



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10218.000033/2003-19
Recurso nº 137.434 Voluntário
Matéria ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 302-39.415
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente LUIZ BANNACH
Recorrida DRF-RECIFE/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1998

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO.

É obrigatória a utilização do ADA para fins de redução no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e, da averbação à margem da inscrição da matrícula do imóvel das áreas de reserva legal.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira e Beatriz Veríssimo de Sena.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


RICARDO PAULO ROSA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão recorrida de primeira instância, que passo a descrever.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/06, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercício 1998, relativo ao imóvel denominado "Fazenda Luiz Bannach II", localizado no município de Bannach - PA, com área total de 2.973,9ha, cadastrado na SRF sob o nº 5.245.089-9, no valor de R\$ 22.857,39 (vinte e dois mil oitocentos e cinquenta e sete reais e trinta e nove centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 29/11/2002, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 56.825,75 (cinquenta e seis mil oitocentos e vinte e cinco reais e setenta e cinco centavos).

2. No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/1998 e dos documentos coletados no curso da ação fiscal, conforme demonstrativo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls 04 e Demonstrativo de Apuração do ITR, fls. 05, a fiscalização apurou a seguinte infração:

a) exclusão, indevida, da tributação de 2.379,1ha de área de utilização limitada;

3. A exclusão indevida, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls 04, tem origem na falta de comprovação de que a área de utilização limitada atendia as exigências legais para ser considerada área não tributável pelo ITR.

4. O Auto de Infração foi postado nos correios tendo o contribuinte tomado ciência em 23/12/2002, conforme AR de fls. 07.

5. Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, em 24/01/2003, a impugnação de fls. 22/33, alegando, em síntese:

I – que o auditor não considerou a averbação realizada a margem da matrícula, apresentada quando da intimação.

A decisão de primeira instância considerou o lançamento procedente, nos termos da ementa a seguir descrita.

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1998

ÁREA DE RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO. A exclusão de área declarada como de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento dela junto ao Ibama ou a órgão delegado através de

convênio, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.

A exclusão da área de utilização limitada/Reserva Legal depende, ainda, de sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator

O recurso é tempestivo, vez que o contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância no dia 04 de dezembro de 2006, (vide ar. de fl. 43) e a sua protocolização perante a autoridade de jurisdição deu-se no dia 02 de janeiro de 2007. Trata-se de matéria de competência deste Terceiro Conselho. Dele tomo conhecimento.

O lançamento diz respeito ao exercício de 1998.

Portanto, a DITR *sub examine* refere-se ao exercício de 1998, tendo o fato gerador do Imposto ocorrido no dia primeiro de janeiro desse 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.

Determina o 105 do Código Tributário Nacional:

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 especificava 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)

Na data de ocorrência do fato gerador, no presente feito, eram as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que impunham ao contribuinte a utilização do ADA.

Assim especificava a Instrução Normativa nº 43, de 07 de maio de 1997, vigente à época da ocorrência do fato gerador.

*Art 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas:
(Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

I - de preservação permanente; (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

II - de utilização limitada. (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

*§ 1º A área total do imóvel deve se referir à situação existente à época da entrega do DIAT, e a distribuição das áreas, à situação existente em 1º de janeiro de cada exercício, de acordo com os incisos I e II.
(Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

§ 2º São áreas de preservação permanente as ocupadas por florestas e demais formas de vegetação natural, sem destinação comercial, descritas nos arts. 2º e 3º da Lei nº 4.771, de 1965: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

I - com o fim de proteção aos cursos d'água, lagoas, nascentes, topos de morros, restingas e encostas; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

II - declaradas por ato do Poder Público, destinadas a atenuar a erosão, fixar dunas, formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias, auxílio à defesa nacional, proteção de sítios de excepcional beleza, de valor científico ou histórico, asilos de fauna e flora, de proteção à vida e manutenção das populações silvícolas e para assegurar o bem-estar público. (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

§ 3º São áreas de utilização limitada: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

I - as áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural, destinadas à proteção de ecossistemas, de domínio privado, declaradas pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, mediante requerimento do proprietário, conforme previsto no Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

II - as áreas imprestáveis para a atividade produtiva, declaradas de interesse ecológico, mediante ato do órgão competente federal ou estadual, conforme previsto no art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c", da Lei nº 9.393, de 1996; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

III - as áreas de reserva legal, descritas no art. 16 e seus parágrafos e no art. 44, parágrafo único, da Lei nº 4.771, de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, onde não é permitido o

corte raso da cobertura florestal ou arbórea para fins de conversão a usos agrícolas ou pecuários mas onde são permitidos outros usos sustentados que não comprometam a integridade dos ecossistemas que as formam. (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar recalculando o ITR devido. (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

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

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 resta 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, obrigações de cunho acessório, com vistas à melhor administração do Imposto.

Por outro lado, às conseqüências pelo descumprimento das obrigações acessórias estão assim especificadas no Código:

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 tenha implicado 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.

Essa conclusão remete a uma questão de fundo, que tem sido objeto de discussão no âmbito do poder judiciário, qual seja, as disposições contidas no Código Florestal (Lei 4.771/65 e alterações posteriores) no que diz respeito às áreas de preservação permanente e de reserva legal têm caráter constitutivo ou meramente declaratório?

Essa é uma questão de importância capital quando o que se pretende é esclarecer se a obrigação acessória estabelecida em ato normativo da Secretaria da Receita Federal trata-se de uma condição *sine qua non* para o reconhecimento de tais áreas, cuja existência havia sido apenas declarada em Lei, ou se elas já estavam definitivamente constituídas por força da Lei, independentemente do adimplemento da obrigação acessória.

No Pretório Excelso, o tema foi debatido do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB (Tribunal Pleno, relatado pelo Ministro Moreira Alves, DJ de 28/04/2000) em que se discutia os efeitos da constituição de reserva legal sobre o cálculo da produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária.

Vejamos as ponderações feitas pelo Ministro Marco Aurélio:

A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a omissão do proprietário descaracteriza a citada reserva legal? A resposta é, desenganadamente, negativa. Incumbia ao INCRA subtrair, quando da elaboração do laudo atinente à exploração do imóvel, vinte por cento deste. Assim é porquanto a formalidade prevista no § 2º do artigo 16 - averbação da reserva legal na matrícula do imóvel - não se mostra essencial, ou seja, indispensável a ter-se como configurada a reserva legal.

Ao contrário do que ocorre, por exemplo, na transmissão da propriedade, quando o registro da escritura de compra e venda afigura-se essencial ao fenômeno, a averbação citada não sendo formalidade que não modifica a substância da matéria. Vinga, de qualquer maneira, o entendimento de que, tenha havido, ou não, a averbação citada, vinte por cento da propriedade não podem ser objeto de exploração.

Em sentido oposto, acompanhando o Relator, ponderou o Ministro Sepúlveda Pertence, em voto-vista:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º, caput, parágrafo, da Lei 8.629/93, tendo em vista o disposto no art. 10, IV dessa Lei de Reforma Agrária. Diz o art 10:

Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:

(...)

IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 2º do art 16 da Lei nº 4.771/65 não existe a reserva legal. (os destaques não constam do original)

Destarte, para o deslinde da vertente controversa é preciso que se esclareça se a restrição administrativa imposta pela designação de áreas de preservação permanente e de reserva legal nas propriedades rurais e a conseqüente finalidade social para a qual foram criadas estão definitivamente instituídas e efetivamente reservadas por força da Lei 4.771/65, ou se dependem de providência posterior no sentido de sua demarcação e reconhecimento pelo órgão ambiental.

No que diz respeito às áreas de preservação permanente, creio não haver razão para supô-las definitivamente constituídas e destinadas pelo só efeito da Lei 4.771/65, já que tratam-se de áreas de características pré-estabelecidas, que podem existir ou não dentro de um determinado território, não sendo, portanto, consequência imediata da decretação legal de sua existência.

Quanto às áreas de reserva legal, temos que a Lei 4.771/65 estabeleceu a obrigatoriedade de sua manutenção, impondo uma restrição administrativa de consequência imediata.

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)

Essas circunstâncias poderiam dar margem à interpretação de que a Lei 4.771/65 constituiu, *de per si*, uma limitação administrativa de, no mínimo, vinte por cento de toda a propriedade territorial rural destinada à manutenção das floretas e outras formas de vegetação nativa, justificando sua exclusão automática da base de cálculo do ITR.

Não é esse o entendimento que prevalece, contudo, depois de examinadas as especificações subseqüentes contidas no próprio artigo 16 da Lei.

Art. 16 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)

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

df

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)

V 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)

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).

O que se verifica é que nem o percentual mínimo de vinte por cento do território é absoluto, nem sua demarcação e destinação estão garantidas sem a interferência do órgão ambiental competente, nos termos da Lei.

Isso afasta em definitivo a possibilidade de que se considere que a Lei 4.771/65 como de efeito constitutivo da ditas reservas legais, ainda menos como suficiente para o alcance dos resultados por ela perseguidos no que diz respeito à preservação ambiental, sendo descabido, em consequência, excluí-las da base de cálculo do ITR antes de tomadas as providências definidas para sua efetiva demarcação e destinação.

De fato, não é pela por força da simples exigência contida em ato normativo editado pela Secretaria da Receita Federal que se deve considerar como não atendidas as exigências contidas na legislação para concessão do benefício fiscal, mas sim porque tais atos estão em harmonia com a Lei que impôs a limitação administrativa e a condicionou à aprovação do órgão ambiental competente.

As instruções normativas da Secretaria da Receita Federal apenas especificaram tais condições, na medida em que a Lei não o fizera.

No que diz respeito ao parágrafo 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96, introduzido pela MP nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, e das considerações contidas na peça recursal quanto à necessidade de que a Secretaria da Receita Federal comprovasse, mediante apresentação de Laudo Pericial, que não existem as áreas isentas do imposto, reafirmo entendimento manifesto em outras decisões.

Assim determina o parágrafo em questão:

§ 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." (Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001)

O Código Tributário Nacional assim refere-se à responsabilidade de fazer prova para concessão da isenção de tributos:

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 - 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.

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

Por outro lado, o artigo 147 do mesmo diploma legal previu as situações em que o lançamento seria efetuado sem a necessidade de que a fiscalização obtivesse, pelos seus próprios meios, as informações especificadas no artigo 142.

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1 - A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante

comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2 - Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

No mesmo sentido e com a mesma finalidade, o artigo 150 estabeleceu as regras que norteariam o lançamento realizado por homologação.

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2 - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3 - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Os dispositivos legais acima transcritos estão inseridos em um contexto de normas de nível hierárquico superior que consolida o conjunto de regras formadoras de um Sistema regulador da relação do Estado com o particular, no que concerne à administração tributária. Trata-se do Sistema Tributário Nacional sobre o qual dispõe o Código Tributário Nacional.

Desnecessário dizer que tal Sistema se propõe garantir o melhor desempenho da máquina estatal com o menor custo social, tanto no que tange à imposição de tributos, quanto à manutenção do aparato estatal necessário à efetivação da receita.

Foi com vistas à simplificação da estrutura necessária à fiscalização/arrecadação de tributos que o Código previu as hipóteses em que o sujeito passivo prestaria “à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação [do lançamento] (art.147)” e/ou que o mesmo devesse “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art 150).”, modalidades de pagamento/lançamento que, hodiernamente, compreende quase que a totalidade dos tributos administrados pela União.

É exatamente neste conceito que está inserido o Imposto Territorial Rural.

É a combinação das modalidades previstas nos artigos 147 e 150 do CTN, amplamente utilizada, que atribui ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e de prestar as informações necessárias à efetivação do lançamento, reconhecidos, respectivamente, como lançamento por homologação e por declaração.

Foi, sem dúvida, com base nesses preceitos legais que o legislador atribui ao contribuinte a responsabilidade prevista nos artigos 8º e 10º da Lei 9.393/96, *verbis*:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

Contudo, a sistemática por meio da qual se processa o lançamento/pagamento dos tributos nestas modalidades, não dispensa o contribuinte de fazer prova “do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão [da isenção] (art.179)”, nos casos de pedido de isenção.

Com efeito, mais do que o dever geral de colaboração, a isenção de caráter especial, impõe ao beneficiário ônus de provar o preenchimento das condições para fruição desse tratamento diferenciado.

Veja-se a lição de Alberto Xavier (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed. p . 151)

Mas a intervenção do particular contribuinte na instrução do procedimento nem sempre constitui objeto de um dever jurídico: é o que sucede nos casos de presunção legal relativa e de exigência de meios de prova necessária, que o contribuinte deva prestar. Depara-se-nos aqui um verdadeiro ônus da prova que recai sobre o contribuinte e que assume a natureza de um ônus material, que o sujeita às conseqüências desfavoráveis resultantes da falta de prova, exercendo deste modo os seus efeitos no terreno probatório, ao invés do que sucedia com o já referido dever geral de colaboração. (os destaques não constam do original)

Tal exigência traria importante prejuízo às relações entre o particular e o Estado, na medida em que o primeiro estaria impedido de desonerar-se em relação à fração de seu território beneficiada pela lei isencional, sem a prévia comprovação do preenchimento das condições e dos requisitos previstos sem lei.

Foi adequada e oportuna a inclusão do parágrafo 7º ao artigo 10 retrocitados.

Ele garante ao particular o direito à fruição da isenção relativa às áreas de reserva legal e de preservação permanente sem que haja a necessidade da comprovação prévia do preenchimento das condições e requisitos para sua concessão, em consonância com toda a sistemática idealizada para os tributos por homologação/por declaração.

Não há dúvida de que é essa a inteligência do parágrafo 7º do artigo 10 da Lei 9393/96.

Sugerir que, ao contrário disso, estaria o comando contido no parágrafo 7º afastando a competência da fiscalização de proceder à intimação do contribuinte para apresentação dos documentos exigidos em lei para comprovação do preenchimento das condições para concessão do benefício é uma agressão a toda a lógica que alicerça as relações fisco-contribuinte definida no Código Tributário Nacional como a sistemática de funcionamento do Sistema Tributário Nacional, em prejuízo de toda a sociedade.

Sendo a modalidade de lançamento do ITR por homologação, ela está sujeita a posterior confirmação pela autoridade fiscal, como de fato consta expressamente no caput do artigo 10 da Lei 9.393/96.

No artigo 14 da mesma Lei encontra-se a previsão de lançamento de ofício da diferença de tributos nos casos em que as informações prestadas pelo contribuinte sejam inexatas, incorretas ou fraudulentas, conforme dados apurados em procedimento de fiscalização.

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

O Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, que regula Procedimento Administrativo Fiscal, assim refere-se ao início do procedimento fiscal:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Não há nenhum dispositivo legal que estabeleça alguma distinção entre as diversas modalidades de procedimento fiscal, capaz de atribuir-lhes eficácia relativa no que diz respeito à obtenção de provas ou a competência para exigir do particular a sua apresentação.

O procedimento fiscal no qual devem ser apuradas as inexatidões referidas no caput do artigo 14 é aquele que se inicia com o primeiro ato de ofício do qual é dado ciência ao sujeito passivo, sendo inconcebível que se afaste a competência da fiscalização de praticar o ato que dá início ao procedimento que lhe compete executar ou que se restrinjam os meios de

prova capazes comprovar as irregularidades apuradas, especialmente quando estes meios estiverem expressamente estipulados na legislação de regência do Imposto, como é o caso.

Está mais do que claro que a o parágrafo 7º apenas dispensa a **prévia** apresentação dos documentos definidos em lei, no caso o ADA, como necessários à fruição da isenção do Imposto. Inarredável é a competência da fiscalização para solicitá-los posteriormente, dentro do prazo decadencial, com vistas ao lançamento de ofício da diferença apurada.

A exemplo do que já ocorrera por ocasião da decisão de primeira instância, embora o contribuinte afirme desejar a juntada de documento que comprove a averbação da área de utilização limitada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, não foi possível localizar o mesmo no processo.

Ante o exposto, considerando que o direito à isenção deve ser provado pelo contribuinte, cabendo à fiscalização revogá-lo em procedimento de revisão do auto-lançamento procedido pelo mesmo sempre que se constate que ele não preenchia ou deixou de preencher as condições para sua concessão, **VOTO POR NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008


RICARDO PAULO ROSA - Relator