontra-se disciplinado no art. 10 da Lei nº. 9.393/96 com redação dada pela MP 2166-67, de 24 de agosto de 2001, *in verbis*:

*"Art. 10. (...)*

*§ 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 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".*

E dessa forma, havendo a glosa das referidas áreas pela fiscalização, o contribuinte deve comprovar, segundo meu entendimento, a existência das referidas áreas através dos seguintes documentos hábeis, quais sejam:

- 1) Área de preservação permanente: laudo técnico com anotação de responsabilidade técnica (ART) ou ADA – Ato Declaratório Ambiental, ainda que intempestivo;
- 2) Área de reserva legal: matrícula do imóvel contendo averbação da área de reserva legal, ainda que intempestiva, laudo técnico, termo de compromisso para averbação de reserva legal ou ADA.

Neste sentido, é a jurisprudência do Conselho de Contribuinte, conforme ementa de Acórdão do Recurso 134.840 da relatoria de Sílvio Marcos Barcelos Fiúza, nos seguintes termos:

*Ementa: ITR/1999. AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E UTILIZAÇÃO LIMITADA. Afastada a preliminar suscitada. Para fins de isenção do ITR não estão sujeitas à prévia comprovação por parte do declarante conforme dispõe o art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº. 9.393/96. Comprovada habilmente, mediante ADA, declarações oficiais devidamente protocolizadas, laudo técnico e averbação à margem da matrícula no registro de imóveis, dentre outros, mesmo a destempo, a existência das áreas isentas da propriedade, conforme declaradas.*

Ocorre que no presente caso o Recorrente não logrou comprovar a existência das áreas de preservação permanente ou da implantação de projeto técnico. O laudo



apresentado às fls. 192/195 não veio acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), além de não ter individualizado a formação da área de preservação permanente, de forma diversa ao previsto na ABNT o que invalida o laudo, porque impede que o tome por presumidamente verdadeiro conforme entendimento jurisprudencial do Conselho de Contribuintes. Veja-se:

*Número do Recurso: 123915*

*Câmara: PRIMEIRA CÂMARA*

*Ementa: ITR. VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO – VTNm. A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico de avaliação emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm, que vier a ser questionado pelo contribuinte. Previsão contida no § 4º, art. 3º, da Lei nº 8.847, de 28/01/94 e na Norma de Execução COSAR/COSIT/nº 01, de 19/05/95. A ausência de laudo técnico de avaliação e, posteriormente da data da avaliação do laudo técnico oferecido impossibilita a averiguação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária tornando-o sem efeito, nos termos do caput do art. 3º da Lei nº 8.847/94. A ausência da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART nos termos da legislação pertinente, invalida o laudo técnico emitido, mesmo que por profissional habilitado. NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.*

No que tange a área com projeto técnico, há que se manter a decisão da DRJ, nos seguintes termos:

*“A respeito da área com Projeto Técnico, o interessado apenas junta parecer do INCRA relativamente a processo de desapropriação de imóvel neste Estado, Mato Grosso do Sul.*

*Assim, considerando a constatação da inexistência dos documentos que comprovariam a regularidade das pretensas áreas isentas e com Projeto Técnico, não há como modificar o lançamento corretamente efetuado.”*

Realmente, não há qualquer prova nos autos que comprove a alegação da Recorrida sobre a existência de área com projeto técnico.

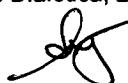
Ora, o ônus da prova cabe, neste caso, indiscutivelmente, à Recorrente.

Pois bem. Diante destas considerações, passemos a analisar a questão do ônus da prova no processo administrativo.

Segundo Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, pode-se dizer que o ônus da prova é dividido entre as partes, veja-se:

*“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isto não é, nem poderia ser correto em um Estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da*

<sup>1</sup> Machado, Hugo de Brito; Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 5. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p.273



*teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal.*

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (grifo nosso)*

Depreende-se da leitura do texto acima transscrito que a alegação de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito tributário devem ser comprovados pelo contribuinte.

Dessa forma, caberia ao contribuinte comprovar as suas alegações e não havendo prova do direito alegado, o mesmo não pode ser aceito

Neste sentido, são as decisões proferidas pelo Colendo Conselho de Contribuintes. Veja-se:

*"Ementa: ITR/2002. SUJEITO PASSIVO. Rejeitada a preliminar quanto à argüição de ilegitimidade da parte passiva, posto que o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, nos termos dos artigos 29 e 31 do Código Tributário Nacional. ÁREAS DE PASTAGEM, VALOR TOTAL DO IMÓVEL E VALOR DA TERRA NUA. Não tendo o contribuinte apresentado argumentos, bem como provas, que refutem os valores atribuídos pela fiscalização, tomam-se os valores autuados como válidos. ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). A exigência de averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel como pré-condição à isenção não encontra amparo legal. Não se admite que o Fisco afirme sustentação legal no Código Florestal para exigir averbação da área de reserva legal como obstáculo ao seu reconhecimento como área isenta no cálculo do ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. É do sujeito passivo o ônus da prova de suas declarações quando contraditadas pelo fisco, enquanto não consumada a homologação. No caso concreto não foi apresentada nenhuma prova documental da existência de área de preservação permanente na propriedade rural".*

Recurso nº 134.017. Terceira Câmara. Processo nº 13116.000256/2005-84. Relator: Nilton Luiz Bártoni. Acórdão nº 303.33887. Julgado em 06/12/2006. (grifo nosso)

*"Normas gerais de Direito Tributário. Lançamento por homologação. Na vigência da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, o contribuinte do ITR está obrigado a apurar e a promover o pagamento do tributo, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Secretaria da Receita Federal. É exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações contraditadas enquanto não consumada a homologação.*

(...)

Recurso nº 131.322. Terceira Câmara. Processo nº 10108.000152/2001-57. Relator: Tarásio Campelo Borges. Acórdão nº 303.33381. Julgado em 13/07/2006. (grifo nosso)

A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga – a quem cabe o ônus da prova? –, quer se saber, a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita.

Assim, se o contribuinte alega a existência das áreas ora analisadas, sem contudo fazer qualquer prova das alegações, não podem prevalecer tais alegações, sem os devidos fundamentos.

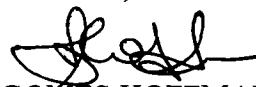
Quanto às alegações relativas à aplicação de multa de mora com juros de mora, é de se verificar que as mesmas não procedem, posto que os juros visam restaurar o capital e a multa refere-se ao pagamento em atraso do imposto.

A discussão sobre a legalidade ou a constitucionalidade da SELIC não cabe em sede de processo administrativo.

Isto posto, afasto as preliminares e voto, no mérito, para **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no sentido de excluir do lançamento a área de reserva legal, devidamente comprovada através da averbação na Matrícula do Imóvel, mantendo-se o lançamento tributário quanto às glosas de área de preservação permanente e de área com projeto técnico.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2008

  
SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora