



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

---

|                    |                                   |
|--------------------|-----------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10670.001066/2001-77              |
| <b>Recurso nº</b>  | 131.222 Voluntário                |
| <b>Matéria</b>     | IMPOSTO TERRITORIAL RURAL         |
| <b>Acórdão nº</b>  | 303-34.683                        |
| <b>Sessão de</b>   | 12 de setembro de 2007            |
| <b>Recorrente</b>  | AGROPECUÁRIA ACARI DA SERRA LTDA. |
| <b>Recorrida</b>   | DRJ-BRASÍLIA/DF                   |

---

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

Ementa: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Alienação do imóvel. Sub-rogação do crédito tributário. Ilegitimidade passiva.

Carece de fundamento jurídico a alegada ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa do adquirente do imóvel rural quando consta do título a prova de quitação do tributo.

Normas gerais de Direito Tributário. Lançamento por homologação.

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

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência. Reserva legal.

Sobre a área de reserva legal não há incidência do tributo, mas a legitimidade da reserva legal declarada e controvertida deve ser demonstrada mediante apresentação da matrícula do imóvel rural com a dita área averbada à sua margem previamente à ocorrência do fato gerador do tributo.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência. Área de preservação permanente.

Sobre a área de preservação permanente não há incidência do tributo. Carecem de sustentação jurídica os fundamentos da glosa da área de preservação permanente declarada unicamente motivados na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Estado de calamidade. Grau de utilização do imóvel.

São desprovidas de sustentação jurídica as glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagens de imóvel rural inserido em área declarada em estado de calamidade.

ITR. PRELIMINAR DE CONHECIMENTO DA ALEGAÇÃO DE ALIENAÇÃO DO IMÓVEL A UM DOS SÓCIOS.

Afastada a arguição de preclusão temporal da alegação de alienação do imóvel rural para um dos sócios em face da relevância da apuração da verdade material no processo administrativo fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

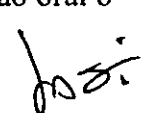
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de ocorrência de sub-rogação da dívida para o IEF. Por maioria de votos, tomar conhecimento do recurso voluntário quanto à prévia alienação para o sócio, vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. Por unanimidade de votos, negar provimento quanto à área de reserva legal. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto à área de preservação permanente, vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negou provimento. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto às áreas de plantio e de pastagens, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto, que negaram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Zenaldo Loibman.

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN - Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli. Fez sustentação oral o Advogado Daniel Barros Guazzelli, OAB 73478-MG.



## Relatório

Cuida-se de retorno de diligência à repartição de origem nos autos de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Brasília (DF) que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) relativo ao fato gerador ocorrido no dia 1º de janeiro de 1997, bem como juros de mora equivalentes à taxa Selic e multa proporcional (75%, passível de redução), inerentes ao imóvel denominado Fazenda Acari III, NIRF 335.890-9, localizado no município de São Francisco (MG).

Segundo a denúncia fiscal (folhas 4 e 7), a exigência decorre das glosas das áreas de preservação permanente (270 ha), de utilização limitada (650 ha), de produtos vegetais (800 ha) e de pastagens (876 ha para 219 animais de grande porte), todas declaradas e não comprovadas mediante a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama, da matrícula do imóvel com a averbação da reserva legal, do laudo de acompanhamento de projeto fornecido por instituição oficial (ou documento similar) e declaração de produtor rural do ano de 1996, respectivamente.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 25 a 47, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

### *Preservação Permanente –*

*Segundo a Lei no. 9.393/96, para que uma área seja de preservação permanente para fins de exclusão da base de cálculo do ITR basta que se enquadre na definição prevista no Código Florestal, sendo que em momento algum atribui ao Ibama o poder de dizer o que é uma área de preservação permanente, ao contrário do que dispôs a IN SRF no. 73/2000, na qual a fiscalização se respaldou. O Código Florestal define explicitamente o que é área de preservação permanente, também não elegendo a opinião do Ibama como pressuposto necessário à sua caracterização;*

*Como o auto de infração fundamentou-se em ato não previsto em lei, violou o princípio da legalidade, sendo o lançamento nulo. Menciona acórdão do TRF/1ª. Região;*

*A IN SRF no. 73/2000 extrapolou os limites do Código Florestal e da Lei no. 9.393/96, criando obrigação nova. Descumprido o disposto nos arts. 99 e 100 do CTN, que determina que uma IN deve restringir-se ao conteúdo e ao alcance da lei. Cita jurisprudência do 2º. Conselho de Contribuintes;*

*Com a criação do Parque Estadual da Serra das Araras em 1998, a área referida foi considerada como de relevante e excepcional interesse ecológico, estando em vias de ser incorporada ao parque florestal. Não se pode alegar que esse reconhecimento, ocorrido apenas em 1998, impediria o gozo do benefício em 1996, haja vista que as florestas não se formam de uma hora para a outra. Se no ano de 2000 foi reconhecida a existência das florestas no imóvel em análise, é evidente que já existiam em 1996. A declaração feita pelo IEF revela-se prova robusta da condição da área. Ademais, se nas DITR anteriores a 1997 o Fisco admitiu tacitamente a exclusão da referida*

*área de preservação, por que não admiti-la para a DITR 1997, pois as características naturais da área de preservação permanente não foram alteradas;*

*Reserva Legal –*

*Está devidamente averbada no registro imobiliário da Comarca de São Francisco/MG. Ademais, mesmo que não estivesse averbada, ainda assim, ela poderia ser excluída da base de cálculo, pois no art. 16, parágrafo 2º. do Código Florestal, em momento algum foi dito que a ausência de registro implicaria na descaracterização da área como reserva legal. Menciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes com esse entendimento. Além disso, a MP 1956-51/2000 alterou o art. 1º., parágrafo 2º, inciso III do Código Florestal, definindo a área de reserva legal, sem mencionar a necessidade de averbação. Também no parágrafo 4º. do art. 16 do Código, com redação da MP 1956-51/2000, dispensa a averbação.*

*Área de Produção Vegetal – requer a posterior juntada de documentos, pois não conseguiu reunir todas as provas da existência e do tamanho das áreas cultivadas;*

*Rebanho – A declaração de produtor rural não é o único meio de prova do rebanho. A atividade pecuária foi desenvolvida por fazendeiros da região em comodato, não podendo ser exigida a declaração de produtor rural do sujeito passivo. Não possui poder de polícia para obrigar o comodatário a lhe fornecer a declaração de produtor rural. Juntará oportunamente os contratos de comodato, provas suficientes do exercício da atividade rural;*

*Multa – O Ato Declaratório Normativo no. 5/90 impede a exigência de multa de mora do contribuinte do ITR. Menciona jurisprudência do Conselho nesse sentido.*

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

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

*Data do fato gerador: 01/01/1997*

*Ementa: PRESERVAÇÃO PERMANENTE*

*O sujeito passivo não comprovou a existência de área de preservação permanente, nos termos do disposto no art. 10, parágrafo 4º. da IN SRF no. 43/97, com redação dada pela IN SRF no. 67/97. Nos termos do art. 7º. da Portaria 258/2001, o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.*

*RESERVA LEGAL*

*O sujeito passivo apresentou averbação da área de reserva legal de 600 ha. Glosa devida parcialmente.*



### *ÁREA DE PRODUÇÃO VEGETAL*

*Não comprovou a existência da área. Glosa devida.*

### *REBANHO*

*Não apresentou qualquer documento comprobatório da existência do rebanho. Glosa devida.*

### *JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA*

*Consoante o art. 100, II, do Código Tributário Nacional, as decisões dos órgãos singulares de jurisdição administrativas não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vinculam a administração, haja vista não existir lei que lhes confira a efetividade de caráter normativo.*

### *JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL*

*No que diz respeito à jurisprudência trazida aos autos, dispõe o art. 472, do Código de Processo Civil, que "a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros." Então, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, o sujeito passivo não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, uma vez que os efeitos são inter partese não erga omnes.*

### *Lançamento Procedente em Parte*

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Brasília (DF), recurso voluntário é interposto às folhas 142 a 167.

Preliminarmente, aduz a impossibilidade da recorrente responder pelo ITR do exercício de 1997, lançado em novembro de 2001, incidente sobre imóvel alienado ao Instituto Estadual de Florestas por intermédio de escritura pública de transmissão ao patrimônio público<sup>1</sup> registrada no cartório de imóveis em 1º de junho de 2000, com base no artigo 130 do Código Tributário Nacional, *ipsis litteris*:

*Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.*

*Parágrafo único. [...].*

No mérito, assegura que o imóvel objeto do ITR ora discutido esteve inserido em área em estado de emergência durante todo o ano de 1996, por força do Decreto 611, expedido pela Prefeitura Municipal de São Francisco (MG) em 30 de junho de 1995 [<sup>2</sup>].

<sup>1</sup> Escritura pública lavrada no Cartório de Paz, Registro Civil e Notas, acostada às folhas 63 a 74 (imóvel objeto da lide identificado à folha 67).

<sup>2</sup> Decreto municipal 611, de 1995, acostado à folha 176.

Além disso, assevera ter sido o imóvel declarado área de excepcional interesse ecológico pelo conselho de administração do Instituto Estadual de Florestas de Minas Gerais, no dia 30 de novembro de 1998, decisão que teria sido amparada no Decreto estadual 39.400, de 21 de janeiro de 1998, que criou o Parque Estadual da Serra das Araras, na região norte do Estado, no município de Chapada Gaúcha.

A propósito do reconhecimento da relevância ecológica ser posterior à DITR de 1997, cita precedente da CSRF: Acórdão CSRF 02-0.520, de 20 de maio de 1996, da lavra do então conselheiro Sebastião Borges Taquary<sup>3</sup>.

Especificamente sobre a glosa da área de preservação permanente, em síntese, condena o fundamento da exigência do Ato Declaratório Ambiental em instrução normativa da SRF que sem respaldo legal, atribuiu ao Ibama o poder de dizer o que é uma área de preservação permanente. Traz à colação precedentes do Segundo e do Terceiro Conselhos de Contribuintes.

Quanto à parcela da glosa da área de reserva legal mantida no julgamento de primeira instância administrativa – 50 ha dos 650 ha inicialmente glosados –, busca proteção nos fundamentos do Acórdão 303-30.976, de 15 de outubro de 2003, da lavra do conselheiro Zenaldo Loibman, para alegar carência de base legal para a exigência da averbação da área à margem da matrícula do imóvel rural bem como não obrigatoriedade de prévia comprovação do que foi declarado por força do disposto no artigo 10, § 7º, da Lei 9.393, de 1996.

Sobre a glosa do rebanho bovino (área de pastagem) reitera as razões de impugnação e acrescenta que os índices de lotação pecuária foram estabelecidos em total desacordo com a Lei 9.393, de 1996, sem a necessária oitiva do Conselho Nacional de Política Agrícola. Nesse particular, cita e transcreve o § 1º do próprio artigo 24 da IN SRF 60, de 6 de junho de 2001, que cuida dos índices de lotação e de rendimento para a apuração do ITR:

*Art. 24. As áreas do imóvel servidas de pastagem e as exploradas com extrativismo estão sujeitas, respectivamente, a índices de lotação por zona de pecuária e de rendimento por produto extrativo.*

*§ 1º Aplicam-se, até ulterior ato em contrário, os índices constantes das Tabelas nº 3 (Índices de Rendimentos Mínimos para Produtos Vegetais e Florestais) e nº 5 (Índices de Rendimentos Mínimos para Pecuária), aprovados pela Instrução Especial Incra nº 19, de 28 de maio de 1980 e Portaria nº 145, de 28 de maio de 1980, do Ministro de Estado da Agricultura (Anexos II e III, respectivamente).*

.....

Consoante a recorrente, o ato regulamentar referido foi editado com base em legislação anterior revogada e incompatível com a legislação atual.

A respeito da glosa da área utilizada com produtos vegetais, limita-se a requerer oportunidade para a posterior juntada de laudo comprobatório da existência física da área cultivada.

Instruem o recurso voluntário:

<sup>3</sup> Inteiro teor acostado às folhas 186 a 192, por fotocópia.

a) para garantir a instância recursal, à folha 168, o arrolamento de 34 bezerros anelorados, desmamados, com idade média de 7 meses e valor unitário indicado na declaração do imposto de renda exercício 2005 de R\$ 300,00, segundo declarado pela recorrente;

b) certidão do Cartório do Registro de Imóveis da Comarca de São Francisco (MG), relativa à matrícula 8.087, acostada à folha 169, por fotocópia autêntica;

c) por fotocópias desprovidas de autenticação, seja por tabelião de notas, seja pelo servidor público que as recepcionou, os documentos acostados às folhas 170 a 223.

Intimada a apresentar novo arrolamento com indicação de bens e direitos de conformidade com o § 5º do artigo 3º da IN SRF 264, de 20 de dezembro de 2002, juntamente com cópia do balanço patrimonial do último exercício, a ora recorrente, em setembro de 2004, promove o arrolamento da totalidade dos bens e direitos que integram o seu ativo<sup>4</sup>, acompanhado do balanço patrimonial levantado no dia 31 de agosto de 2004 [<sup>5</sup>]. Alguns dias depois, ainda no mês de setembro de 2004, requer a juntada do “comprovante do depósito de 30% do crédito tributário discutido, a fim de que o recurso voluntário apresentado tenha regular seguimento”<sup>6</sup>.

Na sessão de julgamento de 12 de julho de 2006, por intermédio da Resolução 303-01.176, a conversão do julgamento do recurso em diligência à repartição de origem foi conduzida pelo voto que transcrevo:

Com o objetivo de enriquecer a instrução dos autos deste processo, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

a) confirme a autenticidade da fotocópia de folha 176, que reproduz o Decreto 611, expedido pela Prefeitura Municipal de São Francisco (MG) em 30 de junho de 1995;

b) se autêntico o documento referido na alínea anterior, intime a Prefeitura Municipal de São Francisco (MG) para informar, com precisão, o período em que produziu efeitos o estado de emergência declarado no Decreto municipal 611, de 1995.

Posteriormente, após facultar à recorrente oportunidade de manifestação quanto ao resultado da diligência, providenciar o retorno dos autos a esta Câmara.

---

<sup>4</sup> Direito de uso de telefones e 40 cabeças de gado anelorado.

<sup>5</sup> Documentos de folhas 225 a 228.

<sup>6</sup> Petição de folha 229 e comprovante do depósito à folha 230 [confirmado por pesquisa em sistema próprio da SRF à folha 233].

Em atendimento à determinação deste colegiado, a Prefeitura Municipal de São Francisco forneceu fotocópia do Decreto municipal 611, de 30 de junho de 1995, com autenticidade aferida por tabelião de notas<sup>7</sup>, e a recorrente fez acostar aos autos documento firmado pelo prefeito municipal no qual declara a vigência do referido decreto até a data da edição do Decreto 638, de 16 de agosto de 1996, que decreta nova situação de emergência, por 150 (cento e cinquenta) dias.

Concluída a juntada dos documentos, inclusive manifestação da recorrente, a autoridade preparadora devolve os autos para julgamento em único volume, ora processado com 327 folhas. Na última delas consta a segunda folha de relatório elaborado pela repartição de origem com o resumo das providências adotadas.

É o Relatório.



---

<sup>7</sup> Decreto municipal 611, de 30 de junho de 1995, por fotocópia autêntica, acostado à folha 307.

## Voto Vencido

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 142 a 167, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Versa a lide, conforme relatado, sobre as glosas das áreas de preservação permanente, de utilização limitada (reserva legal), de produtos vegetais e de pastagens declaradas e não comprovadas mediante a apresentação, respectivamente: Ato Declaratório Ambiental do Ibama (ADA), matrícula do imóvel com a averbação da reserva legal, laudo de acompanhamento de projeto fornecido por instituição oficial (ou documento similar) e declaração de produtor rural do ano de 1996. Portanto, matérias dependentes da produção de prova documental.

Preliminarmente, o sujeito passivo da obrigação tributária busca a proteção do artigo 130 do Código Tributário Nacional<sup>8</sup> para aduzir a impossibilidade de a recorrente responder pelo ITR do exercício de 1997, lançado em julho de 2001, incidente sobre imóvel alienado ao Instituto Estadual de Florestas por intermédio de escritura pública de transmissão ao patrimônio público registrada no cartório de imóveis em 1º de junho de 2000.

Relevante, na espécie, a transcrição de trechos da escritura pública referida e acostada aos autos às folhas 63 a 74:

*[...] **Condições Gerais** – [...] imóvel livre e desembaraçado de todo e quaisquer ônus judicial e extrajudicial, hipoteca de qualquer natureza, bem como **quites [sic] de impostos e taxas.** [...] Os imóveis estão devidamente matriculados no INCRA, apresentando Certificado de Cadastro de Imóvel Rural – CCIR 1998/1999, quitado, dos imóveis objeto da presente escritura e, ainda, **Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal,** em nome dos outorgantes. Foram cumpridas ainda as exigências da Lei 7.433, de 18/12/1985. [...]*<sup>9</sup> [grifos do relator do recurso voluntário]

Conseqüentemente, da leitura da escritura pública, resta patente a adoção pelo adquirente das cautelas necessárias e previstas em lei com o intuito de evitar a sub-rogação de quaisquer ônus de natureza tributária vinculados ao imóvel estão adquirido. Quando formalmente declara a inexistência de ônus de natureza tributária e oferece certidão de quitação de tributos e contribuições federais, o alienante dá à situação fática as características da ressalva contida na parte final do *caput* do artigo 130 do CTN, vale dizer, elimina a possibilidade de sub-rogação da dívida na pessoa do adquirente.

<sup>8</sup> CTN, artigo 130: Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. [...].

<sup>9</sup> Escritura pública, folhas 72 e 73.

Porém, não conheço a alegada prévia alienação para um dos seus sócios que teria levado a efeito a transmissão do domínio e da posse do imóvel para o Instituto Estadual de Florestas, porque matéria preclusa.

Com efeito, cabe destacar que aos Conselhos de Contribuintes é reservada competência para o julgamento de processos administrativos em segunda instância<sup>10</sup>, conseqüentemente, é vedado ao sujeito passivo inovar na matéria fática em grau de recurso, porquanto operada a preclusão temporal<sup>11</sup> em face da determinação contida nos artigos 16, inciso III [12], e 17 [13], ambos do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

A propósito, trago à colação lições de Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco:

O instituto da *preclusão* liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar ao seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a *perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual*; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão, vistas logo a seguir.

A preclusão não é *sanção*. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.

A preclusão pode ser de três espécies: a) *temporal*, quando oriunda do não-exercício da faculdade, poder ou direito processual no prazo determinado (CPC, art. 183); b) *lógica*, quando decorre da incompatibilidade da prática de um ato processual com relação a outro já praticado (CPC, art. 503); c) *consumativa*, quando consiste em fato extintivo, caracterizado pela circunstância de que a faculdade processual já foi validamente exercida (CPC, art. 473). Em oposição à preclusão *consumativa*, as duas primeiras são também denominadas *impeditivas*.

*faz.*

<sup>10</sup> PAF, artigo 25: O julgamento do processo compete: [...] (II) em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, [...].

<sup>11</sup> Ressalva oportuna: preclusão é instituto de natureza processual, sem qualquer repercussão no direito material.

<sup>12</sup> PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

<sup>13</sup> PAF, artigo 17: Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [redação dada pela Lei 9.532, de 1997]

As preclusões se justificam pela regra segundo a qual a passagem de um ato processual para outro supõe o encerramento do anterior, de tal forma que os atos já praticados permaneçam firmes e inatacáveis. [...] <sup>14</sup>

Enfrentam o tema de maneira idêntica, com o viés do processo administrativo fiscal federal, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López, *verbis*:

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: “Art. 16. A impugnação mencionará: I – *omissis*; II – *omissis*; III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento.

Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram substancialmente, a prova do fato constitutivo. É o que se depreende da decisão de instância especial no Acórdão CSRF 02-01.100, de 21/1/02, assim ementado:

Normas Processuais – Preclusão. Caracterizado nos Autos que o Contribuinte pleiteou indiretamente a aplicação de juros equivalentes a [sic] Taxa Selic em sua peça exordial, incluindo-se em demonstrativo de cálculo do valor do ressarcimento, não há que se considerar inovador o pedido na fase recursal. A informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e

<sup>14</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 351-352.

*Justiça*

mais aberta a busca da verdade real, que, como vimos, é a base de todo o sistema.

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. Na verdade, ensina Moacyr Amaral Santos: “(...) o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos, reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, [na] ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-las em juízo.”<sup>15</sup>

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 [<sup>16</sup>] flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 [<sup>17</sup>] e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 [<sup>18</sup>] que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 [<sup>19</sup>] prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.<sup>20</sup>

<sup>15</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judicial no civil e comercial**. São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4, p. 416.

<sup>16</sup> Lei 9.784, de 1999, artigo 38: O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. § 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão. § 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

<sup>17</sup> PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

<sup>18</sup> Lei 9.784, de 1999, artigo 63: O recurso não será conhecido quando interposto: (I) fora do prazo; (II) perante órgão incompetente; (III) por quem não seja legitimado; (IV) após exaurida a esfera administrativa. [...] § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

<sup>19</sup> Lei 9.784, de 1999, artigo 65: Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada. Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

<sup>20</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

No caso presente, conforme relatado, a prévia alienação para um dos seus sócios que teria levado a efeito a transmissão do domínio e da posse do imóvel para o Instituto Estadual de Florestas é matéria estranha à impugnação da exigência e ao recurso voluntário. Esse argumento somente surge nos autos na petição de folhas 313 e 314, que traz à colação documento no qual a Prefeitura Municipal de São Francisco declara a vigência do Decreto 611, de 1995.

Assim, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva por sub-rogação da dívida de natureza tributária na pessoa do adquirente do imóvel rural.

Vencido na preliminar de preclusão temporal da alegada alienação do imóvel rural para um dos sócios da ora recorrente, passo ao enfrentamento de outra preliminar: ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa de Felisberto Brant de Carvalho Filho, sócio da recorrente.

Oportuna, nesse aspecto, a cláusula sétima do instrumento particular de alteração contratual de Agropecuária Acari da Serra Ltda.<sup>21</sup> firmado em 16 de setembro de 1998, assim redigida:

*7) Por decisão unânime dos sócios, o capital social [...] é acrescido da parcela do saldo das reservas de capital originárias de sua correção monetária [...] e, ato contínuo, mais uma vez reduzido [...] mediante transferência ao sócio FELISBERTO BRANT DE CARVALHO FILHO, dos bens imóveis, abaixo descritos, ora formalizada por declaração expressa de todos os sócios [...]: (a) Área de Terras, denominada Fazenda Acari III, com 3.000,00 ha, localizada na Fazenda Brejo Grande ou Acari, distrito de Serra das Araras, n/ município, [...]. Havido conf. R. 02/2319, fls. 221, L 2/CRg, CND 41105802/010/89. [...]*

Da leitura da cláusula transcrita, dela também exsurge a adoção pelo adquirente das cautelas necessárias e previstas em lei com o intuito de evitar a sub-rogação de quaisquer ônus de natureza tributária vinculados ao imóvel estão adquirido. Quando formalmente declara a inexistência de ônus de natureza tributária e oferece certidão negativa de débitos tributários (CND 41105802/010/89), o alienante dá à situação fática as características da ressalva contida na parte final do *caput* do artigo 130 do CTN, vale dizer, elimina a possibilidade de sub-rogação da dívida na pessoa do adquirente.

Por isso, entendo configurada a situação fática da ressalva contida na parte final do *caput* do artigo 130 do CTN<sup>22</sup> e rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva por sub-rogação do crédito tributário na pessoa de Felisberto Brant de Carvalho Filho, sócio da recorrente.

<sup>21</sup> Instrumento particular de alteração contratual de Agropecuária Acari da Serra Ltda., acostado às folhas 253 a 257.

<sup>22</sup> CTN, artigo 130: Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. [...].

No mérito, é certo que a Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, no seu artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, permite excluir da área total do imóvel as áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de apuração do ITR. Contudo, vincula ao Código Florestal<sup>23</sup> tudo o quanto diga respeito a tais áreas excluídas.

Inicialmente vale lembrar que na vigência da Lei 9.393, de 1996, o contribuinte do tributo está obrigado a apurar e a promover o pagamento do valor devido, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Receita Federal. Mas é exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações enquanto não consumada a homologação.

Logo, no caso concreto, ocorrido o fato gerador do ITR, sendo exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária, enquanto não consumada a homologação, o ônus da prova da veracidade de suas declarações, sempre que provocado pela administração tributária deve o contribuinte comprovar a existência das ditas áreas de preservação permanente e de reserva legal para delas afastar a incidência do tributo.

Enfrentarei, separadamente, as questões relacionadas à comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Primeiro, buscarei identificar o instrumento necessário para tornar evidente a existência da área de reserva legal declarada e controvertida.

A solução, no meu sentir, está contida no Código Florestal, mais precisamente no § 2º do artigo 16, introduzido pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989, ao determinar expressamente: “a reserva legal [...] deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente [...]”<sup>24</sup>.

É cediço que o Código Florestal não fixou prazo para o proprietário agir, creio, no entanto, que definiu a averbação como única forma de vincular o titular do imóvel às restrições impostas para a utilização da área de reserva legal.

Ora, se determinado benefício é oferecido e como contrapartida exige a instituição de uma área de reserva legal ou se o Estado nacional desonera a tributação da área de reserva legal dos imóveis rurais, indubitavelmente nenhum dos supostos direitos pode ser reivindicado sem a prévia averbação da área à margem da matrícula.

Conseqüentemente, tenho por certo que a matrícula com a dita área averbada previamente à ocorrência do fato gerador do tributo é imprescindível para demonstrar a legitimidade da área de reserva legal declarada.

Isso porque assim como inexistência de propriedade imobiliária<sup>25</sup> sem a prévia matrícula no cartório de registro de imóveis, não há que se falar em reserva legal sem a prévia

<sup>23</sup> Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965.

<sup>24</sup> A determinação contida no § 2º do artigo 16, do Código Florestal, introduzido pela Lei 7.803, de 1989, foi posteriormente deslocada para o § 8º pela Medida Provisória 2.166-65 e convalidada pela Medida Provisória 2.166-67, ambas de 2001.

<sup>25</sup> Propriedade imobiliária no sentido de direito de propriedade. Qualquer outro sentido atribuído à expressão distorce a racionalidade do pensamento exposto.

averbação da área à margem daquela matrícula. Essa é a lógica da definição de reserva legal contida do Código Florestal, exposta neste voto.

Muito mais do que preservação do meio ambiente por mera liberalidade do proprietário ou possuidor do imóvel rural, o aspecto teleológico da reserva legal, situação jurídica, é a garantia da preservação inclusive nos casos de transmissão do domínio ou desmembramento do imóvel rural.

Reserva legal é uma espécie do gênero preservação do meio ambiente. Antes da averbação à margem da matrícula pode existir preservação mas não existe a reserva legal. Esta é hipótese de não-incidência do ITR; aquela somente será excluída da tributação se enquadrada no conceito e atender às restrições de outras das espécies<sup>26</sup> enumeradas no inciso II do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

*In casu*, a ausência de averbação à margem da matrícula do imóvel rural de parcela da área de reserva legal cuja glosa foi mantida na decisão de primeira instância administrativa é matéria incontroversa.

Com respeito ao § 7º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, introduzido ao texto legal pela Medida Provisória 1.956-50, de 2000, e convalidado pela Medida Provisória 2.166-67, de 2001, ele deve ser interpretado em consonância com o artigo 144 do CTN, segundo o qual: “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Ora, se o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, somente influi na apuração do tributo situações fáticas presentes na ocasião ou situações jurídicas definitivamente constituídas naquela data.

Como entendo que a reserva legal é uma situação jurídica, ela somente pode ser excluída da área tributável se definitivamente constituída, vale dizer, averbada à margem da matrícula do imóvel rural, na data da ocorrência do fato gerador.

Por consequência, interpreto o citado § 7º do artigo 10 da Lei 9.393, de 1996, como dispensa de prévia comprovação das áreas no momento da declaração do tributo<sup>27</sup>. Todavia, por imposição das regras traçadas no Código Tributário Nacional, para exercer influência na apuração do tributo, não pode haver dispensa de futura comprovação da veracidade dos fatos nem da constituição definitiva das situações jurídicas na data da ocorrência do fato gerador.

Resta, portanto, perquirir qual a prova material essencial para o caso da área de preservação permanente declarada e objetada.

Diferentemente da reserva legal, que depende da averbação à margem da matrícula do imóvel rural, o Código Florestal cuida de forma diversa da área de preservação permanente e o faz em dois momentos. No artigo 2º, com a redação dada pela Lei 7.803, de

<sup>26</sup> Área de preservação permanente, área de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas etc.

<sup>27</sup> Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 7º: A declaração [...] não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente[...] caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira [...]. (NR).

1989, define as áreas de preservação permanente pelo só efeito daquela lei, vale dizer, é bastante evidenciar por meio de prova documental tecnicamente idônea a identidade entre os parâmetros definidos no citado artigo 2º e as reais características do imóvel rural ou de parte dele (situação fática). Enfoque distinto é dado para as áreas de preservação permanente com as finalidades enumeradas nas alíneas do artigo 3º do Código Florestal, situação que exige a prévia manifestação do poder público mediante a expedição de ato declaratório específico, por expressa determinação legal (situação jurídica).

Por conseguinte, entendo prescindível o Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama para a comprovação da área de preservação permanente; entretanto, reputo imprescindível a prévia declaração por ato do poder público no caso das áreas com quaisquer das finalidades previstas nas alíneas do artigo 3º do Código Florestal.

Nada obstante, para as áreas identificadas com os parâmetros definidos no artigo 2º do Código Florestal, com a redação dada pela Lei 7.803, de 1989, um documento com força probante para confirmar a existência da área de preservação permanente é o laudo técnico elaborado com observância da NBR 8799 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e amparado por Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) levada a efeito junto ao CREA.

No caso concreto, entendo carecer de sustentação jurídica os fundamentos da glosa da área de preservação permanente declarada unicamente motivada na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama.

Resta, ainda, o exame das glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagens declaradas, informações fundamentais para a determinação do grau de utilização do imóvel rural.

Nesse particular, merece ser destacada a resposta à diligência à repartição de origem. Naquela ocasião, a recorrente oferece e a autoridade preparadora acosta aos autos documento firmado pelo prefeito municipal<sup>28</sup> no qual declara a vigência do Decreto 611, de 30 de junho de 1995 [<sup>29</sup>], até a data da edição do Decreto 638, de 16 de agosto de 1996 [<sup>30</sup>], que decreta nova situação de emergência, por 150 (cento e cinquenta) dias.

No entanto, aparente falta de lógica exsurge do confronto entre os documentos de folhas 315 a 317, senão vejamos: o Decreto 611, de 1995, declara estado de emergência no município enquanto persistirem os motivos nele indicados, mas o documento de folha 315, repito, declara a vigência do Decreto 611, de 1995, até a data da edição do Decreto 638, de 1996, que decreta nova situação de emergência, por 150 (cento e cinquenta) dias.

A ilogicidade se faz presente em face da similitude de motivos para a decretação do estado de emergência em cada um dos decretos: se os motivos que deram origem ao Decreto 611, de 1995, ainda perduravam na data da expedição do Decreto 638, de 1996, desnecessário o segundo decreto.

<sup>28</sup> Declaração da Prefeitura Municipal de São Francisco (MG), firmada no dia 9 de abril de 2007, acostada à folha 315.

<sup>29</sup> Decreto municipal 611, de 30 de junho de 1995, acostado à folha 316.

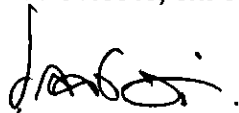
<sup>30</sup> Decreto municipal 638, de 16 de agosto de 1996, acostado à folha 317.

Apesar disso, perante o silêncio da autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo, ultrapasso a carência de lógica e considero comprovada a inserção do imóvel rural em área declarada em estado de emergência durante todo o ano de 1996, provocado por estiagem prolongada com sério comprometimento dos poucos mananciais de superfície, redução da vazão dos poços artesianos e frustrações de safras dos agricultores e pecuaristas.

Porquanto, forte na determinação contida no artigo 10, § 6º, inciso I, da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996 <sup>[31]</sup>, e desconsiderando a divergência de terminologia entre “estado de emergência” e “estado de calamidade”, considero como efetivamente utilizado o imóvel rural objeto deste litígio e indevidas as glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagens.

Com essas considerações, rejeito as preliminares de ilegitimidade passiva e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência as parcelas relativas às glosas das áreas de preservação permanente, de produtos vegetais e de pastagens.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007



TARASIO CAMPELO BORGES – Relator

---

<sup>31</sup> Lei 9.393, de 1996, artigo 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. [...] § 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; [...].

## Voto Vencedor

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, redator.

Registro que minha discordância com o voto do ilustre relator se restringe especificamente à sua arguição preliminar de preclusão temporal da alegação de alienação do imóvel rural para um dos sócios da ora recorrente. Portanto, o voto a seguir explicitado se refere apenas a esta discordância, e assim afirmo meu apoio no que refere a todos os demais quesitos abordados na exposição do emérito relator original.

A minha discordância pontual se refere à arguição feita pelo insigne relator original, na qual aponta preclusão temporal da alegação de alienação do imóvel rural para um dos sócios da ora recorrente, porque feita apenas na fase recursal. Ainda que, em linhas gerais, esteja de acordo com a abordagem teórica e doutrinária feita na exposição do i. relator, é precisamente dessa mesma exposição que se retira a razão essencial a que se deva tomar conhecimento do fato alegado apenas posteriormente à decisão de primeira instância. Está claro que a regra geral inscrita no PAF, especialmente no art. 17, rejeita, em princípio, qualquer inovação na postulação recursal, com ressalvas óbvias aos fatos que somente ocorreram posteriormente à fase impugnatória, ou quanto àqueles dos quais o contribuinte não tinha conhecimento anterior. Entretanto, o i. relator em seu respeitável voto ressalta, com correção, com base em doutrina majoritária e na jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, que a regra geral explicitada não tem sido levada às últimas consequências pela Fazenda, especialmente pela peculiar importância da apuração da verdade material no âmbito do PAF, que de maneira diversa ao que ocorre em geral no processo civil, impele com mais força a autoridade julgadora a buscar entender o que de fato se passou, a examinar o fato, e, portanto conhecê-lo, ainda que o fato alegado não tenha antes constado dos autos, desde que seja relevante o suficiente para, em tese, alterar substancialmente aspectos centrais da lide. Se o fato alegado pode, em potência, vir a registrar uma ilegitimidade passiva, então deve ser conhecido, sem compromisso com o acatamento da alegação, e, principalmente, sem negligenciar os cuidados recomendados pelo mestre Moacyr Amaral dos Santos, e lembrados no voto do colega relator, quanto à eventual e perniciosa tentativa de apenas apresentar provas na fase recursal, como meio de se furtar ao exame mais acurado da autoridade mais próxima à ocorrência dos fatos.

Pelo exposto, voto no sentido de se tomar conhecimento desta alegação.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007



ZENALDO LOIBMAN - Redator