



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

**Processo nº** 10630.000399/2005-89  
**Recurso nº** 137.335 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-39.728  
**Sessão de** 13 de agosto de 2008  
**Recorrente** ABÍLIO MONTANHA DA SILVA NETO  
**Recorrida** DRF-BRASÍLIA/DF

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

Exercício: 2002

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

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

**APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INTIMAÇÃO.  
OBRIGATORIEDADE**

O § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96 apenas dispensa a prévia apresentação dos documentos que comprovam o preenchimento das condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei para a efetivação da isenção.

**GRAU DE UTILIZAÇÃO**

Deverão ser consideradas como efetivamente utilizadas as áreas do imóvel rural que estejam comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública, nos termos da Lei.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso em relação às áreas de preservação permanente e reserva legal, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação ao Grau de utilização, nos termos do voto do relator. Os

Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Marcelo Ribeiro Nogueira votaram pela conclusão quanto ao Grau de utilização. Vencido o Conselheiro Corinho Oliveira Machado.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
RICARDO PAULO ROSA - Relator

Fizeram sustentação oral a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa e o Advogado Marcelo Braga Rios, OAB/MG – 77.838.

## Relatório

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

### *Da Autuação*

*Contra o contribuinte interessado foi lavrado, em 10/05/2005, o Auto de Infração/anexos de fls. 01/11, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 143.677,08, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 2002, acrescido de multa de ofício (75,0%) e juros legais calculados até 29/04/2005, incidentes sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Guanabara" (NIRF 3.412.242-7), localizado no município de Medina - MG.*

*A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2002 incidentes em malha valor (Formulários de fls. 12/15), iniciou-se com a intimação de fls. 16/17, recepcionada em 01/03/2005 ("AR"/cópia de fls. 18), exigindo-se a apresentação de:*

*Ato Declaratório Ambiental (ADA) do IBAMA ou órgão que tenha recebido delegação por convênio, reconhecendo a área de 1.600,90 ha declarada como sendo de utilização limitada na DITR/02, Quadro 09, Item 03. Caso não possua o referido Ato, apresentar o requerimento do pedido de emissão do ADA devidamente protocolado pelo IBAMA.*

*Deve atentar o contribuinte para o fato de que, caso a área de Utilização Limitada declarada refira-se a mais de uma espécie assim considerada pela legislação (Lei 4.771/65, Lei 7.803/89, Lei 9.393/96, Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 43/97, 67/97, 73/00 e 60/01 e Medida Provisória 2.166-67/01), quais sejam, Área de Reserva Legal, Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN) ou Área Declarada como de Interesse Ecológico, deve apresentar cada ADA que as reconheça individualmente e apresentar ainda essa(s) área(s) averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente.*

*2. Ato Declaratório Ambiental (ADA) do IBAMA ou órgão que tenha recebido delegação por convênio, reconhecendo a área de 1.240,00 ha declarada como sendo de preservação permanente na DITR/02, Quadro 09, Item 02. Caso não possua o referido Ato, apresentar o requerimento do pedido de emissão do ADA devidamente protocolado pelo IBAMA.*

*Em atendimento, o contribuinte apresentou a justificativa de fls. 19/20 acompanhada dos documentos de fls. 21 e 22/23.*

*No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DITR/2002, a fiscalização resolveu lavrar o presente auto de infração, glosando*

*totalmente as áreas declaradas como sendo de preservação permanente e de utilização limitada, de 1.240,0 ha e 1.600,9 ha, respectivamente.*

*Desta forma, foi aumentada a área tributada do imóvel, juntamente com a sua área aproveitável, com redução do Grau de Utilização dessa nova área utilizável. Conseqüentemente, foi aumentado o VTN tributado – devido à glosa da área de preservação permanente e de utilização limitada declaradas –, bem como a respectiva alíquota de cálculo, alterada de 0,45% para 12,0%, para efeito de apuração do imposto suplementar lançado através do presente auto de infração, conforme demonstrativo de fls. 02.*

*A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração, da multa de ofício e dos juros de mora, encontram-se descritos às folhas 04, 05 e 08/11.*

#### *Da Impugnação*

*Cientificado do lançamento, em 17/05/2005 (documento “AR” de fls. 24), o Impugnante postou em 14/06/2005, a impugnação de fls. 26/44. Apoiado nos documentos/extratos de fls. 45, 46/76, 78/86, 87, 88, 89, 91/92, 93, 94, 95/101 e 102/103, alegou e requereu o seguinte, em síntese:*

- faz um breve relato sobre a tempestividade da impugnação e a acusação fiscal;*
- apresenta uma relação das certidões das matrículas de vários imóveis rurais que compõem a Fazenda da Guanabara com área total de 6.134,9 ha sendo que nas matrículas de nº 496 e 1322 encontram-se averbadas apenas as áreas de 160,00,00 ha e de 140,00,00 ha como de utilização limitada enquanto que na DITR 2002 consta a área de 1.600,9 ha de utilização limitada;*
- esta área existe e está preservada de longa data, muito antes de 2000, conforme atesta o Laudo Técnico, o mapa e as fotos em anexo. Esta área é composta por florestas e capoeiras nativas e, repete-se preservadas. Entretanto, não se encontra averbada às matrículas, em sua totalidade;*
- o Sr. João Ferreira da C. Filho, funcionário do Instituto Estadual de Florestas (IEF-MG) e na sua condição funcional, atestou a existência desta área, não em 1.600,9 ha, mas em área superior a esta, ou seja, 2.092,40 ha;*
- para provar definitivamente a existência física da citada área de utilização limitada, contratou o Contribuinte profissional habilitado para que procedesse à verificação no local. O trabalho foi realizado pelo engenheiro agrônomo Rodrigo Octávio M. de Souza Lima, inscrito no CREA ao nº 7.615/D, que também encontrou todas áreas declaradas no ITR como não-tributáveis;*
- diz que o conceito de Reserva Legal vigente adveio da Medida Provisória nº 1956, em sua edição nº 50, datada de 26 de maio de*

*2000. Esta Medida Provisória recebeu nova numeração, tornando-se a Medida Provisória n.º 2080 que, por sua vez, tornou-se a 2166. Por força do art. 2.º da Emenda Constitucional n.º 32, de 11 de setembro de 2001, a Medida Provisória 2166/67 teve a sua vigência perpetuada, até que medida provisória ulterior a revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional;*

- *cita o inciso III do § 2.º do art. 1.º da Lei 4.771/65, adicionado pela Medida Provisória 2166/67;*

- *o conceito legal não faz menção à necessidade da averbação à margem da matrícula do imóvel para se ter uma área de reserva legal. A necessidade de averbação da reserva legal surge com a mesma Medida Provisória 1956/50 e, hoje, convalidada pela Medida Provisória 2166/67 c/c Emenda Constitucional n.º 32/01, mas apenas para um único caso específico;*

- *a averbação da reserva legal não é, pela legislação vigente, uma imposição generalizada a todo e qualquer imóvel rural. Isto pelo fato de que o "caput" do art. 16 da Lei 4771/65, modificado pela Medida Provisória 2166/67 diz que "as florestas e outras formas de vegetação nativa (...) são susceptíveis de supressão desde que sejam mantidas a título de reserva legal, no mínimo: (...) III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; (...)";*

- *noutras palavras, diz o citado art. que em caso de existência de florestas ou vegetações nativas, quando o proprietário tenha o interesse de suprimi-las, seja reservada área de, no mínimo 20%;*

- *o § 8.º do citado art. diz da necessidade da averbação à margem da matrícula desta reserva legal mínima de 20%, quando se tem o interesse de suprimir vegetação ou floresta nativa. Mas o citado parágrafo tem a sua interpretação limitada ao contido no "caput" do art.;*

- *conclui-se que a necessidade da averbação da reserva legal à margem do registro somente é de imposição legal nos casos de interesse de supressão de floresta ou vegetação nativa;*

- *em momento algum o Contribuinte pretendeu suprimir florestas ou vegetações nativas de seu imóvel rural. Sendo assim, não se há de exigir a averbação contida no § 8.º do art. 16 da Lei 4.771/65;*

- *a reserva legal não se resume à contida no art. 16 da Lei 4771, e, portanto, apenas aquelas que são averbadas à margem da matrícula. O conceito de reserva legal, na forma do inciso III do § 2.º do art. 1.º da Lei 4.771, introduzido pela MP 1956/50 e convalidada pela MP 2166/67, é muito mais amplo e alcança toda área localizada no interior de uma propriedade "necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas" (parte do inciso III do § 2.º do art. 1.º da Lei 4771/65). É o caso do Contribuinte;*

- *resta, pois, neste caso, averiguar a existência de florestas ou vegetações nativas no imóvel do Contribuinte, aonde este venha a preencher o disposto no inciso III retro citado. E esta averiguação somente pode se dar através de uma constatação "in locu". Isto se deu de duas formas: pelo IEF, em laudo técnico resumido, em anexo, e por profissional habilitado e contratado, que fez gerar o laudo de vistoria, também em anexo;*
- *constatada a existência da reserva legal, na sua forma conceitual, correta se faz a exclusão realizada pelo Contribuinte, quando da DITR 2002, da área de 1600,9 hectares, tendo a mesma como não-tributável, para efeitos de ITR;*
- *e correto é o enquadramento como sendo área não-tributável a duas razões: 1) em relação a necessidade de averbação à margem da matrícula apenas quando houver interesse de supressão; e 2) pelo disposto no § 4º do art. 153 da Constituição Federal, em sua redação anterior à Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003;*
- *nos termos do citado § 4º do art. 153 da Constituição Federal, em sua redação primitiva e vigente à época do exercício sobre o qual recai a autuação, o ITR tinha "as suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas". De se ressaltar que, mesmo após a Emenda Constitucional nº 42, modificando a redação do retro-citado parágrafo, a exigência constitucional continua mantida;*
- *assim, para efeito de ITR, a produtividade do imóvel rural é avaliada. Se o Contribuinte mantém em sua propriedade uma reserva legal, constituída por florestas e vegetações nativas, na forma conceitual legal, não podem estas áreas integrar a área tributável para efeito de ITR, pois estas áreas são respeitadas para a garantia do ecossistema e, sobretudo, para a garantia da sobrevivência das espécies, dentre as quais a humana. Nestas áreas de reserva, não há qualquer produção para comercialização ou para o sustento próprio, senão a preservação das espécies da flora e da fauna da região em benefício da coletividade. Se nestas áreas não há produtividade, por respeito do contribuinte à natureza e por disposição do inciso III do § 2º do art. 1º da Lei 4771/65, não pode ela vir a integrar a área alcançada pelo ITR, devendo, pois, ser glosada, tal como fez o Contribuinte ao tempo da DITR 2002;*
- *cita jurisprudências administrativas do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;*
- *o imóvel possui também áreas de preservação permanente, numa extensão de 1.240,00 ha, como se vê do Laudo Técnico, do mapa e do laudo de vistoria expedido pelo IEF-MG;*
- *o Laudo fornecido pelo IEF e o laudo de vistoria elaborado pelo Engenheiro Rodrigo Octávio M. de Souza Lima confirmam a existência de área de preservação permanente de 1.240,00 ha;*
- *para esta área de preservação permanente, na forma como encontrada no imóvel do Impugnante, inexistente a necessidade legal do*

*seu reconhecimento por autoridade pública, o que somente é exigido para as hipóteses do art. 3º da Lei 4771/65;*

- *a exigência consubstanciada no auto de infração consistiu tão somente pelo fato de que o Contribuinte não apresentou o ADA no tempo próprio. Para assim acusar, o Fisco fundou-se na IN 43/97 e na IN 67/97;*

- *tais Instruções Normativas nasceram maculadas de vício. E, mais ainda, o entendimento de que as áreas de reserva legal e de preservação permanente somente podem ser consideradas como não-tributadas caso o Contribuinte apresente o ADA no tempo próprio encontra-se superado, não somente pelo advento de legislações, como também pelo próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e Judiciário;*

- *o contido nestas IN não encontra respaldo na legislação hierarquicamente superior ao tempo da edição delas;*

- *a Lei 9393/96, com o texto vigente ao tempo das citadas IN, em seu art. 10, inciso II, alínea "a", excluía da área tributável pelo ITR as áreas de reserva legal e as áreas de preservação permanente previstas na Lei 4771/65, modificada pela Lei 7.803/89. E, na Lei 4.771/65, com a modificação introduzida pela Lei 7.803/89, não fazia, como não faz, qualquer menção à exigência do Ato Declaratório Ambiental para a convalidação das áreas de reserva legal e de preservação permanente;*

- *na forma da Lei 4.771/65 e modificação sofrida pela Lei 7.803/89, o Contribuinte possuía e possui em seu imóvel rural área de reserva legal e de preservação permanente. Em assim sendo, correta é a exclusão destas áreas da área tributável para efeito de ITR e correta se apresenta a DITR 2002 do Contribuinte. Ao contrário, incorreto se apresenta é o trabalho fiscal a exigir a glosa, tornando estas áreas tributáveis;*

- *a Medida Provisória 1956/50, de 26 de maio de 2000, reeditada sucessivamente, passando pela Medida Provisória 2080 até a Medida Provisória 2166/67, com os efeitos da Emenda Constitucional 32/01, trouxe consigo o § 7º ao art. 10 da Lei 9393/96, dispensando a prévia comprovação pelo Contribuinte das áreas por ele declaradas como de reserva legal e de preservação permanente e cita esta capitulação legal;*

- *comprovada a existência de tais áreas e a extensão das mesmas, que comportam as áreas declaradas no ITR pelo Contribuinte, o trabalho fiscal apresenta-se incorreto;*

- *o entendimento de não reconhecer a existência comprovada das áreas de preservação permanente e de reserva legal averbada à margem do registro do imóvel entra em choque com o § 4º do art. 153 da Constituição Federal;*

- *nos termos do citado § 4º do art. 153 da Constituição Federal, em sua redação primitiva e vigente à época do exercício sobre o qual recai a autuação, o ITR tinha "as suas alíquotas fixadas de forma a*

*desestimular a manutenção de propriedades improdutivas". De se ressaltar que, mesmo após a Emenda Constitucional nº 42, modificando a redação do retro-citado parágrafo, a exigência constitucional continua mantida;*

*• assim, para efeito de ITR, a produtividade do imóvel rural é avaliada. Se o Contribuinte possui de fato e comprovadamente em sua propriedade áreas de reserva legal, repete-se devidamente averbadas à margem do registro, e áreas de preservação permanente, não podem estas áreas integrar a área tributável para efeito de ITR, pois estas áreas são respeitadas para a garantia do ecossistema e, sobretudo, para a garantia da sobrevivência das espécies, dentre as quais a humana, para a preservação das nascentes e dos cursos d'água. Nestas áreas de reserva legal e de preservação permanente, não há qualquer produção para comercialização ou para o sustento próprio, senão a preservação das espécies da flora e da fauna da região em benefício da coletividade. Se nestas áreas não há produtividade, por respeito do Contribuinte à natureza e por disposição do art. 2º da Lei 4771/65, não as podem vir a integrar a área alcançada pelo ITR, devendo, pois, serem glosadas, tal como fez o Contribuinte ao tempo da declaração do ITR, no exercício de 2002;*

*• cita jurisprudências administrativas do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do judiciário;*

*• entende o Contribuinte que o laudo em anexo é prova suficiente da existência da área declarada na DITR 2002 de reserva legal e de preservação permanente;*

*• entretanto, em entendendo a autoridade julgadora pela necessidade de prova neste sentido, requer a realização de vistoria no imóvel, para se ratificar o contido no Laudo, ou caso entenda que a vistoria ainda seria insuficiente, requer a realização da prova pericial para a comprovação da existência física das áreas de reserva legal no imóvel rural do Contribuinte, definindo-se as áreas, espécies, nascentes, cursos d'água, limites de cada qual das áreas encontradas no imóvel rural e os estágios em que se encontram e formula uma série de quesitos, indicando como seu perito o engenheiro agrônomo Rodrigo Octávio inscrito no CREA-MG ao nº 7.615/D, com endereço na avenida Prudente de Moraes, nº 901, sala 804, em Belo Horizonte (CEP 30380.000);*

*• o estado de calamidade pública é o reconhecimento legal de situação anormal provocada por desastre, dando a origem a prejuízos muito vultosos e causando danos dificilmente suportáveis (ou superáveis) pela comunidade afetada, inclusive à incolumidade e à vida de seus integrantes;*

*• a administração pública tem como finalidade um objetivo único, o bem comum, ou seja, proporcionar uma série de condições físicas e morais que permitam a manutenção e o aprimoramento da vida humana, para tanto a declaração de situação de emergência ou do estado de calamidade pública, são atos necessários, desencadeadores de uma série de procedimentos administrativos, com um desígnio final,*

*que é o retomo à normalidade de uma comunidade assolada por um evento desastroso qualquer;*

- *o decreto que declara a situação de emergência ou o estado de calamidade pública, por ser deflagrador de uma sucessão de procedimentos, deverá estar fundamentado em situações de fato e de direito tipificadores desta conjuntura anormal, exigindo-se, pois, uma necessária correlação lógica entre o evento desastroso e a situação anormal dele decorrente. Assim para estar devidamente motivado o decreto deve ser contemporâneo, ao fato que lhe deu causa (evento desastroso), de outro modo estará nitidamente viciado;*

- *o decreto de declaração de situação de emergência ou estado de calamidade pública, como ato administrativo que é, deve estar alicerçado pelos princípios constitucionais da administração pública, sobretudo os consagrados no "caput" do Artigo 37 da C. F., ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade;*

- *dessa forma, diante das peculiares condições climáticas que recaíram sob o município de Medina nos exercícios de 2000 e 2001, o Prefeito Municipal decretou estado de calamidade pública, conforme se depreende das cópias dos referidos decretos anexados a esse petítório;*

- *cita a legislação pertinente à situação de emergência ou estado de calamidade pública;*

- *solicita a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, inciso III e transcreve decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes;*

- *conclui que é necessária a suspensão da multa moratória, fazendo com que a mesma seja devida apenas se o contribuinte não efetuar o pagamento dentro do prazo assinalado na decisão definitiva do presente processo administrativo, melhor dizendo, a multa de mora somente pode ser exigida se o crédito tributário, tempestivamente impugnado, não for pago nos 30 dias seguintes à intimação da decisão administrativa definitiva;*

- *requer:*

*seja a presente Impugnação acolhida em sua Integralidade, mantendo-se as 1600,9 ha de reserva legal e 1.240,0 ha de preservação permanente como não tributável para efeitos de ITR, tal como declarara o impugnante em sua DITR 2002;*

*seja considerada como efetivamente utilizada toda a extensão da fazenda da Guanabara, uma vez inserida em município onde houve a decretação de estado de calamidade pública; e;*

*seja devida a multa moratória apenas se o contribuinte não efetuar o recolhimento dentro do prazo assinalado em decisão definitiva.*

- *espera e requer seja julgado improcedente o lançamento, com a procedência da presente impugnação; e,*

• *provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, como a prova documental e pericial, que desde já ficam requeridas.*

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

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

*Exercício: 2002*

*Ementa: DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA / RESERVA LEGAL. As áreas de preservação permanente e de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem serem reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, fazendo-se, também, necessária, em relação às áreas de utilização limitada/reserva legal, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data do fato gerador do imposto.*

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 02 de outubro de 2006 (fl. 126) e a sua protocolização perante a autoridade de jurisdição deu-se no dia 20 de outubro do mesmo ano. Trata-se de matéria de competência deste Terceiro Conselho. Dele tomo conhecimento.

A presente lide diz respeito à glosa das áreas de preservação permanente e de reserva legal, respectivamente, nas dimensões de 1.240 ha e 1.600,90 ha, e conseqüente redução do Grau de Utilização e aumento da alíquota do Imposto de 0,45% para 12%, tudo motivado pelo descumprimento dos requisitos definidos em lei como necessários para a fruição do benefício fiscal declarado.

Na peça recursal o contribuinte afirma ter esquecido de relacionar uma das matrículas das áreas que compõe o seu imóvel, a de nome Guanabara, matrícula 2.286, que tem averbados 77,44,00 ha, perfazendo, desta forma, um total de 377,44 há de reserva legal averbados. Apresenta documentos que fazem prova do alegado. Ainda mais, sustenta que o restante da área de reserva legal declarada, embora não tenha sido averbada, está efetivamente preservada, conforme prova o laudo técnico apresentado e que a necessidade de averbação restringe-se aos casos em que o proprietário tem interesse em suprimir vegetação ou floresta nativa, sendo que em momento algum o contribuinte pretendeu fazê-lo.

Mais adiante, defende que a legislação não exige registro ou reconhecimento por autoridade pública florestal das áreas de preservação permanente e que, no caso, sua constatação se faz pela verificação in loco, pelo laudo técnico apresentado ou mapa anexado ao laudo.

Por fim, argumenta que a capitulação da exigência em determinações contidas em INs da SRF ferem a hierarquia das leis. Que a Lei 4.771/65, com modificação introduzida pela Lei 7.803/89 não fazia e não faz qualquer menção à exigência do ADA – Ato Declaratório Ambiental.

Neste ponto, há que se fazer uma importante distinção e, mais ainda, um necessário esclarecimento quanto às condições para a fruição do benefício fiscal que desonera as áreas de reserva legal e de preservação permanente.

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

O artigo 179 do Código Tributário Nacional trata do assunto.

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

*§ 1 - omissis*

*§ 2 - omissis*

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

O lançamento diz respeito ao exercício de 2002.

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

*Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.*

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

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

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

*“ Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*

*§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)*

*§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)”* (grifei)

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

*"Art. 17-O. Os proprietários rurais, que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama 10% (dez por cento) do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria." (AC)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*I - omissis*

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

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

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

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

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

*Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*

*§ 1º-A. A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA. (Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)*

*§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)*

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

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

*I - de preservação permanente;*

*II – de reserva legal;*

*(...)*

*§ 4º - O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os*

*dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis”.*

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

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

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

*Lei 4.771/65*

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

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

*II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do § 7º deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

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

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

*§ 1º omissis*

*§ 2º omissis*

*§ 3º omissis*

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

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

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

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

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

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

§5º *omissis*

*I - omissis*

*II - omissis*

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

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

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

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

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

Feitas essas considerações acerca da obrigatoriedade de apresentação do ADA e levando-se em conta que, no presente feito, encontra-se às folhas 21 do processo o protocolo de

pedido do contribuinte, datado de 10 de março do ano de 2005, faz-se mister abordar a questão da apresentação extemporânea desse documento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

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

*II - a qualificação do impugnante;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, considerando que a impugnação ao presente lançamento ocorreu em 14 de junho de 2005, posterior a data do protocolo do ADA e que o mesmo foi efetivamente apresentado junto com ela, consubstancia-se em prova que deve ser apreciada pelos órgãos julgadores.

Uma vez aceito que o documento tenha sido carreado aos autos junto à impugnação, perquiri-se, agora, quanto à sua eficácia probante nos casos em que, como esse, tenha o mesmo sido solicitado após ocorrido o fato gerador do Imposto.

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

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

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

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

*Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não 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 176, tem-se que ela, a isenção, será revogada de ofício sempre que for apurado que o beneficiado **não satisfazia** ou deixou de satisfazer as condições ou **não cumpria** ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, sendo tais requisitos e condições, conforme caput do artigo 176, aqueles previstos em lei ou contrato.

Sem a obtenção do ADA na data da ocorrência do fato gerador do Imposto (prazo alargado por atos normativos da Secretaria da Receita Federal), um requisito definido em lei como necessário para a concessão do favor, considero que o contribuinte não cumpria e não satisfazia os requisitos e condições ao tempo em que efetivou a declaração do ITR revisada

pela fiscalização, estando tal exigência, sem dúvida, em consonância com toda a lógica que alicerça a obrigatoriedade de apresentação desse documento, conforme antes demonstrado.

Pelas mesmas razões, não merece ser acolhida a argumentação do contribuinte no sentido de que a Constituição Federal determina que o ITR terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, e que nessas áreas de preservação ambiental não seria possível produzir e, em consequência, não podem elas integrar a base de cálculo do Imposto.

Isso tudo seria verdadeiro se o contribuinte tivesse tomado as medidas definidas em Lei com necessárias e suficientes à garantia de que tais áreas estão, de fato, destinadas a esse fim nos termos e condições que o órgão ambiental competente julgar adequadas.

No que diz respeito ao argumento de que o parágrafo 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96 é interpretativo e, por conseguinte, tem aplicação retroativa e não foi observado pelo fisco na lavratura do Auto de Infração, cabe aqui repetir a mesma linha de argumentação já apresentada em outros julgados.

Necessário repisar uma vez mais o comando contido no caput do artigo 179 do Código Tributário Nacional, desta vez com vistas a identificar o ônus probante nos casos de concessão de isenção de impostos.

*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 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.

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.

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. 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 modalidades de procedimento fiscal possíveis, 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. É inarredável a competência da fiscalização para solicitá-los

posteriormente, dentro do prazo decadencial, com vistas, se for o caso, ao lançamento de ofício da diferença apurada.

Por derradeiro, o contribuinte alega que os baixos índices pluviométricos na região onde está localizada a propriedade culminaram com a decretação de estado de calamidade pública pelo Município e que tais decretos foram homologados pelo Governo Estadual e reconhecidos pelo Ministério da Integração Nacional por meio das Portarias nº 85, de 25 de abril de 2001 e nº112, de 23 de maio de 2001. Com base nisso, sugere que todo o território seja considerado como totalmente utilizado, incluindo-se aí as áreas de reserva legal e de preservação permanente.

Em princípio, parece inaceitável tal sugestão, já que a ocorrência de fato que impeça total ou parcialmente o aproveitamento do território para fins produtivos trará conseqüências, exclusivamente, no cômputo de áreas que sejam potencialmente produtivas.

Contudo, tal assertiva remete a uma outra questão. Se não pode o contribuinte incluir as áreas de preservação no cálculo do grau de utilização de seu território, embora haja razões concretas para que se considere que todo o território foi afetado por condições climáticas adversas impeditivas, como pode o Estado incluí-las nesse cálculo?

Ora, se admitirmos a hipótese de que o contribuinte não zelou pela conservação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, não encontro, na legislação de regência, óbice para que ele inclua as áreas efetivamente utilizadas em atividades produtivas no cálculo do grau de utilização de seu território, ou, como no caso, alegue que teria utilizado todo o seu território nessas atividades, houvesse tido condições de fazê-lo. Se, por outro lado, estas áreas existem e foram de fato preservadas e, por conseguinte, não poderiam ter sido utilizadas em fins produtivos, como pode o Estado considerá-las como potencialmente produtivas no cálculo do grau de utilização?

Ao meu sentir, há na parte da Lei que especifica a metodologia de cálculo do Imposto uma importante deficiência no que se refere à estipulação do grau de utilização das áreas destinadas à preservação permanente e reserva legal. Se o contribuinte cumpre com as exigências definidas em Lei para a concessão da isenção, será afastada a tributação correspondente e, corolário, a necessidade de aferição do grau de utilização das mesmas. Em caso contrário, elas serão consideradas como não utilizadas, acarretando a elevação da alíquota como um todo. Ou seja, em nenhum momento estas áreas se submetem à sistemática definida em lei, representada por um escalonamento que varia de oitenta a trinta por cento de utilização do território, o que, ao meu ver, desvirtua a própria lógica que alicerça a mecânica proposta.

Por outro lado, não há sentido algum em considerarem-se não utilizadas em finalidades produtivas áreas cuja utilização é proibida por lei, gravando-se com alíquotas pesadíssimas territórios que não estão sendo negligenciados, mas apenas tributados por não terem sido atendidas as condições fixadas em lei para o reconhecimento da isenção. Inclusive, a providência exigida do contribuinte é somente a de cumprir tais requisitos e não de utilizar tais áreas em finalidades produtivas. Há uma clara confusão a esse respeito.

De todo o exposto, considerando as deficiências da norma acima explicitadas, e, por outro lado, a necessidade de que a mesma seja aplicada ao caso concreto, de tal sorte a que seja possível quantificar o tributo devido, entendo que, por força do disposto no parágrafo 6º do artigo 10 da Lei 9.393/96, a seguir transcrito, e do princípio da legalidade que norteia o

exercício da atividade administrativa, mesmo **que de julgamento**, devam ser consideradas como efetivamente utilizadas a totalidade do território **situada em área de** ocorrência de calamidade pública, inclusive aquelas às quais impõe-se **restrição administrativa** por serem consideradas como de reserva legal e de preservação permanente.

*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.*

(...)

*IV - área aproveitável, a que for **passível de exploração** agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, **excluídas as áreas:***

*a) ocupadas por benfeitorias úteis e **necessárias;***

*b) de que tratam as alíneas do inciso **II deste parágrafo***

*V - área efetivamente utilizada, a **porção do imóvel que no ano anterior** tenha:*

*a) sido plantada com produtos vegetais;*

*b) servido de pastagem, nativa ou **plantada**, observados índices de lotação por zona de pecuária;*

*c) sido objeto de exploração extrativa, **observados os** índices de rendimento por produto e a **legislação ambiental;***

*d) servido para exploração de **atividades granjeira e aquícola;***

*e) sido o objeto de implantação de **projeto técnico**, nos termos do art. 7º*

*VI - Grau de Utilização - GU, a **relação percentual** entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.*

(...)

*§ 6º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:*

*I - comprovadamente situados em **área de ocorrência de** calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte **frustração de safras** ou destruição de pastagens;*

*II - oficialmente destinados à **execução de atividades de** pesquisa e experimentação que objetivem o **avanço tecnológico da agricultura.***

Obedecendo as disposições legais, **que, como já** mencionei, padecem da ausência de comando específico para **determinação da alíquota** aplicável às áreas de preservação permanente e de reserva legal **quando não reconhecida** a isenção que lhes é aplicável, tem-se que o grau de utilização é produto da **divisão da área** efetivamente utilizada pela área aproveitável. Quando não atendidas as **condições legais** para a exclusão da base de

cálculo das áreas preservacionistas, estas serão consideradas como área aproveitável para efeito de cálculo.

Na medida em que o **parágrafo 6º determina que** serão consideradas como efetivamente utilizadas as áreas dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam comprovadamente situados em área de **ocorrência de calamidade pública** decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou **destruição de pastagens**, sem excetuar as áreas que deveriam ter sido ou que foram destinadas à preservação, **VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, para que todo o território seja considerado como efetivamente utilizado tendo em vista a comprovada ocorrência de calamidade pública.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2008

  
RICARDO PAULO ROSA - Relator