



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

**Processo nº** 10384.003111/2004-04  
**Recurso nº** 139.469 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-40.051  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2008  
**Recorrente** COMVAP AÇUCARA E ÁLCOOL LTDA  
**Recorrida** DRJ-RECIFE/PE

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

Exercício: 2000

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE COMPROVAÇÃO.

Tendo o contribuinte comprovado a existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada do imóvel, na forma da lei de regência, é descabida a exigência do tributo, devendo ser reconhecida a isenção do tributo..

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencido O Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, relator. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Beatriz Veríssimo de Sena 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 de primeira instância que passo a transcrever.

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/07, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, exercício 2000, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Sítio”, localizado no município de União - PI, com área total de 18.113,4 ha, cadastrado na SRF sob o nº 56.748-5, no valor de R\$ 55.721,35 (cinquenta e cinco mil setecentos e vinte e um reais e trinta e cinco centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 30/09/2004, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 136.411,43 (cento e trinta e seis mil quatrocentos e onze reais e quarenta e três centavos).*

*2. No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/2000 e dos documentos coletados no curso da ação fiscal, conforme demonstrativo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal fl. 03, a fiscalização apurou as seguintes infrações:*

*a) exclusão, indevida, da tributação de 4.528,3 ha de área de preservação permanente;*

*b) exclusão, indevida, da tributação de 3.622,7 ha de área de utilização limitada.*

*3. As exclusões indevidas, conforme demonstrativo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal fl. 03, têm origem na intempestividade do protocolo do Ato Declaratório Ambiental – ADA, no Ibama e da falta de averbação.*

*4. O Auto de Infração foi postado nos correios tendo o contribuinte tomado ciência em 20/10/2004, conforme AR de fl. 47.*

*5. Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, em 11/11/2004, a impugnação de fls. 47/115, alegando, em síntese:*

*I – que a fiscalização não acatou o ADA porque é de 2002;*

*II – que os elementos para a determinação do valor do tributo são factuais, e não meramente documentais;*

*III – que efetivou as averbações das áreas de preservação permanente e utilização limitada;*

*IV – que o ADA somente foi exigível no ano de 2000 e em duas hipóteses: 1) para os imóveis que tiveram alteradas as áreas de interesse ambiental em relação à área declarada no ano anterior; 2) ou se o imóvel estivesse sendo declarado pela primeira vez. Não tendo a empresa se enquadrado em nenhuma das situações previstas.*

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetiza sua decisão na ementa correspondente.

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

*Exercício: 2000*

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

*A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento delas pelo Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.*

**ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DE RESERVA LEGAL.**

*A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende 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*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Exercício: 2000*

**ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.**

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

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator

O recurso é tempestivo. Trata-se de matéria de competência deste Terceiro Conselho. Dele tomo conhecimento.

Nos termos do voto condutor da decisão *a quo*, a razão para a manutenção do valor do crédito tributário constituído em vista do não atendimento às condições definidas na legislação para a exoneração tributária concedida às áreas de preservação permanente e de reserva legal, foi a solicitação extemporânea do Ato Declaratório Ambiental – ADA.

Com relação a isso, a recorrente defende-se, afirmando ter apresentado documentos que atestam a existência das áreas de preservação permanente e reserva legal e que o § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96, introduzido pela MP 2.166/01, dispensa a apresentação do ADA. Assevera também que desde o ano de 1999 não existe norma regulamentadora que obrigue as empresas a apresentarem o Ato Declaratório Ambiental.

O que importa no presente litígio é que se faça a devida distinção entre o que se constituiria na decisão de aceitar exclusivamente um meio de prova específico para a comprovação da existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente, exigência, *a priori*, contrária ao artigo 332 do Código do Processo Civil, que, ao admitir todos os meios legais como hábeis para provar a verdade dos fatos, reprovava a exigência de documento específica, e, ainda mais, afastaria o processo administrativo de sua tão conhecida finalidade de buscar a verdade real ou material dos fatos, e aquilo que se constitui em exigir do contribuinte o atendimento às condições definidas na legislação do imposto para a concessão da isenção prevista em lei, conforme preceitua o Código Tributário Nacional, se não vejamos.

*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)*

*§ 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.*

Em que pese devamos considerar tudo aquilo que há no processo capaz de atestar a verdade real dos fatos, o que se deve ter presente é que o princípio da verdade material não pode ser oposto à lei, mas apenas às formalidades que não sejam por ela definidas como

condição, especialmente quando se fala de dispensa de pagamento de imposto motivada por concessão de isenção, ou outra espécie de desoneração tributária fulcrada no estímulo, incentivo ou benefício à determinada pessoa, setor, ação etc, ao contrário de como podem ser tratadas aquelas que decorrem simplesmente da não-incidência do imposto, a despeito de isso trazer ou não algum tipo de benefício à coletividade como um todo.

No caso, o lançamento diz respeito ao exercício de 2000, o que significa que o fato gerador do Imposto ocorreu 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, em 27 de dezembro de 2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de áreas de preservação permanente estava vinculada às exigências contidas nas leis então vigentes, que não especificavam o Ato Declaratório Ambiental – ADA como documento indispensável à fruição da isenção. Na data de ocorrência do fato gerador no presente feito, 1º de janeiro de 2000, eram as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que impunham ao contribuinte a obrigatoriedade de 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 conceitua 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).

Foi, nestes termos, especificado o instrumento legislativo hábil a definir situações geradoras de obrigações principais e acessórias. Apenas para as primeiras o Código cuidou de reservar à lei tal condição. 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.

Também as conseqüências pelo descumprimento das obrigações acessórias estão 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)

Ao meu sentir, situa-se neste tema uma questão de excepcional importância.

Não é incomum que a exegese do retrocitado artigo termine por sugerir a impossibilidade da exigência de impostos ante o inadimplemento de obrigação acessória, com respaldo na advertência contida no texto legal de que a inobservância desse tipo de obrigação convertê-la-ia em obrigação principal, apenas em relação à penalidade pecuniária aplicável à infração por descumprimento de obrigação acessória, não havendo razão muito menos respaldo legal, para os que assim entendem, que justificasse a cobrança de tributos ante essa ocorrência.

Não comungo com esta corrente de pensamento.

Primeiro, por que, conforme entendo, o disposto no parágrafo terceiro lá está na condição de advertência a uma conseqüência *de per se* da inobservância da obrigação acessória. De maneira nenhuma o texto propõe-se a restringir as repercussões que dela podem advir. Tanto é assim, que o legislador incluiu no texto a palavra simples (inobservância), que aponta para prováveis conseqüências menos imediatas.

Sob outro prisma, é preciso que se leve em consideração que toda a relação fisco-contribuinte está alicerçada na exigência que o primeiro faz ao segundo de escriturar, manter e apresentar, sempre que exigido, documentos produzidos, muitas vezes, exclusivamente no interesse da administração. No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos cuja existência se pretende provar. A obtenção de provas para adequada instrução processual depende quase sempre de que o administrado exerça em sua plenitude essa função.

Aceito que essa é uma questão nuclear no campo das provas no processo administrativo fiscal e que os documentos a que o contribuinte está obrigado a escriturar, manter e apresentar ao fisco decorrem freqüentemente de obrigação acessória, como admitir que sua inobservância teria como única consequência uma penalidade pecuniária?

Por óbvio, essa é a consequência imediata da simples inobservância da prestação que lhe foi exigida, não excluindo as que decorram da falta de comprovação do atendimento às condições para exoneração parcial ou total da obrigação principal, ou mesmo do efetivo adimplemento da obrigação principal.

A própria legislação tributária corrobora esse entendimento ao definir como infração a falta de declaração, a declaração inexata, a falta de lançamento etc. Obrigações acessórias cuja inobservância importa a falta de comprovação da satisfação da obrigação principal.

Feitas essas considerações e levando-se em conta que o entendimento contrário ao que defendo tem dado azo à exclusão dos impostos, deixo de me aprofundar na questão que diz respeito à verdadeira natureza da obrigação que exige do contribuinte a apresentação do ADA, na medida em que, admiti-la como sendo tributária e acessória não trará prejuízo algum ao encaminhamento do assunto. Nem tampouco considero afastada a possibilidade de que ela seja de fato melhor assim considerada, já que vem sendo tratada por atos normativos da Secretaria da Receita Federal e dizem respeito a exigência de pagamento de taxa, que, ninguém desconhece, é um tipo de tributo.

Superado isso e ante tudo o que foi exposto, chega-se a uma questão de fundo, 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. A questão é: 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?

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 do vertente litígio, é preciso que se esclareça se a restrição administrativa imposta pela designação de áreas de preservação permanente 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, conseqüência 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 conseqüência 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 dão margem à interpretação de que a Lei 4.771/65 constituiu por si só 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) (os grifos não constam do original)*

*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) (os grifos não constam do original)*

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

*II - cinqüenta 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).*

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.

Resta ainda trazer uma importante consideração no que diz respeito ao cumprimento da obrigação acessória definido em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil quando requerido a destempo.

Mais uma vez, é preciso observar o que determina o Código Tributário Nacional para efetivação da isenção tributária.

*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)*

*§ 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.*

*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 cumpria 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 179, tem-se que ela, a isenção, será revogada de ofício sempre que for apurado que o beneficiado não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cabendo a ele, nos termos do artigo 179, fazer prova em sentido contrário. Portanto, a isenção deve ser revogada de ofício sempre que se constate que o beneficiado não cumpria ou deixou de cumprir as condições definidas por Lei para a concessão do benefício.

No presente litígio, o que se vê é que o contribuinte não cumpria a exigência legal de que “a localização da reserva legal” fosse “aprovada pelo órgão ambiental estadual competente”, condição satisfeita pela protocolização do ADA, razão pela qual a isenção deve, de fato, ser revogada de ofício.

Toda linha de raciocínio até aqui esposada serve de alicerce, também, para refutar as reclamações do contribuinte pela aplicação retroativa do parágrafo 7º da artigo 10 da Lei 9.393/96, incluído pela Medida Provisória 2.166-67 de 2001.

*§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis." (Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001)*

Repisamos o teor do artigo 179 do Código Tributário Nacional, agora para decidir a quem é atribuído o ônus de provar o preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos para a concessão da isenção.

*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)*

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 do 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.

*LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.*

*Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.*

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 a quase totalidade dos tributos administrados pela União.*

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

Trata-se da 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. 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 que houvesse a prévia comprovação do preenchimento das condições e dos requisitos previstos sem lei.

Foi necessária e adequada 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/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. 7.º. 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 dada 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 na legislação, 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.

Também se vê que não tem respaldo a alegação do contribuinte de que não havia, na data de ocorrência do fato gerador do imposto, previsão legal para apresentação do ADA.

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008

  
RICARDO PAULO ROSA – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Redator Designado

Ousei discordar do bem fundamentado voto do Conselheiro relator e fui acompanhado pela maioria deste Colegiado, pois, como já manifestei em diversas oportunidades, é 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 acrescentados)

**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)

Ademais, é entendimento pacificado da maioria deste Colegiado que para o ano de 2000, o ADA somente seria exigível em duas hipóteses: 1) para os imóveis que tiveram alteradas as áreas de interesse ambiental em relação à área declarada no ano anterior; 2) ou se o imóvel estivesse sendo declarado pela primeira vez e que não há base legal para a exigência na forma do auto de infração ora debatido.

Assim, VOTO por conhecer do recurso e dar-lhe integral provimento.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008

  
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA – Redator Designado